



EL CONTROL INTERNO Y LOS TIEMPOS DE CONTROL:

*Previo, continuo y posterior.
Una introspección a las nuevas tecnologías*

**María de los Angeles
Torres Paredes**

**EL CONTROL INTERNO
Y LOS TIEMPOS DE CONTROL:**

*Previo, continuo y posterior.
Una instrospección a las nuevas tecnologías*

María de los Angeles Torres Paredes

**EL CONTROL INTERNO
Y LOS TIEMPOS DE CONTROL:**

*Previo, continuo y posterior.
Una instrospección a las nuevas tecnologías*

 *Dykinson, S.L.*

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970/932720407.

Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial
Para mayor información, véase www.dykinson.com/quienes_somos

© María de los Angeles Torres Paredes
Filiación: Universidad Técnica del Norte
Madrid, 2024

Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

ISBN: 978-84-1070-438-1
DOI: 10.14679/3296

Maquetación:
La Editorial

ÍNDICE

Índice de Figuras.....	10
Índice de tablas	10
Introducción.....	11
<i>Capítulo 1. El Control Interno</i> en las Organizaciones Económicas	17
1.1. GENERALIDADES.....	17
1.1.1. Definición de Control Interno.....	19
1.1.2. Objetivos del Control Interno	33
1.1.3. Clases de Control Interno.....	43
<i>Capítulo 2. Componentes del Control Interno</i>	51
2.1. CONSIDERACIONES GENERALES.....	51
2.2. COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF THE TREADWAY COMMISSION - (COSO)	54
a) Introducción	54
b) Ambiente de Control.....	64
c) Establecimiento de Objetivos.....	67

d)	Identificación de Eventos	69
e)	Evaluación de Riesgos.....	75
f)	Respuesta al Riesgo.....	79
g)	Actividades de Control.....	81
h)	Información y Comunicación.....	83
i)	Seguimiento y Monitoreo.....	84
Capítulo 3.	Relación de la Auditoría de Control y la Auditoría Integral	89
3.1.	INTRODUCCIÓN.....	89
3.2.	EL ENFOQUE INTEGRAL DE LA AUDITORÍA INTERNA.....	92
a)	Aspectos Básicos.....	92
b)	Auditoría de Control Interno.....	94
c)	Auditoría de cumplimiento.....	96
d)	Auditoría de Gestión.....	97
e)	Auditoría Financiera.....	99
3.3.	PROCESO DE LA AUDITORÍA INTERNA INTEGRAL: CONDICIONES PRELIMINARES	101
a)	Términos del Servicio de Aseguramiento.....	101
b)	Control de Calidad.....	102
3.4.	FASES DE LA AUDITORÍA INTERNA INTEGRAL	103
a).	Planificación Preliminar	103
b)	Planificación Específica.....	106
c)	Ejecución	108
d)	Información y Comunicación.....	111
e)	Seguimiento y Monitoreo (Cronograma de Recomendaciones).....	113

Capítulo 4. El control posterior en los entornos de tecnologías de información.....	115
4.1. LA VINCULACIÓN DE LAS TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN EN EL PROCESO SISTÉMICO DE LA AUDITORÍA.....	115
Bibliografía.....	127

Índice de Figuras

Figura 1. Objetivos del control interno.....	35
Figura 2. Control interno y su vinculación al proceso financiero	43
Figura 3. Evolución del control interno respecto a COSO I: Control Interno – Marco Conceptual Integrado, COSO II ERM: Marco de Gestión Integral de Riesgo (Enterprise Risk Management), COSO III: Marco Integrado de Gestión de Riesgos – Fraude error.....	62
Figura 4. Principios del control interno.....	63
Figura 5. Enlace de los Objetivos organizacionales con los componentes del informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Traedway Commission II.....	69
Figura 6. Técnicas para identificación del riesgo.....	75

Índice de tablas

Tabla 1. Contexto mundial del control interno.....	30
Tabla 2. Ciclo de tesorería.....	38
Tabla 3. Ciclo de adquisición y pagos	39
Tabla 4. Ciclo de ingresos.....	40
Tabla 5. Ciclo de informe financiero.....	41
Tabla 6. Punto de equilibrio para toma de decisiones “zona dulce”	58
Tabla 7. Principales actividades de Control	82

Introducción

La calidad en la gestión es un reto para la investigación empresarial ya que representa una utopía embozada no solo del control en la acción procesal administrativa, operativa y financiera desde las perspectivas de eficacia y eficiencia, sino del bienestar del capital humano. Para el efecto, es necesario garantizar entornos seguros, proactivos, productivos y positivos en donde surja el sentimiento de realización y filiación de los empleados hacia la filosofía organizacional. (Koeswayo et al., 2024)

A nivel mundial cada país establece su configuración política, legal y modo de producción económica lo cual influye en el desarrollo de sus organizaciones, esto conlleva a la necesidad de establecer instancias de control para regular la acción procesal de pequeñas, medianas y grandes empresas e instituciones tanto públicas como privadas. Al respecto (Kelsen & Luengo, 1934), (Muñoz, 2017) sostienen que en organizaciones complejas es difícil que los principales detentadores del poder puedan atender directamente al control de aquello que se está realizando, lo que obliga a erigir sistemas de control en los que las potestades o capacidades de diferentes personas o entidades se enfrentan entre sí, con el fin de asegurar a través del control la seguridad jurídica; es decir, la regularidad de lo realizado conforme a las normas establecidas. Desde la perspectiva administrativa y financiera (Fernández, 1977), plantea

que si toda actividad administrativa ha de ser objeto de control, con mayor razón la económico - financiera. Pues es en el campo de las finanzas públicas donde el control evoca la idea de verificación; es decir, el acto de asegurarse de algo que está bien.

Por lo expuesto, la acción de controlar provee un significado ampliamente desmesurado (Martínez, 1992) y puede ser desarrollado de las siguientes maneras: según la relación entre el órgano controlador y el controlado (Casana, 2003), control interno y externo¹ (Rodríguez, 2005) y según el momento previo, continuo y posterior² (Clemente, 2005). Desde la perspectiva del control externo este debe efectuarse con total independencia entre quien ejerce el control y quien es controlado; asimismo, desde la perspectiva del control interno quien ejerce el control se encuentra inmerso en la estructura orgánica funcional de la organización; es decir, depende jerárquicamente del órgano controlado y en consecuencia, es a este al que informa el control (Sánchez, 2010)

El eje focal de esta investigación versa en función al control interno, que responde al principio de auto control para garantizar la calidad en la gestión³ (Coronas, 2004); situación que ha sido corroborada y ha evolucionado en distintas etapas de la humanidad descritas en su planteamiento doctrinal. Al respecto, (R. Muñoz, 2003) (Cano, Lugo, & Cano, 2009) sostienen que los indicios relacionados al control interno remon-

1 Rodríguez Castaño realiza una distinción respecto a las diferencias intrínsecas y formas de actuación respecto al control interno y externo

2 Clemente destaca el control de legalidad y de gestión

3 Coronas Martín sostiene que el fundamento del control interno responde a un principio de autocontrol de propia Administración para garantizar el adecuado funcionamiento con arreglo a los principios constitucionales y legales de referencia.

tan desde la Mesopotamia en donde se promulgó el Código de Hammurabi (Hammurabi 1792 -1750 a.C.), quien plasmó en tablillas de arcilla actividades comerciales, administrativas y diplomáticas, normas sobre el comercio, la propiedad, recaudación de impuestos y el control que en esa época se desarrollaba de forma empírica, Sin embargo, las investigaciones científicas han permitido una evolución importante sin perder la esencia de origen; al respecto, las IFAC 65, en el año 1981⁴, consideraron al control interno como un plan de organización que integra métodos y procedimientos; éstos deben ser adoptados por la administración para ayudar al logro del objetivo administrativo de asegurar en cuanto sea posible la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo la adherencia a las políticas administrativas, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraudes y errores, la corrección de los registros contables y la preparación oportuna de información financiera confiable. Estos postulados dieron origen al informe titulado Control Interno, sistema integrado COSO (Mantilla, 2003), (Naveira, 2015), el cual en su contexto establece que la integralidad del control es un elemento transversal en la organización; además, propone cinco componentes: ambiente de control, evaluación del riesgo, actividades de control, información y comunicación y monitoreo; lo manifestado permitió definir al control interno y desarrollar guías para la mejora y la autoevaluación de los sistemas de control de las organizaciones.

4 La Federación Internacional de Contables (IFAC) es la organización mundial que ha profundizado el análisis e investigación en el ámbito contable. A partir del año 1977 y en la actualidad integran 179 organizaciones miembros y asociadas en 130 países, que dan soporte a los profesionales contables que se desempeñan en ámbitos públicos, privados y académicos; además, sus Consejos son los responsables de emitir normas independientes sustentados en la ética, auditoría y la contabilidad del sector público (ISAs), que tienen un gran impacto en el desarrollo profesional.

Las iniciativas presentadas por el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* (COSO), denotan trascendencia mundial respecto a su injerencia mayoritaria en el sector privado; sin embargo, ha propuesto recomendaciones para empresas públicas, auditores gubernamentales, para la SEC⁵, entre otras instancias de regulación en todo el mundo. Al respecto, (Mantilla, 2013), (Ramón & Ruffner, 2001), (Chacón, 2002), (Catacora, 1997), (Naveira, 2015) coinciden en definir al control interno como un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal con la finalidad de evidenciar la situación real de la organización respecto a la eficiencia y eficacia de las operaciones en torno a la planificación, confiabilidad en la información financiera y el cumplimiento de normas legales que les sean aplicables; no obstante, su ausencia provoca crisis financieras, fraudes ineludibles y corrupción. Por esta razón a principios de la década de 1990 surge la Organización Transparencia Internacional⁶ con sede en Berlín – Alemania, conformado por más de cien países, quienes a través de la promoción, campañas e investigación han expuesto a los sistemas y redes que permiten que la corrupción prospere, exigiendo una mayor transparencia e integridad en todas las áreas de la vida pública como un aporte consolidado para enfrentar a la corrupción, esta organización hasta el momento ha reclutado a muchos adeptos ya sean personas naturales como jurídicas de contextos tanto públicos como privados, y mediante acciones coordinadas han innovado la forma de ejercer control a través de barómetros globa-

5 U.S Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos. Representa una agencia del gobierno de Estados Unidos que actúa como organismo regulador de la industria de los valores, los mercados financieros, así como las bolsas de valores, de opciones y otros mercados de valores electrónicos. La SEC fue creada por la sección 4 de la legislación Securities Exchange 1934.

6 <https://www.transparency.org/en/about>

les e índices de percepción de la corrupción, en donde se ha comprobado que los países con altos niveles de corrupción también tienen instituciones democráticas y derechos políticos más débiles (Torres, 2023).

La doctrina expuesta representa la antesala que justifica la necesidad de implementar el control interno con enfoque de innovación hacia tecnologías modernas e inteligencia artificial no solo en el ámbito de la gestión organizacional, que abarca el control previo y continuo, sino en el ejercicio de la auditoría que representa el control posterior.

Capítulo 1
**El Control Interno
en las Organizaciones Económicas**

1.1. GENERALIDADES

La organización económica como estructura sistemática de gobernanza enlaza estrategias, procesos, información y tecnología para su mejora continua, se sustenta en planes de trabajo conducentes al logro de objetivos, alineados a su misión y visión, con la finalidad de obtener una gestión de calidad. Para el efecto, es importante definir tácticas operativas como el control interno encaminadas, por una parte, a optimizar las fortalezas y oportunidades que se presenten y, por otra parte, a la gestión de probables riesgos que pueden afectar su desempeño. Proteger el valor añadido de la organización es la premisa del control interno, por ende, involucra sistemas de alto perfil que velan por la custodia y buen uso de los recursos que dispone.

En torno al desarrollo organizacional se consolidan estrategias fundamentadas en la responsabilidad social de sus actores sobre la base de controles internos de calidad que mejoran el rendimiento, además permiten incrementar el nivel de gestión fomentando una ventaja competitiva; por otra parte, las tecnologías de información facilitan la interacción con la realidad vir-

tual que en la actualidad sustenta a la globalización, la cual está representada por una infinidad de procesos administrativos y financieros en las organizaciones. En consecuencia, su contexto debe enfocarse en primer lugar, en el rescate de valores intrínsecos del recurso humano fundamentados en la ética; asimismo, es importante consolidar una estructura orgánica definida en funciones claras y acorde al marco jurídico inherente, con el objetivo de instaurar comportamientos de mejora, mediante una planificación de actividades y procesos conducentes al establecimiento de políticas de control interno, seguimiento y evaluación, es decir, una reingeniería de procesos que brinde seguridad razonable a sus resultados; finalmente, fomentar canales de comunicación abierta en donde circule información adecuada en todo nivel, conectando a las personas con intereses comunes que generen un compromiso voluntario de mejora organizacional y pasando de un enfoque de mando rígido a una voluntad participativa en procura de una eficaz y eficiente gestión. En la actualidad, los procesos administrativos y financieros en organizaciones pequeñas se desarrollan por lo general en base a la experiencia y de manera intuitiva, en algunos casos sin considerar una estructura definida en función a planes, evaluaciones y el establecimiento de indicadores del entorno organizacional. Lo expuesto pone de manifiesto la ausencia de sistemas de control interno adecuados que se adapten a las necesidades de la organización. Al respecto, (Flores & Ibarra, 2006) establecen que la mayoría de las pequeñas y medianas empresas no cuentan con un adecuado control interno, ya que generalmente están representadas por emprendimientos familiares que en muchos casos no cuentan con el personal idóneo, situación que se presenta por el nexo parental entre sus integrantes, este aspecto induce a la contratación de familiares que debido a la confianza existente consideran que no es indispensable establecer un control interno, sin duda alguna lo manifestado representa un gran riesgo organizacional.

1.1.1. Definición de Control Interno

No existe una definición predeterminada de lo que engloba el control interno, por ello analizaremos la evolución de criterios a través de la historia. Desde el contexto organizacional los fundamentos del control interno surgen a partir de Henry Fayol (1841-1925), investigador de la teoría clásica de la administración, entre sus postulados destacan los siguientes aspectos: la capacidad administrativa, la administración considerada como ciencia, el enfoque anatómico (estructura) y fisiológico (funcionamiento); por otra parte, estableció los principios generales de la administración entre estos: la autoridad y responsabilidad, unidad de mando, cadena jerárquica y espíritu de cuerpo; asimismo, creó la teoría del comportamiento (máquina) en donde visualiza a la organización con un comportamiento rígido mecánico formal, y enfoca a los procesos desde la ejecución, la especialización de obreros y las unidades de mando; adicionalmente, interpretó los elementos de la administración mediante las siguientes funciones: previsión, organización, dirección, coordinación y control (Koontz & Weihrich, 2004). A más de los antecedentes descritos, estableció que respecto a la teoría del conocimiento se considera al control interno como la verificación de que todo ocurra conforme al programa adoptado, a las órdenes dadas y a los principios admitidos en una empresa.

También en el siglo XX los investigadores: (Dicksee,1905), (Bennet, 1930), (Catácora, 1997), (Chambers & Ridley, 1998) coinciden en que el control interno es la base sobre la cual descansa la confiabilidad de un sistema apropiado de comprobación, que coordina procesos de contabilidad y de oficina, de tal manera que un empleado lleva a cabo sus labores delineadas en una forma independiente, asimismo analiza y comprueba continuamente que la información producida sea consecuente con el

trabajo de otro empleado, hasta que en determinado momento es posible detectar diferencias por fallas del control interno, limitando que estas probablemente culminen en fraudes, aspectos que deben ser comunicados a la dirección de manera oportuna.

Por lo expuesto, el grado de fortaleza del control interno determinará si existe una seguridad razonable respecto a que las operaciones reflejadas en los estados financieros son confiables; de ahí surge la necesidad de considerar tres aspectos fundamentales en el contexto interno de la organización: primero la división de labores, además la utilización de registros de contabilidad y la rotación del personal. Es decir, todos los días la responsabilidad del control interno debe estar presente en la gestión.

En lo concerniente al contexto externo de la organización el control interno debe fundamentarse en la responsabilidad social⁷ como pilar de un buen gobierno corporativo (Castromán & Porto, 2005), (Ganga & Vera, 2008), (Harjoto & Jo, 2011); con el propósito de cubrir las necesidades de los diferentes interesados; además, es importante considerar que la presentación de informes detallados de auditoría externa son un valor agregado que refleja el tipo de gestión; esta información también es relevante para las partes relacionadas o *stakeholders*, que generalmente representan a varios organismos externos como la autoridad gubernamental, el medio ambiente, la sociedad y a todos quienes les interese la información proporcionada y la gestión de cada organización.

7 (Castromán & Porto, 2005), (Ganga & Vera, 2008), (Harjoto & Jo, 2011) sustentan que la responsabilidad social se evidencia en el comportamiento moral de la organización, potencia el establecimiento de sistemas de control interno adecuados y concordantes con las nuevas demandas sociales que permiten emitir información creíble acerca de la gestión sostenible de la compañía, por ello sus políticas y procedimientos tienen como objeto proteger los activos y asegurar el funcionamiento interno de las áreas de la organización.

Más adelante en el siglo XXI los postulados de los siguientes investigadores: (Kevan & Payne Jeff, 2003), (Viloria, 2005), (Pickett, 2005), (Cappelletti, 2006), (Arens, Randal, & Mark, 2007), (Brown, 2014) afirmaron que los administradores de las organizaciones deben establecer sistemas de control mediante políticas y procedimientos diseñados para proporcionar una seguridad razonable, siendo la organización la responsable de cumplir con los objetivos y metas propuestas. A estas políticas y procedimientos a menudo se les denomina controles, estos en conjunto comprenden el control interno, cuya función es proporcionar información relevante del desempeño organizacional; por una parte, tienen la finalidad de reducir los costos operativos inherentes, por lo cual es vital analizar si estos costos compensan la inversión que representa, no obstante, aquí cabe la reflexión de que un control excesivo es tan malo como un control insuficiente, lo que implica que si no son supervisados oportunamente y de forma adecuada los sistemas de control pueden generar mayores riesgos a los que podrían presentarse si no existiera un sistema establecido. Estos aspectos dependerán de las características, cultura y tipo de estructura rígida o flexible que posea la organización; por lo descrito, es necesario implementar mecanismos de control interno y externo, los cuales de acuerdo a su especificidad pueden ser sustituidos entre sí; por otra parte, el intercambio constante de conocimiento entre los individuos y la organización genera operatividad por medio del establecimiento de un mínimo de normas como función constante normalizada, esto contribuye al cumplimiento de la legislación que tomará el nombre también de control interno, su aplicabilidad conduce a una gestión proactiva, eficiente y eficaz; finalmente los autores coinciden en que las organizaciones se han constituido más por hacer y como base en la experiencia, que por estudios en planes o negocios y diseño organizacional, lo cual ocasiona que los sistemas de control interno no respondan a las necesidades organizacionales.

Por lo expuesto, el control desde el contexto interno y externo decanta en sistemas de control de gestión, en donde la prioridad e importancia que se otorgue al recurso humano a partir de reconocimientos oportunos y participación activa permitirá generar compromisos voluntarios, deseos de innovar de forma asertiva y propositiva y fortalecer la responsabilidad social, aspectos que se hacen presente en organizaciones flexibles y abiertas en donde las barreras jerárquicas y funcionales se rompen para lograr una gestión de calidad. Al respecto los postulados presentados por autores destacados⁸ respecto a la evolución de sistemas de control de gestión fueron el sustento de investigaciones posteriores efectuadas por (Tessier & Otley, 2012), (Kominis & Dudau, 2012), (Ramírez, Velez, & Alvarez, 2013), (Gómez & Naranjo, 2016), quienes establecen que en primera instancia se encuentran los sistemas de creencia y frontera, los cuales representan un sistema de control formal, mientras que los sistemas de diagnóstico e interactivo reflejan como los directivos usan la información de control. Por otra parte, consideran que en el contexto económico actual las organizaciones no solo tienen la tarea de diseñar sistemas de control de gestión, sino que deben hacer uso de la información generada producto del control interno, ya que a partir de su análisis e interpretación se obtiene el equilibrio necesario entre control y flexibilidad. Además, destacan la importancia de usar infor-

8 (Simons, 1995), (Simons, 2000), (Abernethy & Browell, 1999), (J Bisbe et al., 2007), (Mundy, 2010), (Adler & Chen, 2011) which argues that MCSs risk undermining the intrinsic motivation needed for effective performance in such settings. To solve this puzzle, we build on theories of perceived locus of causality and self-construal and develop an integrative model summarized in 15 propositions. To explicate our proposed solution and to show its robustness, we focus on the class of activities we call large-scale collaborative creativity (LSCC, diferencian cuatro sistemas de control de gestión (creencias, fronteras, diagnóstico e interactivo), que describen procesos formales.

mación de control de forma interactiva para influir de manera positiva en la motivación de los empleados, y generar en estos comportamientos proactivos y participativos conducentes a la evaluación de estrategias actuales, con la finalidad de fomentar el diálogo para buscar nuevas líneas que mejoren su productividad y consecuente gestión.

Adicionalmente, los autores sustentan sus investigaciones en función a la literatura de control de gestión, en donde destacan que entre sus características relevantes están la mayor implicación de los directivos y la participación de los empleados en los procesos de control mediante reuniones cara a cara. Lo descrito proyecta un ambiente de compromiso con los objetivos organizacionales e incentiva al trabajo cooperativo y en equipo, en donde exista la predisposición de compartir información entre compañeros de diferentes niveles operacionales. Asimismo sustentan que en la literatura contable ha destacado el uso intensivo de la información de control, lo cual representa un proceso de participación de los empleados en las tareas de seguimiento y supervisión, para el efecto, describen las siguientes dimensiones del uso interactivo de la información de control: uso intensivo de los directivos, uso intensivo de los empleados, reuniones personales, enfoque en incertidumbres estratégicas y estilo de dirección no invasivo.

También, los autores consideran que en la literatura psicológica organizacional los individuos participan en distintos eventos o procesos en su entorno laboral, provocando en ellos respuestas emocionales de tipo positivo, negativo o neutro. Al respecto, (Fisher, 2002), (Ashkanasy, 2004), (Beal, Weiss, Barros, & MacDermind, 2005) determinan que estos eventos pueden representar una toma de decisiones, resolución de problemas o participación en tareas de control; asimismo, (Basch & Fisher, 1998) concuerdan en que cada uno de estos

elementos provocan respuestas emocionales diferentes y son estas respuestas las que a su vez determinan la actitud y el comportamiento de los individuos en su entorno de trabajo, aspecto que incide directamente en la gestión.

Además, (Leach-Lopez, Stammerjohan, & Rigsby, 2011), (Bernad Wong-On-Wing, Guo, & LUI, 2010), (Mah`d, Al-Khadash, Idris, & Ramadan, 2013), (Hashim, Hanafi, Fitrianto, & Darwish, 2014), han revelado a través de estudios que existe una vinculación positiva entre la participación de los individuos en entornos organizacionales y su rendimiento; sin embargo, (Libby, 1999), (Chong, Eggleton, & Leong, 2006), (Byrne & Damon, 2008), (Dos Santos, Lavarda, & Marcello, 2014) han encontrado relaciones negativas e incluso relaciones no significativas de esta participación. Las citadas investigaciones se fundamentan en las siguientes teorías: en primer lugar, la teoría de las expectativas que tuvo su origen en (Vroom, 1964), la cual considera que la fuerza que impulsa a actuar de manera concreta está influenciada por la fuerza de la expectativa, de que el hecho lleve a un determinado resultado y de lo beneficioso que pueda ser este; es decir, un empleado se esforzará en su tarea para lograr sus deseos bajo la creencia de que es posible conseguirlo. Asimismo, la segunda teoría de fijación por objetivos, la cual predice que las personas canalizan su esfuerzo hacia el cumplimiento de sus metas, lo que a su vez afectará el rendimiento (Tosi, Locke, & Latham, 1991); por consiguiente, esta teoría propone que en torno a la gestión se incrementaría el compromiso de los empleados con los objetivos organizacionales, sin embargo, existen variables que pueden condicionarlas, a continuación una breve descripción de estas: las variables macro representadas por organizaciones culturales y contextuales o medioambientales, las variables micro o internas en donde se evidencia el tipo de liderazgo representadas por características específicas respecto a las tareas o el tamaño de los grupos de

trabajo, finalmente las variables de tipo personal que involucran a la autoestima, el autoritarismo y el locus de control, estas representan un constructo desarrollado por (Rotter,1996), que a partir de la teoría del aprendizaje social hace referencia a la percepción que poseen los individuos acerca del grado de control de los acontecimientos que les afectan en su vida; además establece que las personas poseen locus de control interno y externo, aquellos con un locus de control interno consideran que los resultados de sus acciones y comportamientos están en función de su propio proceder, creen que son dueños de su propio destino y que los éxitos o fracasos que le puedan sobrevenir se deben en gran medida a su manera de actuar; por otro lado, los sujetos con un locus de control externo piensan que las consecuencias de su conducta son fruto del azar, dependen de las decisiones de otros o simplemente son impredecibles y suceden con independencia de su comportamiento (Rotter, 1990).

Lo manifestado en párrafos anteriores conlleva a determinar que el comportamiento humano en las organizaciones representa el eje estratégico del control interno, por cuanto viabiliza una gestión de calidad, mediante el cual los individuos se comprometen al logro de los objetivos. Asimismo, el control interno implica un compromiso continuo de la organización en las preocupaciones sociales, por cuanto va más allá de los señalamientos legales, ya que promueve un comportamiento ético que beneficia al bien común y al desarrollo económico de la sociedad, con implicación directa en procura del respeto al entorno social, tendiente a la mejora de la calidad de vida del personal que integra la organización y sus familias; es decir, que a través del control interno se fomenta la responsabilidad social de la persona jurídica hacia los accionistas, el gobierno, acreedores, proveedores, empleados y clientes. Al respecto, (Castromán & Porto, 2005) sustentan que la responsabilidad

social se evidencia en el comportamiento moral de la organización, por cuanto potencia el establecimiento de sistemas de control interno adecuados y concordantes con las nuevas demandas sociales que permiten emitir información creíble acerca de la gestión sostenible de la compañía, por ello sus políticas y procedimientos tienen como objeto proteger los activos y asegurar el funcionamiento interno de las áreas de la organización con el fin de demostrar que todas las operaciones se registran.

Además, (Ganga & Vera, 2008), (Harjoto & Jo, 2011) consideran que el control interno es el pilar de un buen gobierno corporativo que se sustenta en la responsabilidad social, ya que influye de manera positiva en el desempeño operativo interno y viabiliza la interacción entre los diferentes grupos de interés de la organización. Por otra parte, (Lina, 2010), (Zhang, Jixun, ZHOU-Ran, & Peng, 2011), (Li-Jun, T.I.A.N., Tian-tian, & C.H.E.N., 2015) afirman que el control interno ha penetrado poco a poco en la persona social desde la perspectiva del hombre económico, por ende el control interno ejerce la función de intermediario entre el proceso de la actuación y el uso adecuado de los recursos, el primero determina la manera como se desarrolla el trabajo y el segundo a partir de los resultados financieros; finalmente, la norma ISO 26000, Guía de responsabilidad social, esta norma que delimita estándares técnicos que homogeniza organizaciones heterogéneas, y les proporciona una orientación clara y estructurada independiente de su tamaño o ubicación sobre conceptos, términos y definiciones relacionados con la responsabilidad social, las materias fundamentales y los principios y prácticas, adicionalmente esta norma identifica e involucra a las partes relacionadas de las organizaciones y comunica los compromisos y el desempeño; asimismo, tiene un enfoque preventivo y por lo tanto se enlaza al control interno, ya que se considera que la operatividad de la gestión está integrada por sistemas fundamentados en princi-

prios conducentes al orden y el control independiente del ordenamiento legal, con la finalidad de mitigar riesgos a través del tratamiento oportuno de los mismos para lograr sus objetivos.

En párrafos anteriores se sustentó la definición y la composición integral del control interno desde la perspectiva de varias investigaciones, a partir de las cuales surge la necesidad de implementar herramientas de gestión que incorporen la evaluación del control interno, gestión de riesgos, el enfoque por procesos, indicadores y medidas financieras y no financieras, con la finalidad de lograr una adecuada gestión e incentivar la mejora continua a partir de estrategias innovadoras para la ejecución de procesos y la medición del desempeño de los individuos. Al respecto, los postulados de autores destacados⁹ respecto a la implementación de herramientas de gestión fue el sustento de las propuestas presentadas por los siguientes investigadores: (Braam & Nijssen, 2011), (Hendricks, Hora, Menor, & Wiedman, 2012), (Cardoso & Machado, 2013), quienes confirman que la herramienta idónea y efectiva para una medición estratégica real y clara de la gestión es el cuadro de mando integral CMI. Asimismo, (Rodrigues, Aibar, & Lima, 2014), establecen que el CMI es considerado como un instrumento que permite ejecutar estrategias a partir de medidas que posibilitan la transición de la visión estratégica en acciones concretas desempeñadas por todos los miembros de la organización.

Desde el contexto institucional, el Statement on Auditing Standards (SAS) (1948) del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) define al control interno como el plan de organización donde se generan todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio para prote-

⁹ (Hoque & James, 2000), (Kasurinen, 2002), (Chenhall, 2003), (Speckbacher, Bischof, & Pfeiffer, 2003), (Hendricks, Wiedman, & Menor, 2004),

ger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover eficiencia en las operaciones y la adhesión a las políticas gerenciales, es decir, un sistema de control interno se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas. Adicionalmente, el AICPA en 1949 reestructura la definición descrita y cataloga al control interno desde las perspectivas contable y financiera, la primera, enfocadas a la protección de activos y confiabilidad de los registros contables, y la segunda dirigida a la eficiencia de las operaciones en cumplimiento a las políticas gerenciales.

En este mismo sentido la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), fundada en 1953 como organismo no gubernamental, autónomo, independiente y apolítico; con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ONU), en el año 1971, a través de un seminario internacional definió al control interno como el plan de organización, el conjunto de planes, métodos y procedimientos y otras medidas que promueven el cumplimiento de los siguientes objetivos: en primer lugar, promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada; por otra parte, preservar al patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades; asimismo, respetar el marco jurídico estatal e incentivar a los integrantes de la organización a vincularse con sus políticas y objetivos; finalmente, obtener datos financieros y de gestión completos y confiables presentados a través de informes oportunos”. (INTOSAI, 1953).

Por otra parte, las Normas Internacionales de auditoría, (IAASB, 2014) describen al control interno como el proceso diseñado, implementado y mantenido por los encargados del gobierno corporativo, la administración y el resto del personal, con

la finalidad de proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto a la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. Este proceso permea a toda la organización cuyo diseño es extensivo hacia las partes relacionadas o stakeholders. Finalmente, la red de conocimientos especializada en auditoría y control interno Auditool (2015) considera que el control interno se define como un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos.

Los postulados descritos han generado a nivel mundial un gran interés relacionado con la incidencia del control interno en una gestión de calidad, que debería ser instaurada como filosofía organizacional para precautelar la correcta ejecución de procesos y el eficiente desempeño del personal que los realiza, con la finalidad de obtener seguridad razonable de los estados financieros, los cuales deben guardar concordancia con el cumplimiento de leyes y regulaciones como estrategia de responsabilidad social. Para el efecto, países como Canadá, Estados Unidos, Reino Unido y Australia, han aportado con investigaciones importantes a la propuesta inicial del control interno presentada por el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO)¹⁰. A continuación en la tabla 1 se describe la trascendencia mundial respecto al control interno.

10 COSO fundado en Estados Unidos de Norteamérica en el año 1985, plantea cinco componentes interrelacionados e integrados al proceso de administración, con la finalidad de ayudar a las entidades a lograr sus objetivos

Tabla 1. Contexto mundial del control interno

AÑO	PAIS	ORGANIZACIÓN	DESCRIPCIÓN
1992	Estados Unidos de Norte América	COSO	el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), define un nuevo concepto de control interno, a través de un estándar sustentado en las teorías de auditoría, sistema, y contingencia, dejando de lado los postulados de Fayol, considera al control interno como "un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos tales como: eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la Información financiera, cumplimiento de las leyes y normas aplicables" (Commission, 2016); ofrece una "visión común de las medidas que hay que tomar en el ámbito de la información financiera y la contabilidad", respecto a la ausencia de un marco claro que garantice el control de los negocios; por otra parte, sus informes pretender brindar una seguridad razonable respecto a los hechos económicos registrados.
1994	Reino Unido (UK)	Cadbury-ICAEW	Considera que la gestión se desarrolla en función al control interno; entre sus principales objetivos considera: brindar una seguridad razonable de las cifras reflejadas en los estados financieros, la protección, el uso económico y eficiente de los recursos, por otra parte, la integridad y confianza de la información financiera, además el cumplimiento de la legislación inherente, y finalmente focaliza que los programas o proyectos deben estar previamente establecidos en herramientas de planeación
1995	Estados Unidos de Norteamérica	I.I.A.	Elaboró el informe "Guidance On Control", en el cual se pretende perfeccionar los procesos de toma de decisiones por medio del control, riesgo y dirección, con una prominente visión humanista sustentada en el autocontrol y la autoevaluación, en donde sus integrantes deben fundamentar su desempeño en la planificación y el cumplimiento de políticas y normas establecidas desde la dirección, asimismo integra a la estructura organizacional para el logro de objetivos, lo cual incide en la efectividad y eficiencia de las operaciones, (Mantilla, 2013)
	Canadá	CoCo, del Canadian Institute of Chartered Accountants	Este informe producto de un trabajo en el cual se unifican intereses de distintos ámbitos, con la finalidad establecer un control interno adecuado en las organizaciones, propone recomendaciones que versan en función a sus derechos, obligaciones y responsabilidades de supervisión y control, sustentadas entorno a los postulados presentados por COSO.
	Francia	Informe Vienot	

*El control interno y los tiempos de control:
previo, continuo y posterior. una introspección a las nuevas tecnologías*

1996	Estados Unidos de Norteamérica	COBIT ISACF – Institute and the Information Systems Audit and Control Foundation	A través de su propuesta adapta la definición de control interno de COSO, a las tecnologías de la información a través de COBIT- Control objectives for information and related technology; es decir las políticas, procedimientos, prácticas y estructuras organizacionales, son adaptados a un software que permita brindar razonabilidad de que los objetivos serán alcanzados, y que se preveerá futuras eventualidades o riesgos para mitigarlos de manera oportuna
1999	Reino Unido (UK)	ICAEW Turnbull	Propone: Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code- considera al control interno como un proceso establecido, operacional, y supervisado, por el governance de la entidad, da relevancia a la detección de riesgos antes durante y después de la gestión.
2002	Estados Unidos de Norteamérica	SEC SOX – The Sarbanes – Oxley Act	(Ley de reforma de la Contabilidad Pública de Empresas y Protección al inversionista), cuya finalidad es monitorear a empresas que cotizan en las bolsas de valores para evitar fraudes y riesgos de banca rota, por la ausencia del control interno, para proteger al inversionista, tiene un efecto de extraterritorialidad, los requisitos del SOX potencia el corporate governance y contempla la SEC 3002 y 404 que focaliza la responsabilidad control interno, evaluación y divulgación
2003	Reino Unido UK	Código combinado	Se fundamenta en el principio del “comply or explain”, en el cual analiza la estructura y competencia del Comité de auditoría desde la perspectiva de supervisión del control interno
2004	Estados Unidos de Norteamérica	PCAOB- SOX (SEC)	En Junio de 2004 la SEC, aprobó la norma No. 2 de PCAOB (public company accounting oversight board); que contiene requisitos para ser desarrollados por el auditor, en donde integra la auditoría en el informe de gestión respecto a la aplicación del control interno
	Estados Unidos de Norteamérica	COSO	Emitió el informe Enterprise risk management (ERM) -Integral framework, en el cual pone énfasis en la gestión de riesgos
	Estados Unidos de Norteamérica	COBIT Versao 4.1 ISACF	Incorpora en su propuesta 4 dominios, que lo componen por: 36 procesos de nivel gerencial o alto; 215 objetivos de control en ambientes tecnológicos, enfoca al control interno como perspectiva integrada a la gestión
2005	Estados Unidos de Norteamérica	Recomendación de la comisión europea	Considera al Comité de auditoría como supervisor focal del control interno, al cual debe comunicar de manera consiante la auditoría interna respecto de las deficiencias del control interno en la gestión
	Reino Unido UK	ICAEW Turnbull (revisado)	Publica la versión final en Octubre de 2005, contribuye con mayor énfasis en la gestión del riesgo y aporta mejora en el control interno a través de la comunicación de riesgos de acuerdo a su importancia en el informe anual de gestión

Nota. fuente: elaboración propia a partir de investigación de metodos tradicionales de control interno.

Por lo expuesto, la premisa es considerar al control interno como el medio para lograr una gestión acertada y óptima, a través de la gestión de probables riesgos que pueden presentarse. Brown (2014) sostiene que los buenos controles internos pueden mejorar la exactitud de la información interna, en consecuencia, los informes de gestión proporcionarían una seguridad razonable por cuanto minimizan los riesgos o errores financieros que puedan presentarse por acción u omisión.

La realidad que se esperaría en un entorno organizacional respecto a la administración de riesgos estaría representado por el análisis separado o segmentado del control interno en relación a los procesos administrativos, operativos, financieros y demás actividades que se generan día a día, lo lógico es que el control interno se encuentre vinculado o inserto en el desarrollo integral de la gestión, solo así se puede medir el nivel de riesgo mediante el análisis comparativo de las probables desviaciones y los objetivos planteados. Este procedimiento debe instaurarse como filosofía organizacional para precautelar la correcta ejecución de procesos y el eficiente desempeño del personal que los realiza, con la finalidad de obtener seguridad razonable de los estados financieros, los cuales deben guardar concordancia con el cumplimiento de leyes y regulaciones como estrategia de responsabilidad social.

En tal virtud, las organizaciones económicas que poseen una adecuada gestión desarrollan las siguientes etapas: En primer lugar, una estructura de control interno inserta en las actividades y procesos apoyada en manuales de funciones, políticas y procedimientos que permitan prevenir y corregir posibles riesgos que impidan el cumplimiento de objetivos estratégicos, operativos, de información y cumplimiento; en segundo lugar, una planificación operativa y estratégica clara y definida de acuerdo a las necesidades institucionales; posteriormente,

la ejecución apropiada de responsabilidades asignadas al personal bajo consideraciones de principios, ética y con la clara convicción de su compromiso frente al control interno y su responsabilidad social, a partir del autocontrol y mediante la aplicación de controles preventivos para erradicar paulatinamente los procesos correctivos, los cuales serán valorados mediante el CMI como herramienta de medición estratégica de la gestión; finalmente, el monitoreo constante por parte de la dirección respecto al cumplimiento del plan de mejoras y sus recomendaciones, las cuales surgen a partir de la gestión de riesgos para una acertada toma de decisiones.

1.1.2. Objetivos del Control Interno

El resultado de las investigaciones encaminadas al análisis del manejo eficiente y eficaz de los recursos de las organizaciones han permitido formular los objetivos del control interno, considerando en primer lugar, las actividades realizadas por el personal conducentes a proporcionar seguridad razonable para alcanzar los objetivos propuestos, por otra parte, pretende establecer la fiabilidad de la información financiera, además velar por el cumplimiento de la legislación vigente y la adhesión a las políticas organizacionales.

Es trascendente recalcar que el control interno no puede predecir la ocurrencia de fraudes en el futuro por decisiones erróneas, factores internos y externos nocivos e inesperados, crisis económicas y otros eventos; por cuanto, únicamente brinda seguridad razonable. Por consiguiente, el cumplimiento de los objetivos del control interno se logra a través de la supervisión de actividades cotidianas de manera oportuna e incenti-

vando al personal a acatar todas las disposiciones emitidas, con el objetivo de inculcar un espíritu emprendedor que propenda a la ejecución de responsabilidades que deben estar insertas en manuales orgánicos funcionales delimitados y desagregados a nivel de actividad.

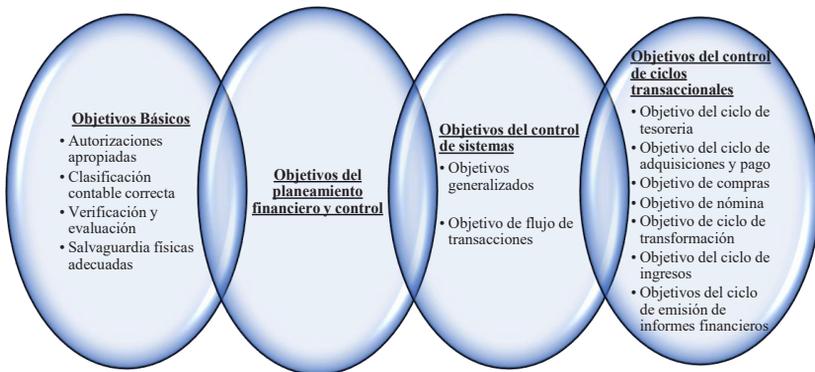
Investigaciones realizadas por (Mantilla, 2003), (Catácora, 1996) y (Estupiñán, 2015b), coinciden en que los objetivos de control interno se ubican dentro de tres categorías que a continuación las analizamos: la primera categoría respecto a las operaciones relacionadas con el uso efectivo y eficiente de los recursos de la entidad, en donde se considera la relevancia de la custodia de los activos conducente al control físico, con el propósito de prevenir o detectar el uso no autorizado de los activos durante el periodo en el que se encuentra bajo custodia de un individuo o departamento, es necesario guardar especial interés en la custodia física de los activos valiosos y móviles relacionados al efectivo, inventario, cuentas por cobrar y vehículos; por otra parte, se encuentran los controles de existencia física diseñados para detectar si las cantidades o valores mantenidos en custodia coinciden con los registros contables, estos controles incluyen conteos periódicos de inventario u otros activos, arqueos de fondos fijos y arqueos de facturas. La segunda categoría refiere a la información financiera relacionada, mediante su recopilación y procesamiento veraz, completo y exacto proporcionaría razonabilidad en la elaboración y presentación de estados financieros, que en esencia debe poseer los siguientes objetivos: la integralidad para asegurar el registro completo, veraz y oportuno de todos los hechos económicos para proporcionar una seguridad razonable de los estados financieros; asimismo, la existencia del registro de hechos económicos inherentes a la institución; además, la exactitud, con la cual los hechos económicos deben registrarse por el valor que realmente se derivan de ellas; por otra parte, la autoriza-

ción que desde el punto de vista de un sistema de control manual pretende verificar que las autorizaciones proporcionen límites al inicio, continuación o finalización de una operación contable con base en políticas y procedimientos establecidos.

Finalmente, la tercera categoría enfoca al cumplimiento de la entidad con las leyes y regulaciones aplicables. Adicional a lo expuesto, los autores coinciden con el hecho de que cada entidad fija su misión en donde se estructuran los objetivos que esperan alcanzar y las estrategias para conseguirlos; asimismo, los clasifican en objetivos generales y específicos, los primeros que representan a la entidad como un todo y los segundos concordantes a las actividades que se desarrollan.

La especificidad de los objetivos de control interno respecto al efectivo y eficiente uso de recursos, la razonabilidad de los estados financieros y el cumplimiento normativo, descritos en párrafos anteriores conducen a la organización al logro de sus objetivos estratégicos y operativos. Al respecto, (Estupiñan, 2015b) confirma lo manifestado en la siguiente figura:

Figura 1. Objetivos del control interno



Nota: Elaboración propia. Fuente (Estupiñan, 2015b)

Desde el entorno operativo de la organización, los objetivos de control interno se fundamentan en tres categorías: la primera respecto a los aspectos operacionales y administrativos (eficiencia y eficacia), en donde su aplicabilidad depende del tipo de organización, dirección, control y estructura, aquí toma protagonismo la planificación que representa el conjunto de hechos anticipados para obtener propósitos definidos en función a necesidades reales proyectadas en la formulación y programación de la misma, mediante la coordinación y participación de todos los actores de la organización. Ciertamente es importante elaborar planificaciones desagregadas por cada área o departamento para ser consolidadas en una sola planificación organizacional que plasme prioridades justificadas y concordantes con la misión, visión y los objetivos establecidos; a partir de lo cual se distribuye el presupuesto que posteriormente será ejecutado, evaluado y contrastado de forma periódica para determinar el porcentaje de cumplimiento con lo planificado. Lo expuesto puede desarrollarse en actividades claves tanto para pequeñas y medianas empresas (PyMES) o a nivel macro a través de grandes sistemas en donde se interrelacionan y enlazan subsistemas y procesos administrativos, operativos y financieros que finalizan en una erogación o pago. Por otra parte, la planificación permite delimitar ¿cuándo?, ¿cómo? y ¿quién? debe ejecutar acciones pertinentes, ya sea para los directivos quienes deben planear la asignación de recursos económicos, humanos, temporales; así como también, para el personal operativo quienes organizan sus actividades para lograr una mayor productividad laboral con lo cual se contribuye a una adecuada gestión. No obstante, la ausencia de estos aspectos que integran los objetivos de control interno provocan inconsistencias en el proceso administrativo y reflejan las siguientes deficiencias: una débil organización por la inexistencia de una estructura organizacional, inexistente delimitación de funciones, manuales de procedimientos obsoletos y si existieren no son utilizados de manera oportuna,

alto riesgo de detección por el área de auditoría interna y falta de comunicación oportuna y en doble vía.

La segunda categoría considera los aspectos relacionados con la razonabilidad de la información financiera fundamentada en los hechos económicos, los cuales tienen un efecto potencial sobre los estados financieros, además su reconocimiento y materialización se efectúa a través de transacciones que integran los ciclos contables, que a su vez representan una secuencia lógica de actividades que posteriormente procesará los resultados o saldos de las cuentas y serán reflejados en los estados financieros. (Estupiñan, 2015b).

El desarrollo de las etapas de planificación descritas en el párrafo anterior fomentan un ambiente de control en los ciclos contables, por una parte define el cronograma de ejecución de las actividades, además expone los enlaces entre el proceso administrativo y los ciclos contables, y finalmente establece la razonabilidad respecto a la medición, consistencia y valuación de la información que presentan los saldos de las cuentas, lo cual permite mitigar la probabilidad de ocurrencia de los siguientes riesgos: malversación de fondos, colusiones, tergiversaciones, encubrimientos, fraudes, desfalcos y demás actos ilícitos que puedan presentarse. Para el efecto, dentro de las organizaciones se deben establecer objetivos de control interno a partir de las autorizaciones o actos administrativos válidos por parte de los directivos en función a lo planificado, el procesamiento de transacciones, una correcta clasificación de las cuentas, el seguimiento a través de la verificación y evaluación de lo planificado en contraposición con lo ejecutado y finalmente la protección física de los activos entre estos la documentación que respalda las erogaciones, así como también los sistemas que procesan la información. A continuación en la tabla 2, se realiza un breve análisis de los ciclos contables más importantes con una descripción de los objetivos de control interno.

Ciclo de tesorería

Tabla 2.

NATURALEZA	OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO	ACTIVIDADES A EJECUTAR	PROBABLES RIESGOSA PRESENTARSE
<p>Obtención de liquidez a través de la aplicación y distribución del efectivo, precautelando su eficiente uso, control y custodia, respecto a los ingresos proyectados y las obligaciones de pago contraídas.</p>	<p>Autorización</p> <p>Proceso de transacciones</p> <p>Clasificación</p>	<p>Obtener efectivo; contraer obligaciones; realizar inversiones</p> <p>Aprobar requerimientos de recuperación de cartera; comunicación oportuna de hechos económicos para la toma de decisiones;</p> <p>Registro y clasificación de renditos y obligaciones con partes relacionadas; con forme a lo planificado</p>	<p>Ausencia de liquidez; pérdida de credibilidad; excesivos costos y gastos financieros por financiamientos inadecuados; exceso de inversiones posibilita el control total a los acreedores</p> <p>Registros contables extemporáneos de renditos y obligaciones; presentación de reportes financieros con saldos erróneos, que afectan la toma de decisiones.</p> <p>Presentación tardía y errónea de estados financieros; ausencia de actos administrativos válidos que justifiquen la pertinencia y legalidad de los hechos económicos</p>
<p>Coordinación de actividades con partes relacionadas instituciones financieras, agentes, accionistas entre otros</p>	<p>Verificación, evaluación y protección física</p>	<p>Contrastar de forma periódica los saldos de las cuentas de efectivo, inversiones, deudas de capital y demás transacciones relacionadas; control, custodia de especies valoras y demás documentación de respaldo, conforme a planes de seguridad establecidos</p>	<p>Pérdida del efectivo por acción u omisión de los custodios y demás responsables</p>

Nota: fuente: la autora.

Ciclo de adquisición y pagos

Tabla 3.

NATURALEZA	OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO	ACTIVIDADES A EJECUTAR	PROBABLES RIESGOS A PRESENTARSE
<p>Representa el mayor número de registros contables por cuanto abarca los procesos de compras (bienes, productos en proceso o productos terminados), y servicios), y pagos provenientes de gastos administrativos (nómina, sueldos etc); por otra parte afecta a las cuentas del activo: efectivo, inventarios (materia prima, productos terminados), gastos pagados por anticipado, propiedad planta y equipo, asimismo a las cuentas del pasivo: cuentas por pagar (proveedores, personal, otras), impuesto a la renta corriente y diferidos, además a las cuentas de capital: acciones en tesorería, utilidades retenidas, y finalmente a los ingresos y gastos: costo de ventas, gastos acumulados y financieros, partidas extraordinarias.</p>	<p>Autorización</p> <p>Proceso de transacciones</p> <p>Clasificación</p>	<p>En función a la planificación se debe considerar tipos de proveedores que cumplan con las especificaciones técnicas, vigencia tecnológica, de los bienes requeridos; en el caso del gasto administrativo - nómina se debe ejecutar el proceso en concordancia con la legislación inherente</p> <p>Únicamente deben procesar los hechos económicos planificados, presupuestados y autorizados; las transacciones resultantes deben distribuirse contablemente en conformidad con los PCGA, con su debido reconocimiento, exactitud y valuación de acuerdo a la naturaleza de la cuenta</p>	<p>Compras que no se encuentren planificadas, tampoco autorizadas, y que no cumplan con las especificaciones técnicas solicitadas por los requerientes en función a los intereses organizacionales; Desviaciones a causa de sobornos en el proceso de compra; por otra parte en nómina calculo incorrecto de provisiones para prestaciones sociales, entre otros</p> <p>Registros contables erróneos, cuentas por pagar sin sustento; reclasificaciones y ajustes no autorizados, que afectan a la razonabilidad de los estados financieros; en el caso de nómina falta de pagos o pagos en exceso al personal sin justificación, que acarreen responsabilidades legales</p> <p>La ausencia de confirmaciones de saldos de cuentas provoca que los estados financieros no sean oportunos ni razonables, lo cual pone en riesgo la toma de decisiones</p>
	<p>Verificación, evaluación y protección física</p>	<p>Efectuar confirmaciones respecto a los saldos de las cuentas por pagar a proveedores y al personal; previo al registro contable, las transacciones deben contar con documentación física relevante, suficiente, pertinente y legal que respalde las erogaciones</p> <p>Verificar la razonabilidad de estados financieros a través de la aplicación de indicadores, asignar claves de acceso con identificación del responsable para registros, control y custodia de información y documentación de respaldo</p>	<p>Decisiones inadecuadas; destrucción o pérdida de documentación de respaldo de registros contables; alteración de software contables; la falta de restricción al proceso contable provoca vulneración total.</p>

Nota. Fuente: La autora.

Ciclo de ingresos

Tabla 4.

NATURALEZA	OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO	ACTIVIDADES A EJECUTAR	PROBABLES RIESGOS A PRESENTARSE
<p>Son los hechos económicos que surgen por el intercambio de productos o servicios con los clientes por efectivo, las principales cuentas relacionadas con el activo: efectivo, cuentas por cobrar (acumulaciones o provisiones), inventarios (productos terminados), asimismo las cuentas del pasivo prestamos por pagar; impuesto a la renta (corriente - diferido), y finalmente las cuentas de ingresos y gastos: Ingresos, deducciones de ingresos, costo de ventas y gasto de ventas.</p>	<p>Autorización</p> <p>Proceso de transacciones</p> <p>Clasificación</p>	<p>Debe ser concordante con los criterios establecidos en la planificación y autorizados por la dirección, respecto al precio, y demás condiciones de los productos o servicios que se oferte.</p> <p>Deben aprobarse únicamente el despacho de pedidos de bienes que se encuentren debidamente aprobados de acuerdo a las políticas empresariales, es decir que se hayan facturado, y la entrega se deberá realizar en la cantidad exacta y de manera oportuna; por otra parte en el proceso financiero, los hechos económicos deben registrarse contablemente de manera inmediata de conformidad a los PCGA; además se deben realizar constataciones físicas del inventario</p> <p>Los asientos contables de ingreso deben clasificar y resumir las actividades económicas, conforme a la planificación establecida, para cada ejercicio económico, los asientos contables frecuentes son de facturación, costo de mercancías, bienes o servicios vendidos, costos y gastos de ventas, efectivo recibido y los ajustes que sean pertinentes</p> <p>Confirmaciones periódicas de los saldos registrados en las cuentas y documentos por cobrar y demás procesos relacionados; por otra parte se debe asignar controles específicos al personal a cargo de las cuentas por cobrar con claves de autenticidad que verifiquen su identidad sobre el control y custodia de documentos que sustenten estas obligaciones por cobrar</p>	<p>Despachos de bienes o prestación de servicios no autorizados, que posteriormente incurran en cuentas incobrables; Aceptación de pagos a precios no autorizados e irrazonables, que no cumplan con el régimen base para obtener utilidad; las cuentas por cobrar autorizadas pueden registrarse de manera errónea respecto a sus ajustes o reclasificación, lo cual provoca que sean trasladadas a la incobrabilidad, existiendo la posibilidad de recuperación;</p> <p>A más de los riesgos descritos anteriormente, puede producirse la falta de entrega de facturas o la entrega de facturas sobrevaloradas, lo cual afecta al saldo de las ventas, costo de ventas, inventarios y a las cuentas por cobrar; Omisión de reportes de ventas en efectivo, que no se hayan detectado en los archivos de caja, provoca que los estados financieros no sean razonables.</p> <p>Entrega incompleta e inoportuna de reportes financieros respecto a la razonabilidad de sus cuentas, por omisión o duplicidad de registros o asientos contables, codificaciones incorrectas, cálculos erróneos en la facturación, entre otros.</p> <p>Por falta de confirmaciones los reportes son erróneos, por lo tanto las decisiones están basadas en información inexacta, por errores y omisiones, en la salvaguarda física, autorización y procesamiento de transacciones; lo que provoca que se haya sustraído pérdida de documentación que evidencien fraudes en la recepción del efectivo</p>

Nota. Fuente: La autora.

Tabla 5.

Ciclo de informe financiero

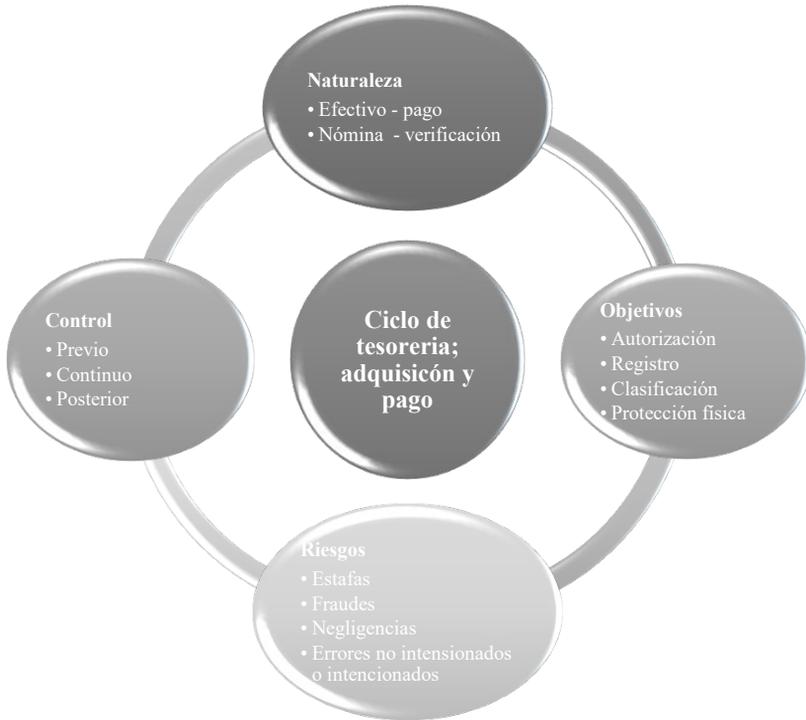
NATURALEZA	OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO	ACTIVIDADES A EJECUTAR	PROBABLES RIESGOS A PRESENTARSE
<p>La especificidad de este ciclo, refiere al no registro de transacciones, centra su atención en el análisis de la información resultante en primer lugar del proceso administrativo y posteriormente del proceso financiero respecto a la evaluación, resumen, conciliación, ajustes y reconciliación que presentan los estados financieros para la toma de decisiones; la finalidad de este ciclo es proporcionar al nivel ejecutivo de la organización un panorama claro respecto a la situación financiera y la razonabilidad de sus estados financieros; Contablemente este ciclo tiene afectación de los tres ciclos anteriormente analizados, en donde se procesan transacciones, por otra parte este ciclo analiza y evalúa las diversas cuentas, como una función integral, para proporcionar una seguridad razonable de los estados financieros</p>	<p>Autorización</p> <p>Proceso de transacciones</p> <p>Clasificación</p>	<p>Verificar que todos los asientos registrados cuenten con la autorizaciones correspondientes, además que deben constar en la planificación con la cual se distribuyo de manera eficiente el presupuesto, para evitar desviaciones y obtener eficacia en la gestión</p> <p>Análisis de datos de índole estática o de referencia de la clasificación de cuentas durante los registros realizados; análisis de datos de índole dinámica o de los saldos presentes en el libro diario, mayor general, libros auxiliares y otros; por otra parte se deben realizar valuaciones (si no se han hecho en los otros ciclos), que propicien eliminaciones y reclasificaciones de cuentas, es decir indagar si los registros contables son exactos y fueron registrados oportunamente, lo cual determinará si el proceso financiero concluye con saldos razonables de las cuentas</p>	<p>La falta de prolijidad en el registro contable pueden ocultar hechos dolosos, así como también procesar hechos económicos no autorizados, que distorcionen la realidad financiera de las organizaciones</p> <p>A más de los riesgos expuestos anteriormente, pueden no registrarse, o estar incompletos asientos contables fundamentales, además la cronología del registro puede ser incorrecto afectando a períodos que no corresponden, estos aspectos afectan por una parte a la razonabilidad de los saldos, por otra parte a la razonabilidad de los estados financieros por omisión de saldos del mayor general, errores aritméticos, tipos de cambio o tasas de conversión incorrectos, omisión de asientos de eliminación y clasificaciones inadecuadas.</p>
<p>Verificar que los asientos de diario se han resumido y clasificado de acuerdo al tipo de transacción, y según la codificación correspondiente, por cuanto los informes deben prepararse de manera correcta y oportuna, sobre las bases uniformes o consistentes de estados financieros razonables</p> <p>Confirmación periódica de los saldos de las cuentas de importancia relativa; asignar un responsable específico con identificación de usuario, para el control y custodia tanto del registro financiero como de la documentación de respaldo.</p>	<p>Verificar que los asientos de diario se han resumido y clasificado de acuerdo al tipo de transacción, y según la codificación correspondiente, por cuanto los informes deben prepararse de manera correcta y oportuna, sobre las bases uniformes o consistentes de estados financieros razonables</p> <p>Confirmación periódica de los saldos de las cuentas de importancia relativa; asignar un responsable específico con identificación de usuario, para el control y custodia tanto del registro financiero como de la documentación de respaldo.</p>	<p>La falta de una clasificación correcta de las cuentas en el proceso financiero incide en la razonabilidad de sus cuentas y sus saldos, discordantes con los PCGA, por cuanto la información no es consistente, o es demasiado resumida o lacónica, provocando un gran riesgo a la organización, ya que se expone a acciones ejecutoriadas o sanciones por organizamos de control.</p>	<p>Sin una adecuada confirmación y verificación, los estados financieros son discordantes con la real situación financiera, por lo tanto las decisiones tomadas no serían las adecuadas, poniendo en grave riesgo a la organización; además la falta de control y custodia por parte de un responsable facilita la pérdida y adulteración de sistemas y documentación que respaldan la fiabilidad de los saldos de las cuentas</p>

Nota. Fuente: La autora.

Finalmente, la tercera categoría refiere al cumplimiento de leyes y regulaciones que permite verificar si los procesos operativos, administrativos y financieros se han desarrollado en función a normas estatutarias y reglamentarias inherentes a la gestión organizacional, a través del control de legalidad de toda la documentación que respalda los procesos; para el efecto, se deben implantar políticas y procedimientos internos que permitan fortalecer la integralidad a partir una conducta legalista, ordenada y eficiente.

Lo descrito evidencia que la aplicación de los objetivos de control interno representan la base de una adecuada gestión e inciden en la mejora organizacional para la obtención de réditos esperados y demás beneficios; además, a partir de estrategias sustentadas en la planificación estratégica y operativa surgen los objetivos a corto, mediano y largo plazo; que en función a políticas y procedimientos diseñados de acuerdo a la naturaleza de la organización permiten vializar en primera instancia el buen uso, control físico y custodia de activos; asimismo, el registro contable exacto, oportuno, competente, pertinente y legal de los hechos económicos. En consecuencia representa un indicador positivo que proyecta un crecimiento favorable a través de la variación y disminución de riesgos, ya que es posible identificar nuevas necesidades e incentivar una cultura de autocontrol organizacional como sustento de estados financieros razonables y concordantes con las disposiciones legales pertinentes. A continuación, se ejemplifica el proceso financiero de tesorería, adquisición y pago.

Figura 2. Control interno y su vinculación al proceso financiero



Nota. Fuente: La autora.

1.1.3. Clases de Control Interno

De acuerdo a lo expuesto en el apartado anterior, el control interno facilita a las organizaciones efectuar una gestión eficiente y eficaz que promueva el logro de objetivos planificados de corto, mediano y largo plazo; estos objetivos darán origen a procesos y actividades bajo la responsabilidad de todos

y cada uno de sus integrantes, entre ellos destaca la acción del auditor interno, quien con criterio imparcial e independiente emite asesoría en actividades operativas, administrativas y financieras, por cuanto es el encargado de ejecutar una evaluación integral de carácter multidisciplinar en función a la clase de control interno que se haya establecido.

Respecto a las clases de control interno investigaciones realizadas por los siguientes autores: (Simons, 1995), (Simons, 2000), (Tessier & Otley, 2012), analizan cuatro sistemas formales de control respecto a creencias, fronteras, diagnóstico e interactivo que son de gran aporte a la gestión y a través de ellos los directivos impulsan al personal a lograr las metas trazadas por la organización. A continuación analizamos cada uno de ellos: el control de creencias está conformado por un conjunto de normas, definiciones y procedimientos que utilizan los directivos para comunicar a los empleados aspectos relacionados a la filosofía, valores, objetivos, así como su propósito global de la organización; por otra parte, está el control de fronteras conformado por un conjunto de normas que delimitan las acciones que pueden realizar los empleados poniendo de manifiesto que actividades no deben realizarse dentro de la organización; además, consideran el control de diagnóstico que evalúa el uso de la información de control por parte de los directivos para el seguimiento de los planes y programas establecidos; finalmente, el control interactivo en donde los directivos apoyados en la información de control vinculan a los empleados en las actividades cotidianas para mejorar su desempeño y mitigar probables riesgos que puedan presentarse. La propuesta que presentan los autores es de gran importancia, sin embargo, en la literatura contable las clases de control interno siguen siendo confusas, por ejemplo desde la perspectiva de los siguientes investigadores: (Bisbe, Batista-Foguet, & Chenhall, 2007), (Ferreira, Otley, Langfield-smith, & Control, 2005) (Tessier &

Otley, 2012) señalan que las creencias y fronteras representan un control formal, mientras que los controles de diagnóstico e interactivo representan cómo los directivos usan la información de control. (Ramirez et al., 2013)

En tal virtud, las clases de control interno se desagregan en las siguientes etapas: en primer lugar por su naturaleza, que integra por una parte el control de legalidad aplicado en el desarrollo de procesos o actividades que deben solventar el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, que permita justificar la acción administrativa o financiera ejecutada; asimismo, el control de conveniencia que surge en función a las necesidades institucionales que deben ser oportunamente planificadas de manera operativa y estratégica en función a la legalidad; por otra parte, el control de respaldo orientado fundamentalmente al cumplimiento de metas; finalmente, el control de gestión el cual surge del seguimiento o monitoreo que se realiza a la eficiencia y eficacia en el uso, control y custodia de recursos para alcanzar el logro de objetivos que serán reflejados en una gestión de calidad. En segundo lugar, tenemos al control de acuerdo al momento en que se realiza, el cual consolida por una parte, al control previo característico del proceso administrativo en donde cada proceso o actividad tiene un responsable quien analizará las propuestas previo a su ejecución, además en este control los directivos tienen la obligación de verificar la legalidad, veracidad, conveniencia, oportunidad y pertinencia de los referidos procesos previo a su autorización; por otra parte, el control continuo característico del proceso financiero en donde cada responsable debe inspeccionar y constatar la oportunidad, calidad y cantidad de procesos o actividades que se encuentran ejecutando, y que estos cumplan con las formalidades de ley respectivas y presenten autorizaciones pertinentes; finalmente, el control posterior ejecutado por el control externo y los entes

reguladores que correspondan, quienes evaluarán los procesos o actividades ejecutadas por la organización para determinar el nivel de eficiencia y eficacia.

En tercer lugar, se encuentran los controles de acuerdo a la ejecución de procesos, tenemos diferentes casuísticas que a continuación las analizamos: los controles preventivos donde se formulan estrategias de solución a probables errores o irregularidades que pueden producirse en el desarrollo cotidiano de la gestión; seguidamente los controles detectivos que ayudan a la investigación, determinación y corrección de las causas probables del riesgo; por otra parte, se presentan los controles correctivos que permiten poner en marcha alternativas de mitigación de riesgo para corregir los errores o irregularidades que se determinaron en el desarrollo de la evaluación del control interno; asimismo, el control proactivo cuya esencia promueve que ocurran situaciones, actividades o procesos positivos en el entorno.

Finalmente, podemos considerar los controles de acuerdo a su función; al igual que los controles descritos anteriormente, permiten a las organizaciones implantar estrategias de solución a diferentes problemáticas que se pueden presentar en la cotidianidad; dentro de este contexto se consideran las siguientes tipologías: control administrativo o gerencial, control contable o financiero y control informático. Por una parte, el control administrativo o gerencial se formula a partir de la planificación organizacional mediante el establecimiento de objetivos, políticas, programas y procedimientos, en donde se define una estructura orgánica funcional por procesos, a partir de lo cual la dirección asigna responsabilidades de acuerdo a la naturaleza de cada puesto de trabajo en donde se deben aplicar controles adecuados y oportunos. Es decir, el control administrativo o gerencial propone medidas de eficien-

cia operacional, controla la ejecución de los procesos y verifica políticas definidas en el entorno institucional. Su función es comparar los resultados obtenidos durante la gestión con los estándares de objetivos planteados en la planificación operativa y estratégica para medirlos, evaluarlos y tomar los correctivos necesarios a través de herramientas de valoración del rendimiento del personal, mediante la definición clara de las fechas y límites de cumplimiento. Si los resultados no cumplen con los estándares esperados es necesario reatualizarlos para que en un futuro exista eficiencia y eficacia administrativa conducente a la autorización de transacciones que establezcan el punto de partida del control contable. Para el efecto, el control administrativo o gerencial debe clasificarse por una parte, en control operativo que tiene la finalidad de lograr eficiencia y eficacia procesal, optimizar recursos y establecer un adecuado control, custodia y buen uso de activos para obtener los niveles adecuados de economía; por otra parte, en control estratégico encargado de verificar que las estrategias sean coherentes y razonables con la misión y visión institucional para el logro de metas planteadas.

Asimismo, se analiza el control contable o financiero que es el resultado de la aplicación de controles definidos en párrafos anteriores, por cuanto en la fase administrativa se ha evaluado en función al cumplimiento de normas y reglamentos correspondientes a cada proceso o actividad, consecuentemente en este control se deben definir herramientas necesarias a través del sistema contable para analizar las estructuras claves que establezcan la protección, control y custodia de activos, registros financieros confiables y oportunos que permitan verificar la exactitud y veracidad de los estados financieros, conducente a establecer una seguridad razonable en donde se determine que la información financiera está acorde a lo establecido. Para el efecto, el control financiero se clasifica en control financiero

inmediato o direccional que surge cuando se posee la certeza de lo que va a ocurrir en un lapso específico, de tal manera que su acción correctiva es de fácil ejecución, inclusive previo a la culminación de procesos o actividades financieras; por otra parte, el control financiero selectivo que determina con anterioridad los probables errores financieros a ocurrir, es decir, es un evaluador de los procesos planificados con el objetivo de buscar alternativas de solución a riesgos probables; finalmente, tenemos el control financiero posterior que compara y evalúa lo ejecutado con lo planeado una vez culminadas las operaciones financieras.

Para concluir, dentro del control por la función está el control informático, el cual tiene una marcada trascendencia al momento de la evaluación de la calidad en la gestión, por cuanto los controles internos están vinculados a la configuración de los sistemas informáticos integrados a través de sistemas operativos, bases de datos, middleware y aplicaciones, con lo cual aumenta la eficiencia de la gestión y su seguridad. En acápites anteriores, se analizaron los controles que orientan la ejecución de una correcta gestión administrativa y financiera; no obstante, las tecnologías de información juegan un papel importante al efectuar controles diarios de procesos y actividades de sistemas integrados de información definidas de acuerdo a la naturaleza organizacional en cumplimiento a procedimientos dispuestos por el nivel directivo a partir de estándares definidos y apoyados en el marco legal inherente, convirtiéndose en un órgano staff de apoyo del nivel directivo; lo cual conduce a formular, por una parte, controles informáticos generales de áreas o funciones y, por otra parte, controles específicos de autenticidad, exactitud, totalidad, redundancia, privacidad, existencia, salvaguardia de activos, eficiencia y eficacia. En consecuencia, a partir del control informático surgen los siguientes controles: en primer lugar los controles preventi-

vos desarrollados para evitar que un software brinde accesos no permitidos a los sistemas; además, controles detectivos que permiten detectar e identificar errores a priori y los errores de los controles preventivos, representados con el número de intentos fallidos en el caso de requerir acceso no autorizado o alguna actividad incorrecta en el sistema informático; finalmente, controles correctivos que representan las acciones de solución o recuperación de datos a partir de las copias de seguridad de los sistemas informáticos que respaldan todos los procesos operativos, administrativos y financieros.

Capítulo 2

Componentes del Control Interno

2.1. CONSIDERACIONES GENERALES

El entorno organizacional respecto a su estructura orgánica y funcional de empresas grandes, medianas y pequeñas hace varios años se referenciaba al propietario que la dirigía; en la actualidad las organizaciones presentan un panorama mucho más amplio, dinámico y funcional con respecto a la planificación, dirección, control y supervisión, marcando énfasis en la delegación de funciones a directivos quienes deben apoyar su gestión en la aplicación y difusión de manera clara y concreta del control interno, de acuerdo a la naturaleza secuencial en los procesos y actividades dentro de las organizaciones, a partir de ello es preciso implementar herramientas que incentiven al personal de la entidad a realizar sus actividades con ética y profesionalismo, siempre priorizando el beneficio organizacional por sobre las situaciones adversas (conflictos) que pueden presentarse, ya sea de índole personal o laboral evitando así incertidumbres que conlleven a probables fraudes o errores en los distintos niveles de gestión.

La problemática de la falta de control interno se ve reflejado en el fraude y error. Al respecto las (IAASB, 2014), consideran al fraude como un término que se refiere a un acto intencional, por parte de uno o más individuos de entre la administración, empleados, o terceras partes, que da como resultado una representación errónea de los estados financieros, que implica entre otras consideraciones la manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos, malversación de fondos, supresión u omisión de los efectos de transacciones en los registros o documentos, registros de transacciones sin sustancia y mala aplicación de políticas contables. Por otra parte, considera al error como equivocaciones no intencionales en los estados financieros como por ejemplo: equivocaciones matemáticas o de oficina en los registros subyacentes y datos contables, omisión o mala interpretación de hechos y mala aplicación de políticas contables.

La responsabilidad de la prevención y detección del fraude y error es de los directivos, por cuanto deben implementar sistemas de control interno; no obstante, la aplicabilidad de estos sistemas deben ser puestos en marcha por toda la organización, es decir, que el control interno es un compromiso de todos; consecuentemente, su ausencia conduce a errores u omisiones que pueden representar fraudes, siendo estos el preludeo de actos de corrupción.

Lo expuesto se ha evidenciado en la sociedad desde tiempos inmemoriales e inclusive se han cuestionado varios hechos como el financiamiento de campañas políticas corporativas y prácticas corruptas en el extranjero; por ello, a mediados de la década de 1970, *the United States Securities and Exchange Commission* (SEC) y el Congreso de Estados Unidos promulgaron reformas a la ley de financiamiento de campañas y a la Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero - *Foreign Corrupt*

Practices Act (FCPA) de 1977, que penaliza el soborno transnacional y obliga a las empresas a implementar programas de control interno, por esta razón el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la *Commission Treadway* se creó en 1985, con la finalidad de inspeccionar, analizar y hacer recomendaciones sobre estados financieros erróneos, además, estudió el sistema de información financiera entre octubre de 1985 y septiembre de 1987, con la finalidad de publicar en octubre de ese mismo año el informe de hallazgos y recomendaciones denominado Informe de la Comisión Nacional de Información Financiera Fraudulenta, en donde se describe el papel desempeñado por todos los gestores organizacionales en todos los niveles incluido el comité de auditoría, y en septiembre de 1992 se publicó otro informe de cuatro volúmenes denominado Control Interno Marco Integrado, mismo que fuera corregido en el año 1994 en donde se ofrece una clara definición del control interno y se proponen mejoras a los sistemas de control interno existentes a través de la evaluación y seguimiento.

Asimismo, *the Comisión Treadway* en su lucha contra el fraude corporativo integró en primera instancia a las siguientes organizaciones del sector privado: *the Institute of Management Accountants (IMA)*, *the American Accountig Association (AAA)*, *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, *the Institute of Internal Auditors (IIA)* and *the International Financial Excecutives (FEI)*; con la finalidad de guiar a la administración ejecutiva y a las entidades de gobierno en aspectos relevantes como la organización gubernamental, ética empresarial, control interno, gestión del riesgo y fraude en informes financieros; esta integración fortaleció a COSO – *Committee of sponsoring organization of the treadway commission* que en el siguiente apartado lo describimos.

2.2. COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF THE TREADWAY COMMISSION - (COSO)

a) **Introducción**

Concordante con lo expuesto en el apartado anterior, el *Committee of sponsoring organization of the treadway commission* - (COSO) proporciona liderazgo de pensamiento a través del desarrollo de marcos integrales y orientación sobre el control interno, la gestión del riesgo empresarial (ERM) y la disuasión del fraude, diseñados para mejorar el desempeño, la gobernanza y reducir el alcance del fraude en las organizaciones. Esta organización reformuló el concepto de control interno y fue dado a conocer en octubre de 1992 en el seno del XIV Congreso Mundial de Contadores celebrado en Washington, en donde se presentó el estudio titulado Control Interno – Marco de Trabajo Integrado COSO I *internal control – integrated framework*, a través de un informe que establece una definición común de control interno en donde se proporciona un estándar de procesos, mediante el cual las organizaciones pueden evaluar y mejorar sus sistemas de control. Para el efecto, propone en primer lugar la aplicación de los siguientes cinco componentes: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información – comunicación y monitoreo. Más adelante, el primero de enero de 2005, se publica COSO II para la práctica de administración de riesgos E.R.M., en donde se hace énfasis en los riesgos a partir de la estructura de ocho componentes ambiente de control, establecimiento de objetivos, identificación de eventos, evaluación de riesgos, respuesta al riesgo, actividades de control, información, comunicación y monitoreo. En este sentido en el año 2010, COSO II es evaluado mediante encuestas aplicadas a interesados y partes relacionadas de distintas organizaciones con la finalidad de identifi-

car el aporte a la gestión. Adicionalmente, en el año 2011 con los resultados obtenidos en la evaluación se diseña y se construyen mejoras al sistema de control interno las cuales son perfeccionadas, evaluadas y publicadas en el año 2012, y en el año 2013 se finaliza la investigación y surge COSO III en el cual se establecen cinco componentes nuevamente ambiente de control, evaluación del riesgo, actividades de control, información - comunicación y monitoreo o seguimiento; en esta propuesta se sugieren cambios en el entorno organizacional respecto a la amplitud de los objetivos operacionales, financieros y de cumplimiento, y reivindica la aplicabilidad del control interno pero con énfasis en la disuasión del fraude.

En tal virtud, los conceptos fundamentales subyacentes a cinco componentes articulados como principios deben vincularse en los procesos administrativos y financieros, por cuanto son los criterios o normas que establecen parámetros de cumplimiento eficiente y eficaz en la ejecución de los procesos, su ausencia ocasiona por una parte, inexistencia de una estructura orgánico funcional lo cual genera conflictos por falta de definición de funciones que debían determinarse mediante análisis de compatibilidad; asimismo, falta de dirección, control y seguimiento a procesos; además, inexistencia de control, custodia y buen uso de activos organizacionales; también, incumplimientos con la legislación vigente ocasionando grandes responsabilidades con los organismos de control; finalmente, ocasiona una deficiente interrelación entre los procesos internos de gestión.

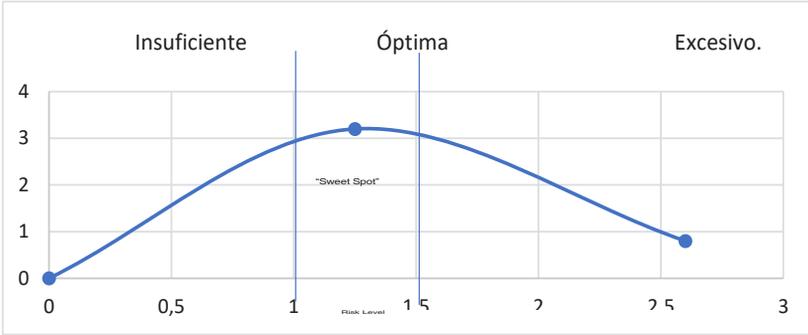
A continuación, analizamos los referidos marcos integrales de COSO. En un primer momento, el Comité desarrolla orientaciones generales respecto al marco integrado de control interno – COSO I, en función a eventos cotidianos que inciden en el buen desempeño organizacional, entre estos se considera

por una parte, la variación del tipo de gestión por influencia de la globalización, lo cual provoca que la información de fuente interna y externa cambie continuamente obligando a las organizaciones al uso de nuevas tecnologías; además, el incremento de normativa internacional que debe ser aplicada incide en la ejecución de nuevos procesos complejos y diversos, en donde se requiere mayor responsabilidad y competencias adecuadas para desarrollarlos; por otra parte, los *stakeholders* o grupos de interés exigen que la información financiera brinde seguridad razonable como prevención y detección del fraude. Por lo expuesto, el Comité recomienda implantar sistemas de control interno como garantía fundamental para lograr las metas establecidas a corto, mediano y largo plazo; por otra parte, este marco fue considerado dentro de las políticas, reglas y regulaciones empresariales en Norteamérica, tal es el caso de la Ley Sarbanes Oxley, según la cual obliga a las empresas que cotizan en la bolsa de valores de los Estados Unidos, a cumplir con la sección 404 de esta ley, respecto a la implementación y evaluación de un sistema de control interno, este particular posteriormente fue aplicado, utilizado y aceptado a nivel mundial. Lo descrito convirtió al control interno en una función inherente a la administración integrada al funcionamiento y dirección organizacional, con lo cual se descartan los controles aislados para fusionarse en un solo control fuerte, solvente y cimentado en la responsabilidad compartida, en donde se detecten de manera oportuna cualquier desviación significativa que ponga en riesgo la consecución de objetivos de rentabilidad y rendimiento, claro está con el apoyo de criterios técnicos y profesional de sus gestores conducentes a obtener información financiera razonable, para que la administración pueda tomar decisiones adecuadas y concordantes con la legislación vigente. Sin embargo, es claro que el control interno no garantiza una seguridad absoluta del logro de objetivos por acción de los siguientes limitantes: la falta de adecuación de los objetivos establecidos

como condición previa al control interno, además un erróneo o sesgado criterio profesional de sus gestores, también la capacidad de directivos y demás miembros de anular o eludir controles mediante la complicidad entre ellos o por distintos factores externos políticos, sociales, entre otros.

En segundo lugar, el marco integrado de la gestión de riesgos empresariales (ERM) – COSO II considera al control interno como la columna vertebral de una adecuada gestión. De acuerdo con la investigación realizada, durante varios años no existía un marco de referencia general, lo cual generó desconocimiento y expectativas en el entorno administrativo, por cuanto no se le asignó la importancia que le corresponde al valor como una función del riesgo y la rentabilidad, en donde la toma de decisiones puede incrementar, conservar o degradar este valor; asimismo, no se consideró que en torno al riesgo se delimita el valor, lo que ocasionó que las organizaciones por una parte, no provisionen futuros eventos que puedan poner en riesgo su supervivencia, así como tampoco se formularon estrategias para minimizar y mitigar estos riesgos a futuro. Es ahí donde cobra relevancia la evaluación de riesgos como un proceso práctico, sostenible y fácil de entender, siendo pieza clave en las organizaciones, que en función a su dimensión, complejidad y situación geográfica, se deben identificar de manera estructurada y disciplinada la problemática de fuente interna o externa que limiten una adecuada gestión. Al respecto, (Deloitte, Curtis, & Carey, 2012), consideran que más bien, estas empresas buscan gestionar las exposiciones al riesgo en todas las partes de sus organizaciones para que, en un momento dado, incurran en suficientes tipos de riesgos —ni más ni menos— para perseguir eficazmente objetivos estratégicos. Este es el punto dulce o zona óptima de toma de riesgos a la que se hace referencia en la siguiente exposición:

Tabla 6. Punto de equilibrio para toma de decisiones “zona dulce”



Nota. Elaboración propia.

Fuente: *Committee sponsoring organizations of the treadway commission.*

En tercer lugar, el marco integrado COSO III focaliza a la misión como el núcleo de la gestión organizacional de la cual se desprenden los objetivos operativos y estratégicos, a partir de estos se analizan y evalúan las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas del entorno, a través de la determinación y desagregación de riesgos inherentes o naturales para mitigarlos y generar valor agregado en la gestión del riesgo, y definir estrategias para alcanzar el éxito. En tal virtud, la administración y la dirección tiene la responsabilidad de formular, en un primer momento, objetivos operativos como base de la evaluación del riesgo, por cuanto vigilan el cumplimiento de la misión, visión, el desempeño financiero, la productividad, la calidad, las prácticas ambientales y la innovación tecnológica; adicionalmente, objetivos de información en donde se consolida la data financiera y no financiera, de fuente interna o externa, para obtener reportes confiables, oportunos, relevantes, exactos y razonables; es decir, que guarden concordancia con los requerimientos de partes relacionadas y grupos de interés; finalmente, objetivos de cumplimiento en donde se debe veri-

ficar que las actividades y procesos, a más de reportar información razonable, cumplan con la legislación vigente.

En tal virtud, los marcos integrados COSO I, COSO II (E.R.M) y COSO III, se enfocan en alcanzar objetivos operativos, financieros y de cumplimiento; a través del establecimiento de sistemas de control interno exhaustivos en donde se consoliden todos los procesos y actividades desde su origen, para determinar y desagregar de manera oportuna probables riesgos inherentes o naturales con la finalidad de mitigarlos de acuerdo a su probabilidad de ocurrencia e impacto en la gestión, lo cual genera valor agregado positivo; esto se lograría con la aplicación de una evaluación y retroalimentación constante de procesos y actividades realizadas por el personal de la organización en todos sus niveles y debidamente supervisada por el nivel directivo. (Carmona & Barrios, 2007) exponen que el limitante fundamental de COSO radica en que no hay énfasis en los objetivos estratégicos, aunque pudiera pensarse que si los objetivos operativos fueron derivados adecuadamente, y además existe un buen cumplimiento de estos se puede avanzar con éxito en el cumplimiento de la misión y visión.

Referente a COSO III, la (Comisión Nacional del Mercado de Valores, 2010) de Estados Unidos de Norteamérica, presenta una propuesta de cambio como buena práctica de actuación tendiente a lograr un eficiente y eficaz control interno; para el efecto, en primer lugar considera que se debe implementar y mantener actualizada una declaración de valores éticos dentro del código general de conducta, además un documento separado relativo a la fiabilidad de la información financiera y al cumplimiento de la normativa aplicable que sea comprobada y aprobada por la dirección y comunicada a todos los niveles de la institución, esta declaración debería ir acompañada de las explicaciones precisas para que su importancia y contenido

sean comprendidos por todo el personal, y permitan establecer procedimientos de control y respeto a los principios de integridad y ética profesional e instaurar medidas que identifiquen y corrijan desviaciones de esos valores en el desarrollo de la gestión. En segundo lugar, considera relevante que el consejo de administración mantenga la discusión abierta de cualquier asunto de importancia relacionado con la información financiera de interés para la entidad y su grupo. Igualmente, la comisión estima que los miembros del comité de auditoría y de forma especial su presidente deben ser designados teniendo en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o gestión de riesgo. Adicionalmente, recomienda implementar procedimientos para mantener informados a los miembros del comité de auditoría de los cambios regulatorios que se produzcan en las citadas materias. Seguidamente, propone desarrollar las líneas apropiadas de autoridad y responsabilidad en los distintos procesos administrativos o financieros para cada área funcional, localización y unidad de negocios relevantes en la organización. Asimismo, estima que el modelo de control interno elegido debe aplicarse de forma homogénea a toda la organización y debe vincular a los siguientes elementos: un entorno normativo y procedimientos debidamente documentados, una estructura que soporte el modelo y asegure su funcionamiento, así como el cumplimiento de los requisitos establecidos y herramientas de información que garantizan su integridad.

También, se debe dotar a la organización de los recursos humanos y materiales suficientes para el análisis, registro, preparación y revisión de la información administrativa y financiera y de igual manera para la evaluación del sistema de control interno. Para el efecto, se debe programar a nivel administrativo un plan de capacitación que permita al personal obtener la formación necesaria para el desempeño de sus funciones; el

referido personal, debería disponer al menos de conocimientos suficientes y actualizados sobre normas contables, auditoría, control interno y gestión de riesgos; los cuales deben ser compatibles con las funciones asignadas y su nivel de responsabilidad, de tal manera que a futuro en la aplicación de la evaluación del desempeño se analice la producción de cada integrante de la organización respecto al cumplimiento de metas establecidas. Además, se debe considerar como factor importante las prácticas remunerativas de la organización e incluir a las que afectan a la alta dirección, en donde se genere un equilibrio entre remuneración y asignación de responsabilidades, consignado como una igualdad entre justicia y equidad, con la finalidad de mitigar de esta manera probables riesgos por conflictos laborales que puedan presentarse. Lo descrito contribuye de manera positiva a la fiabilidad de la información administrativa y financiera, justificante suficiente para integrarlos en las políticas de gestión de riesgos.

Si se pone en práctica los aspectos tratados en párrafos anteriores, sin lugar a duda las organizaciones estarían en capacidad de reclutar, mantener y promocionar personal idóneo que reúnan las capacidades requeridas para una adecuada gestión, lo cual se lograría con la aplicación de un adecuado control interno a partir de un proceso de evaluación y actualización periódica del talento humano.

Por otra parte, se presentan diferencias a nivel general entre los componentes de COSO I, COSO II – ERM y COSO III, por ello se considera en primera instancia aspectos cualitativos de responsabilidad compartida en la integridad y valores éticos entre el personal y los directivos de las organizaciones; además, la ampliación y aclaración de conceptos con el objetivo de abarcar las actuales consideraciones del mercado y la economía global; asimismo, la codificación de principios y puntos de enfoque

con aplicación internacional para el desarrollo y evaluación de la eficacia del sistema de control interno; también, la aclaración de la necesidad de establecer objetivos operativos y estratégicos en las organizaciones como condición previa a los objetivos de control interno; seguidamente, la extensión de los objetivos de reporte, más allá de los informes financieros externos, a los de carácter interno y a los no financieros; además, respecto a la mayor cobertura en la formulación de estrategias de identificación y respuesta a riesgos, en este sentido COSO III denota mayor incidencia en su evaluación y consecuentemente la determinación de las actividades de control a través de políticas o procedimientos a ser implantados de acuerdo con los riesgos identificados; finalmente, la inclusión de una guía orientadora para facilitar el monitoreo de los sistemas de control interno sobre los procesos administrativos y financieros respecto al cumplimiento de metas establecidas. En la figura 3, se analiza de manera general la evolución de la investigación desarrollada por COSO.

Figura 3. Evolución del control interno respecto a COSO I: Control Interno – Marco Conceptual Integrado, COSO II ERM: Marco de Gestión Integral de Riesgo (Enterprise Risk Management), COSO III: Marco Integrado de Gestión de Riesgos – Fraude error



Fuente: *Committee sponsoring organization of the treadway commission* – Componentes.

A partir del análisis y las actualizaciones de los marcos integrados de COSO I, II y III descritos anteriormente la *Commission Treadway* presenta un enfoque que los articula y los fundamenta en principios que proporcionan flexibilidad y pueden ser aplicados a nivel operativo o funcional para un efectivo control interno por cada componente. Para el efecto propone los siguientes principios:

Figura 4. Principios del control interno



Fuente: *Committee sponsoring organization of the treadway commission* – Componentes.

De acuerdo a la figura 4, se puede analizar los puntos de enfoque o las características fundamentales de cada principio de control interno en correspondencia con el componente que da su origen, esta desagregación permite a las organizaciones reformular sus políticas internas, las mismas que deben estar sustentadas mediante evaluaciones constantes respecto al

cumplimiento de estos principios que propone la *Commission Treadway*. En tal virtud, para determinar que el sistema de control interno de una organización es efectivo en su diseño e implementación debe integrar los cinco componentes y sus diez y siete principios, dependerá de la naturaleza de la organización la priorización de los controles a ser aplicados para mitigar oportunamente eventos negativos que puedan presentarse. A continuación, se presenta una descripción y análisis correlacionado por cada componente, sus principios y puntos de enfoque, adicionalmente se efectúa un compendio en el Anexo 3.

b) Ambiente de Control

Este es un componente fundamental del sistema de control interno en el cual se analiza en primer lugar, el contexto organizacional interno representado por la estructura orgánico funcional, filosofía, estrategias, valores institucionales y delegación de funciones; en segundo lugar, el contexto organizacional externo integrado por aspectos sociales, medioambientales, legales, culturales, políticos, económicos y tecnológicos, estos generan factores positivos o negativos que pueden llevar al éxito o fracaso en la gestión. La pieza clave de este componente es el recurso humano concretamente su esencia, integridad, valores éticos y profesionales que incidirán en un desarrollo organizacional eficiente y eficaz, siempre y cuando se genere una conciencia alineada al control y sobre todo con la motivación constante, por cuanto ellos son quienes deben ejecutar procesos, es decir, son los responsables de administrar y supervisar que la acción procesal se ejecute en función a la filosofía organizacional y a las políticas y procedimientos establecidos.

(Rivas, 2011), define al ambiente de control de una empresa como la actitud general de sus administradores y empleados hacia la importancia del control interno. Consiste en acciones, políticas y procedimientos que reflejan las actitudes generales de los altos niveles de la administración, directores y propietarios de una entidad. Seguidamente pasamos a enumerar los elementos que integran el ambiente de control

En primer lugar, la integridad y los valores éticos. En este sentido, (Treadway Commission - Reporting, 1987) establece que un clima corporativo fuerte en todos los niveles es vital para el bienestar de la corporación, de todos sus componentes y el público en general. Tal clima contribuye de manera importante a la efectividad de las políticas de la compañía y de los sistemas de control; es decir, una organización que tiene como cultura una gestión sustentada en estándares éticos, correcto desempeño, comportamientos plasmados en el código de conducta, que socializa y difunde con su ejemplo integridad y valores con los cuales se debe desarrollar las actividades y procesos e inculca el control en todos los niveles sin duda alguna proyectará el logro de objetivos a través de procesos descentralizados y sanciones ejemplificadoras para quienes no cumplan con lo establecido. Lo descrito es el punto de partida para el diseño, estructura y seguimiento de otros componentes de control interno.

En segundo lugar, la competencia profesional que refiere a la esencia del correcto desempeño en una actividad o proceso que debe vincularse con idoneidad del capital humano para ejecutar las responsabilidades asignadas. Este aspecto debe ser analizado dentro de procesos previos a la vinculación laboral, es decir, en la fase reclutamiento y selección del personal, y cuando se haya generado la relación laboral mediante la capacitación, formación, evaluación y promoción; esto permiti-

rá que el personal se sienta motivado y consolide sus objetivos personales con los institucionales logrando de esta manera un desempeño de calidad.

En tercer lugar, la responsabilidad del Consejo de Directores o Comité de Auditoría. Su responsabilidad se enfoca en el control posterior respecto al monitoreo, supervisión y control de las actividades y procesos organizacionales, por ende implica una independencia total de la gestión operativa; es decir, no le corresponde a esta función participar en autorizaciones, aprobaciones o trámites internos en todos los niveles ya que justamente es quién valorará el nivel de cumplimiento de las políticas, procedimientos, planificación estratégica y operativa establecida que determinará el nivel de calidad en la gestión.

Seguidamente, la estructura orgánica funcional, la cual dependerá de la naturaleza de cada organización, es decir, delineada de acuerdo a sus actividades, objetivos, procesos, planificación entre otros aspectos, conducente a establecer y enmarcar líneas de responsabilidad para ejercer un control definido al personal de acuerdo a las funciones asignadas, y que además facilite determinar su ubicación en el contexto organizacional, lo cual permitirá una coordinación adecuada y fluidez de información en sentido horizontal y vertical determinante para alcanzar una óptima gestión. Asimismo, la filosofía y estilo de la gerencia, la cual representa la manera como la gerencia enfrenta los riesgos, define la filosofía y estilo de procesamiento de información financiera, administrativa y operativa; a través del seguimiento y monitoreo constante que permita formular estrategias para mitigar de manera inmediata eventos negativos. Para el efecto, es necesario fomentar en el personal una actitud positiva de aplicación del control interno en su círculo de gestión.

Por otra parte, la delegación de funciones acorde al perfil del profesional conducente a optimizar el capital humano, representa un aspecto clave porque se aprovecha la experiencia, experticia y conocimiento del personal. Esta delegación se la conoce como *empowerment*, ya que mediante la motivación y confianza depositada en el capital humano se proyecta la descentralización en la toma de decisiones para un desarrollo adecuado de procesos, actividades, oportuna comunicación y trámites de autorización en los diferentes niveles de la estructura orgánica funcional, siempre alineados al cumplimiento del control interno en cada etapa y con el objetivo de solucionar inconvenientes que pudieran presentarse durante la gestión.

Finalmente, las políticas y prácticas de recursos humanos. Un ambiente motivador, envolvente, con fundamento en educación *ongoing* (en marcha) permite que las políticas y prácticas de recursos humanos se asocien con una adecuada planificación de capacitación, entrenamiento constante, orientación, promoción, evaluación y ascenso del personal; logrando eficiencia de recursos humanos, temporales y económicos a través de lineamientos definidos según la naturaleza de la organización.

c) Establecimiento de Objetivos

Este componente de control interno interrelaciona la filosofía organizacional plasmada en la misión y visión con las políticas y procedimientos a corto y largo plazo, con la finalidad de garantizar productividad conducente a generar mayores réditos, asimismo fomenta el desarrollo equilibrado y sustentable de su entorno, además a través de la modernización proyecta una visión competitiva ya que vincula a la innovación y la tecnología, también por medio de la diversificación orienta la

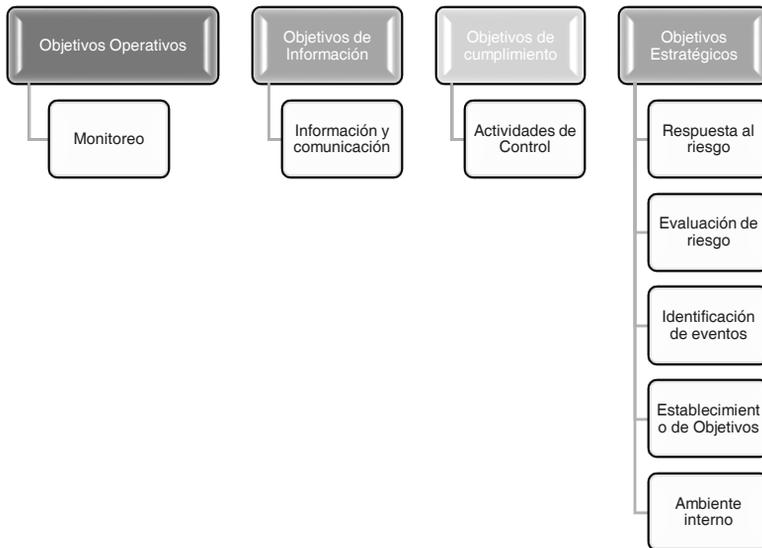
expansión de nuevas actividades o el desarrollo de actividades existentes, lo cual genera un estímulo de conocimiento en el recurso humano para el cumplimiento de sus responsabilidades.

(Estupiñán, 2009) considera que en torno al contexto de la misión y visión de las organizaciones se deben formular objetivos vinculados con estrategias que permitan minimizar la probabilidad, impacto e importancia de eventos negativos que pueden presentarse por acción u omisión de sus responsables; por otra parte, se deben establecer objetivos relacionados con las operaciones con la finalidad de aportar efectividad y eficiencia a las actividades operativas, ayudando a la emisión de información administrativa o financiera razonable; finalmente, es importante definir objetivos que establezcan parámetros de cumplimiento de legislación vigente e inherente a su naturaleza, lo cual representa un indicador positivo para los *stakeholders* o partes relacionadas que les interese la gestión.

Asimismo, COSO II-ERM analizado en apartados anteriores, el cual delimita que la dirección es la responsable de proporcionar una acertada gestión. Para el efecto, en primer lugar, debe sustentarse en objetivos operacionales que involucra a la eficiencia y eficacia de las operaciones e incluir los objetivos de rendimiento financiero y la protección de activos frente a posibles pérdidas; en segundo lugar, los objetivos de información que revelan la información financiera y no financiera interna y externa, la misma que debe ser confiable, oportuna y transparente; asimismo, los objetivos de cumplimiento, tal y como se manifestó en apartados anteriores representa el cumplimiento de leyes y regulaciones que le son aplicables a la organización. Sin lugar a dudas la aplicabilidad de lo expuesto mitigaría eventos negativos y proporcionaría valor agregado a la organización. Para el efecto, es necesario reformular los objetivos organizacionales a corto y largo plazo en concordancia

con los componentes del control interno. En la figura 5 se explica lo expuesto.

Figura 5. Enlace de los Objetivos organizacionales con los componentes del informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Traedway Commission II



Nota. Elaboración propia.
Fuente: (Deloitte et al., 2012).

d) Identificación de Eventos

La identificación de eventos se revela a través del establecimiento del contexto, en donde se analizan factores externos e internos de lo cual surgen incertidumbres que pueden presentarse en diferentes momentos o circunstancias desco-

nocidas para la organización. Al identificar riesgos es importante clasificarlos de acuerdo a su especificidad sean estos financieros, operativos, estratégicos o de cumplimiento; a partir de los cuales se desagregarán una infinidad de riesgos que más adelante en su evaluación serán descritos y clasificados de acuerdo a su prioridad en la escala de altos, medios o bajos. Sin duda alguna esta fuente de información es un aporte fundamental a la dirección para la toma de decisiones. Al respecto, (Estupiñan, 2015a) considera que la gestión se desarrolla en función al conocimiento del cliente, va incluso hasta el conocimiento de los proveedores y su comportamiento frente al negocio, por lo tanto toda unidad económica debe ser analizada bajo el esquema moderno de las cuatro expectativas que generan los clientes, empleados, proveedores y dueños.

Por otra parte, para la identificación de eventos es necesario utilizar técnicas y herramientas de medición estratégicas apoyadas en tecnologías de información que permitan a los gestores controlar el cumplimiento de objetivos, entre las técnicas más destacadas se encuentra en primer lugar, el Cuadro de Mando Integral (CMI) o Balance Score Card (BSC) que permite un análisis individual y general de la organización, el cual a partir de 1992 se lo consideró como una herramienta de gestión por medio del cual la organización desarrolla un sistema comprensivo de planificación y control e integra medidas financieras y no financieras en cuatro perspectivas básicas financiera, clientes, procesos internos – aprendizaje y crecimiento. Más adelante, sería considerado como un instrumento que integra medidas derivadas de la estrategia que utiliza las informaciones financieras del desempeño pasado e incorpora los valores del desempeño financiero futuro (Kaplan & Norton 1992), (Kaplan & Norton, 1993). De igual manera, los autores (Gonzales, López, Sampredo, & Gómez, 2011), (Guitierrez, Mauriz, & Culebras, 2015) consideran que al ser

una herramienta estratégica posibilita a la organización alinear la forma con el comportamiento de la organización y sus componentes con sus estrategias, también identifica sus atributos o prioridades, además contribuye a evaluar el desempeño y mejora el funcionamiento de la organización (De Geuser, Mooraj, & Oyon, 2009) (Sánchez & Terrados, 2018), en relación a sus atributos los analiza en detalle a partir de la aplicación de medidas únicas y comunes. (Libby, Salteiro, & Webb, 2004), (Roberts, Albright, & Hibbets, 2004), (Bernard Wong-On-Wing, Guo, Li, & Yang, 2007), (Kraus & Lind, 2010). Además, facilita la gestión en múltiples ámbitos, por cuanto es un sistema de medición del desempeño que traduce el equilibrio de objetivos estratégicos en la ponderación de un conjunto de indicadores ordenados. (Ittner, Larcker, & Randall, 2003), (Banker, Chang, & Pizzini, 2004), (Decoene & Bruggeman, 2006), (Budde, 2007), para cada indicador se establecen los valores mínimos y máximos entre los que debe moverse, lo que facilita la medición de resultados, permitiendo corregir desviaciones y evaluar al personal implicado en su ejecución (Bisbe & Barrubés, 2012). Asimismo, integra a la gestión aspectos ambientales, sociales y económicos, es decir, relaciona a la organización con el entorno en donde se desarrolla (Figge, Hahn, Schaltegger, & Wagner, 2002), (Marrewijk, 2004), (Woerd & Brink, 2004). Finalmente, la propuesta del uso del BSC permite pasar de una perspectiva financiera de creación de valor a dar una respuesta a las demandas de los grupos de interés o *stakeholders*, lo cual es una solución para alcanzar beneficios que no se podrían lograr por sí solos (Kaplan, Norton, & Rugelsjoen, 2010).

En segundo lugar, el Análisis GESI, esta herramienta de medición estratégica permite analizar factores gubernamentales como reformas jurídicas relacionadas a decretos, resoluciones, políticas públicas, ajuste por inflación, entre otros; además, factores económicos como alza en tasas de interés, inflación, des-

empleo, recesión económica, estancamiento de créditos bancarios y devaluación; asimismo, factores sociales como desempleo, afectaciones sociales y disminución del índice de natalidad; finalmente, factores informáticos o de riesgo como obsolescencia de *hardware* y *software*, avances tecnológicos y nuevos virus que afectan a los sistemas. (Cohen & Blanco, 2017).

En tercer lugar, el análisis FODA es una herramienta de medición estratégica que determina por una parte, las fortalezas que permiten optimizar la gestión e identifica las debilidades que la ponen en riesgo, estos dos aspectos surgen por la confluencia de los siguientes factores: factores de índole personal en donde se destacan las habilidades, entrenamiento, capacidades y actitud del capital humano; también, factores organizacionales en donde se considera la filosofía, su estructura funcional, normativa interna y el ambiente de control; además, otros factores relevantes que están determinados por los productos y su especificidad respecto a la calidad, vida útil y costos que se incurren en su proceso de fabricación o comercialización; de igual manera, la producción es otro factor importante por cuanto analiza la naturaleza, capacidad y calidad; asimismo, el factor finanzas determina la disponibilidad económica, credibilidad de entidades financieras y el compromiso de los socios; otro factor, lo representa la plusvalía que refiere a la reputación, fama y la percepción de clientes; finalmente, el conocimiento técnico, de mercado y relacionado a la competencia.

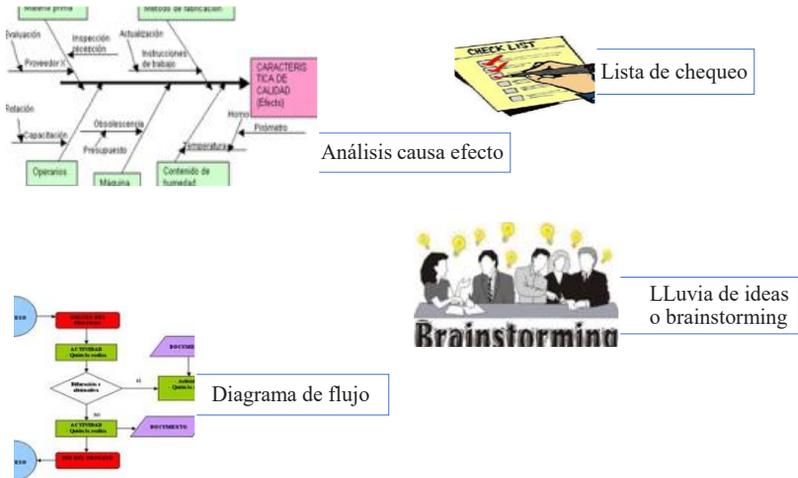
Adicionalmente, en el análisis FODA también se analizan las oportunidades que deben ser identificadas de inmediato para optimizarlas de manera que surta efecto positivo en la gestión, lo cual permitiría afrontar probables amenazas que puedan surgir. Entre los factores relevantes a considerar entre oportunidades y amenazas se describen los siguientes: el factor mercado que abarca el crecimiento, declive y cambio de mone-

da; además, el factor tecnología del cual se deriva el desarrollo de productos, sustitución y nueva tecnología de *hardware* y *software*; también, factores económicos compuestos por la inflación, recesión y fortaleza de la moneda; asimismo, factores de legislación que abarca aspectos relacionados con la contaminación ambiental, protección de consumidores, responsabilidad sobre productos e impuestos; por otra parte, los factores de la sociedad que incluyen prácticas de ventas, empleo y sindicatos; finalmente, factores ecológicos entre los cuales se destacan políticas referentes a energía, reciclaje y protección ambiental.

En cuarto lugar, es importante considerar la herramienta de medición estratégica referente al análisis de las cinco fuerzas de Porter que se presenta siempre que se haya analizado las dimensiones y factores del entorno específico, por lo cual es pertinente determinar conjuntamente la intensidad competitiva y la rentabilidad del sector en el cual se desenvuelve la organización. A continuación una breve descripción de las cinco fuerzas: la primera fuerza refiere a las barreras de entrada, esta analiza la injerencia de los competidores potenciales o nuevos entrantes y considera las siguientes economías: de escala, identidad de marcas, requerimientos de capital, acceso a distribución, obstáculos de salida, represalias de salida, ventajas absolutas del costo, curva de aprendizaje para los competidores potenciales, diseño de productos de bajo costo, acceso a la información necesaria y políticas gubernamentales. Concordante con lo expuesto, (Martínez, 2018) señala que la amenaza de entrada de nuevos competidores suele ser mayor en aquellos sectores en donde existe una tasa de crecimiento de mercado alta, así como también, en sectores donde las empresas estén obteniendo una tasa de rentabilidad alta. La segunda fuerza representa el poder de negociación con los proveedores que incluye las siguientes consideraciones: la diferenciación de suministros, costos cambiantes de los proveedores y las firmas

en la organización, presencia de mercancía sustituta, concentración de proveedores, costo relativo al total de compras y el efecto de los insumos en el costo o en la diferenciación; en este tipo de análisis influyen los sectores donde se desarrollan altas tecnologías que a través de la innovación constante ponen en riesgo a otras organizaciones. La tercera fuerza, comprende las amenazas de productos, de esta se desprende el precio-calidad, costo del intercambio, velocidad de cambio de productos, nivel de investigación y desarrollo y el poder de negociación de los compradores. La cuarta fuerza que está constituida por el poder de negociación de los clientes que refiere a la concentración de proveedores, volumen de compradores, costos de sustitución de los compradores y capacidad para sustituir productos. Al respecto, (Martínez, 2018) considera que esta condición afecta a las empresas por cuanto tienen unos márgenes muy limitados y dependen además de la calidad de la gestión, del margen económico de su trabajo y de la cantidad de trabajo que las compañías de seguros les ofrezcan. Finalmente, la quinta fuerza refiere a los competidores y describe el precio y totalidad de compras, identidad de marcas, efecto de calidad – desempeño, rentabilidad del comprador e incentivos. (Martínez, 2018) destaca que el valor agregado de Porter surge a partir de las tareas de apoyo, por cuanto ayudan a mejorar la efectividad o eficiencia de las actividades primarias y las divide en los siguientes grupos: infraestructura de la empresa, gestión de recursos humanos, desarrollo tecnológico y aprovisionamiento; a los cuales integralmente se los denomina cadena de valor. En la figura 6, se ejemplifican otras técnicas comunes e importantes para la identificación del riesgo:

Figura 6. Técnicas para identificación del riesgo



Fuente: Elaboración propia.

e) Evaluación de Riesgos.

Para crecer en el ámbito organizacional se deben asumir riesgos globales moderados en procesos o actividades, siempre que estos sean evaluados respecto a su impacto en la gestión para determinar sus consecuencias y controlarlos oportunamente; para el efecto, en un primer momento se deben analizar e identificar eventos negativos que podrían presentarse impidiendo el logro de los objetivos de nivel operativo (efectividad y eficiencia de operaciones); además, los riesgos de información financiera (preparación de estados financieros), y los riesgos de cumplimiento (alineados a leyes y regulaciones establecidas). Esta evaluación, se puede realizar a través de una cultura de gestión de riesgos para crear conciencia de las

afectaciones internas y externas que pueden incidir en su éxito o fracaso. Adicionalmente, la evaluación de riesgos refiere a un proceso continuo, es decir, el personal de la organización debe considerarlo como una actividad natural inserta en los procesos que desarrolla bajo su responsabilidad; además, implementa características visionarias con esencia preventiva y no correctiva permitiendo al personal determinar futuros riesgos que pueden presentarse y actuar de inmediato en la solución de los mismos.

Según (Mantilla, 2003) COSO desde una perspectiva holística considera que la evaluación de riesgos para que sea eficaz y sostenible debe ser simple, práctica y fácil, por cuanto es un proceso que se ejecuta en dos etapas conformadas por una evaluación inicial de los riesgos y oportunidades que se desarrolla mediante las siguientes técnicas cualitativas: en primer lugar, a través de escalas descriptivas como entrevistas, talleres multidisciplinares, encuestas, análisis de escenarios y evaluación comparativa o *benchmarking*; esta última representa procesos colaborativos de varias entidades en donde se desarrolla una evaluación comparativa a partir de eventos o procesos específicos, correlaciona las medidas y los resultados utilizando métricas comunes e identifica oportunidades de mejora; algunas empresas utilizan la evaluación comparativa para evaluar la probabilidad y el impacto de los eventos potenciales. En segundo lugar, un tratamiento más cuantitativo en función a evaluaciones comparativas y análisis de escenarios para generar estimaciones determinantes y probabilísticas de datos de una variedad de fuentes respecto a los riesgos y oportunidades más importantes. La responsabilidad de gestionar riesgos es organizacional y debe desarrollarse en todos los niveles; para el efecto, los directivos en un primer momento deben establecer las condiciones necesarias acorde a las normas jurídicas pertinentes ya sea de carácter nacional e internacional; asimismo,

deben delimitar funciones incompatibles en la ejecución de procesos, por ejemplo: distinción de ordenadores de gasto y ordenadores de pago.

La aplicabilidad de la evaluación del riesgo en el entorno del control interno de los procesos administrativos y financieros se debe realizar en las instancias previa, continua y posterior. La evaluación previa refiere al análisis de la legalidad, conveniencia, oportunidad y pertinencia de los procesos o actividades a ser ejecutados, es importante verificar si estos se encuentran inmersos en una planificación ya sea de tipo operativa o estratégica. Asimismo, mediante la evaluación continua y oportuna de la cantidad y calidad de procesos o actividades que se han ejecutado respecto a la planificación establecida. Finalmente, con la evaluación posterior se examina y evalúa todo el proceso o actividad, la cual debe llevarse a cabo bajo responsabilidad del Comité de Auditoría Interna o firmas de auditoría externa como responsables de la verificación posterior del cumplimiento del control interno institucional.

Hay que agregar además, que a través de la evaluación y gestión de riesgos se pueden develar también los riesgos Inherentes que representan los riesgos naturales de la organización producto de la ausencia de acciones preventivas y correctivas para la ejecución apropiada de procesos o actividades; asimismo, los riesgos de control que son evidenciados por los fallos o errores que pueden tener los sistemas de control interno instaurados; finalmente, los riesgos residuales que se mantienen a pesar de las actividades de control implantadas, estos son evidenciados como resultados posteriores a las acciones preventivas y correctivas aplicadas en los riesgos inherentes y de control. (Mantilla, 2003) a partir de COSO 1992 define al riesgo residual como el riesgo que aparece después de la respuesta a la gestión de riesgos. Adicionalmente, inmerso

en la estructura de la evaluación de riesgos se formula la gestión del riesgo, proceso que se desarrolla en primer lugar por la identificación de riesgos y mediante el análisis del contexto interno y externo se determinan los riesgos que pueden surgir en el entorno organizacional; éstos, a través de procesos sistemáticos, describen, desglosan y reportan todos los eventos negativos y los efectos o consecuencias que pueden repercutir en una correcta gestión, aspecto que fue analizado a profundidad en párrafos anteriores. En segundo lugar, el análisis de riesgos, en esta etapa los eventos negativos develados de forma cualitativa son transformados cuantitativamente por medio de criterios de evaluación que representan un estándar comparativo de las siguientes escalas de medición: la probabilidad de ocurrencia (frecuencia – factibilidad), en donde se utiliza la terminología frecuentes, probables, posibles, poco probables y raros; por otra parte, se considera la escala de medición de impacto representado por las consecuencias o afectaciones que estos riesgos tendrían a nivel organizacional, representados por criterios de tipo financiero, reputación, regulaciones, salud, seguridad, medio ambiente, empleados y clientes; asimismo, la escala de medición de vulnerabilidad, la cual se deriva del impacto y la probabilidad que refiere a la susceptibilidad de la organización a los riesgos e incluye capacidades para anticipar eventos que puedan afectar a la gestión; por otra parte, la escala de medición de la velocidad que refiere al tiempo que demora en presentarse los riesgos y sus consecuencias, este aspecto es importante por cuanto nos permite mitigar riesgos de manera oportuna; por último, la escala de medición que involucra a la importancia que determina la relevancia de estos riesgos detectados con respecto a la consecución de objetivos.

En tercer lugar, en la etapa de evaluación de riesgos cuando han sido cuantificados se los cataloga como riesgos altos, medios y bajos; a través de la comparación del nivel de riesgo

obtenido y respecto a los criterios definidos en los controles existentes o en sistemas de control interno de cada proceso o actividad delimitados en la organización. Para estos riesgos se deben establecer de inmediato alternativas de solución o mitigación las cuales pueden ser preventivas como el control de calidad y el mantenimiento preventivo, estas acciones permiten actuar en forma inminente para que eventos negativos no ocurran; asimismo, se deben implementar alternativas de disminución para optimizar procedimientos e instituir controles; adicionalmente, es necesario fomentar alternativas de transferencia que permiten compartir pérdidas a otras organizaciones mediante contratos a riesgo compartido y seguros; otra alternativa de mitigación refiere aceptar el riesgo residual luego que se haya reducido y compartido; finalmente, restaría aplicar alternativas correctivas que facilitan el reestablecimiento de la actividad después de haber detectado un evento negativo. El proceso de evaluación de riesgos debe efectuarse de manera periódica con la finalidad de subsanar oportunamente las deficiencias cotidianas que se presentan día a día en la gestión.

f) Respuesta al Riesgo

Las respuestas a los riesgos son el conjunto de actividades o procesos para mitigar problemas o eventos negativos y deben ejecutarse de forma inmediata, considerando que estos ya fueron identificados y valorados en el componente de evaluación de riesgos. Para el efecto, en primer lugar se debe evaluar las posibles respuestas a través del análisis del porcentaje respecto a la probabilidad, impacto e importancia y sus posibles consecuencias; asimismo, es importante analizar la esencia de la solución para seleccionar la respuesta que más se adapte a la

naturaleza del riesgo detectado; por otra parte, es pertinente desarrollar un plan de acción que permita ejecutar la respuesta seleccionada y contrarrestar cualquier impacto que pueda provocar a la gestión.

Además, en este componente se deben priorizar las respuestas por medio de su valoración en función de alcanzar el riesgo residual, alineado con los niveles de tolerancia del riesgo; es decir, reconociendo que a pesar de las medidas de solución propuestas muchas veces se presentan factores que no se pueden prevenir o corregir. En cuanto a la visión del portafolio de riesgos, y en respuesta a los mismos COSO-ERM establece por una parte que el riesgo debe ser considerado desde una perspectiva de la entidad en su conjunto de riesgos; asimismo, permite desarrollar una visión de portafolio de riesgos tanto a nivel de unidades de negocio como a nivel de la entidad; también, considera que los riesgos individuales se interrelacionan; finalmente, se determina si el perfil de riesgo residual de la entidad está acorde con su apetito de riesgo global. Por otra parte, es importante describir las formas de responder a los riesgos, en primer lugar es esencial insistir en la prevención de ocurrencia, por lo cual se deben tomar medidas inmediatas al menor indicio de presentarse un problema; en segundo lugar, es pertinente tomar acciones drásticas para reducir su impacto, probabilidad e importancia; en tercer lugar, es fundamental compartir el riesgo con los involucrados para transferir o compartir la responsabilidad por las inobservancias detectadas.

Finalmente, es necesario proyectar una respuesta a los riesgos identificados, analizados, evaluados y gestionados a través de la valoración entre el costo – beneficio, es decir, priorizar medidas de impacto para mitigar eventos negativos altos que pueden poner en riesgo la supervivencia de la organización sin descuidar los riesgos moderados y bajos, esta estrategia permite

a los directivos evitarlos, compartirlos y reconocer las debilidades organizacionales para reestructurar los procesos y actividades erradas.

g) Actividades de Control

Este componente de control interno permite a la organización empatar las respuestas a los riesgos presentados en su evaluación y gestión a través de políticas (lo que debe realizarse) y procedimientos (ejecución de las políticas), las cuales se deben establecer de acuerdo a la naturaleza de la organización y al lineamiento directivo para el logro de los objetivos establecidos. Para el efecto, es prioritario formular en todo nivel medidas sustentadas en la innovación y la tecnología que fortalezcan los procesos y actividades, además, se deben implantar controles preventivos antes de su ocurrencia, asimismo, controles detectivos que identifiquen de inmediato errores o incidentes y también, controles correctivos a través del desarrollo de estrategias para solucionar o reducir daños como consecuencia de eventos adversos, errores o malos procesos por acción u omisión. Según (Carmona & Barrios, 2007) las actividades de control deben estar integradas en el proceso de evaluación del riesgo y deben presentarse en todos los procesos de la organización. A continuación, se describen las principales actividades de control:

Tabla 7. Principales actividades de Control

ACTIVIDAD DE CONTROL	DESCRIPCION
Segregación de funciones	La responsabilidad de autorizar, registrar y comprobar una transacción debe quedar en la medida posible segregadas y diferenciadas, es decir no puede ser juez y parte en un mismo proceso o actividad
Análisis efectuado por gerencia – Revisiones de alto nivel	La dirección analiza los resultados obtenidos comparándolos con períodos anteriores, con los presupuestos, con los resultados de competidores, misma que servirá de apoyo para la toma de decisiones y logro de objetivos
Controles físicos	El conteo físico de los activos y la comprobación de los resultados con los registros de control
Seguimiento de proceso de información	Comprobaciones para asegurar la existencia, exactitud, totalidad y autorización de las transacciones registradas, a través de controles generales y controles programados
Gestión de funciones de actividades	Revisión de resultados obtenidos en una actividad por parte de los responsables, e informar a niveles directivos
Indicadores de rendimiento	Análisis combinado de conjuntos de datos operativos o financieros y la puesta en marcha de acciones correctivas, y sirven de apoyo en la toma de decisiones, enfocados en las 4 perspectivas: finanzas, clientes, procesos internos y formación (Cuadro de Mando Integral que es la forma de realizar los análisis de indicadores)

Fuente: Propia sustentada en (Carmona & Barrios, 2007).

Según (Mantilla, 2003), en torno a la versión de COSO I, las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se están llevando a cabo las directivas administrativas. Tales actividades ayudan asegurar que se están tomando las acciones necesarias para manejar los riesgos hacia la consecución de los objetivos de la entidad. Las activida-

des de control se dan a lo largo y ancho de la organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Asimismo, incluyen un rango de actividades tan diversas como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, reconciliaciones, revisión del desempeño de operaciones, seguridad de los activos y segregación de responsabilidades; lo cual es concordante con lo descrito en la tabla 2.

h) Información y Comunicación

La información y la comunicación son el vínculo más importante que debe existir dentro de las organizaciones, este debe desarrollarse de manera continua para que exista un adecuado control interno; además, un correcto sistema de información identifica, obtiene, procesa y reporta datos importantes lo cual respalda de manera significativa la toma de decisiones por parte de las autoridades en ámbitos operacionales, financieros y de cumplimiento; que mediante el análisis de la gestión y nivel de desempeño permite comparar los resultados obtenidos en un periodo y los objetivos planteados en su origen.

Los sistemas de información deben adaptarse a los avances técnicos administrativos y tecnológicos, por ello estos sistemas en las fases de planeación, diseño e implementación se deben integrar por una parte, a los componentes y principios delimitados en los sistemas de control interno, por otra parte a las actividades y procesos que realiza todo el personal para aportar de forma significativa en el monitoreo de la gestión en cualquiera de sus fases; es decir, se debe implementar un sistema de información integrado que permita brindar a las partes relacio-

nadas externas o *stakeholders* información sobre aspectos clave respecto a la gestión desarrollada.

Adicionalmente, la difusión del conocimiento de manera clara y efectiva es la esencia de los sistemas de información, la cual se realiza a través de la comunicación amplia y en todas las direcciones desde el nivel jerárquico superior hasta el último escalón de la estructura organizativa, por cuanto se involucra al personal en el cumplimiento responsable de sus actividades y procesos, siempre enmarcados en el control interno. En consecuencia la información y comunicación representa el engranaje positivo que permite la marcha del andamiaje llamado organización.

i) Seguimiento y Monitoreo

El último componente, seguimiento y monitoreo se recomienda realizar en forma continua en la ejecución de procesos y actividades de manera constante o de manera periódica y posterior a una evaluación o gestión de riesgos, sustentado en componentes del control interno respecto a actividades o procesos importantes o críticos que denote riesgos altos, medios, bajos y que determinen frecuencia relativa. Lo expuesto permite a la organización evaluar el grado de confiabilidad del sistema de control interno evidenciando el nivel de eficiencia, eficacia y efectividad en la gestión; aspectos que puede variar a través del tiempo por factores técnicos, tecnológicos, administrativos entre otros. Lo descrito permite determinar si el sistema de control interno es adecuado, y en el caso adverso tomar acciones de mejora inmediata para fortalecerlo y proporcionar

razonable seguridad de que la organización logrará alcanzar sus objetivos y mejorar la gestión.

Según (Commission, 2005) establece que los sistemas de control interno requieren ser monitoreados a través de procesos que validen y valoren la calidad del desempeño. Para el efecto, se deben considerar acciones de monitoreo *ongoing* o evaluaciones separadas o una combinación de las dos. El monitoreo *ongoing* ocurre en el curso de las operaciones e incluye las actividades regulares de administración y supervisión, así como otras acciones personales tomadas en el desempeño de obligaciones; asimismo, el alcance y la frecuencia de las evaluaciones separadas dependerá primariamente de la valoración de riesgos y la efectividad de los procedimientos de monitoreo *ongoing*. Las deficiencias de control interno deben reportarse a los directivos en forma oportuna.

Concordante con lo expuesto en párrafos anteriores sobre la importancia del control interno, sus componentes y los diez y siete principios que propone COSO en la gestión de las organizaciones para obtener calidad en los productos y servicios ofertados, se ha creado el Sistema de Gestión de Calidad que representa un conjunto de normas y estándares sobre la gestión de calidad por parte de la Organización Internacional de Normalización (ISO) que tiene su sede en Ginebra y es dependiente de la Organización Internacional de las Naciones Unidas (ONU). Las normas ISO, nace como ISO 9000 que representa a la calidad en el año de 1947 a partir de la norma británica BS 5750 de 1987. En primera instancia, esta norma propuso implementar procesos productivos a las organizaciones a través de la norma ISO 9003, considerando únicamente el sector industrial; más adelante, la norma ISO 9004 formulada para directivos en mejora del desempeño, la cual fue instaurada en empresas de ser-

vicios y generó situaciones álgidas entre los responsables, por cuanto predominaban los procesos burocráticos. Con este antecedente en el año 2000 se reformó la propuesta a través de la promulgación de la norma ISO 9001:2005 que permitió adaptarse a empresas de producción y servicios, vinculando además al sector gubernamental con el fin no solo de poner en práctica su propuesta, sino certificar sobre la calidad en la gestión y producción de las organizaciones. Adicionalmente, el proceso de certificación de ISO involucra una evaluación sistémica de auditoría donde se analiza la implantación y aplicación de estándares a través de sistemas de gestión de calidad, para en lo posterior emitir un certificado de conformidad a las organizaciones respecto a sus productos o servicios ofertados.

Al igual que un sistema de control interno, los sistemas de gestión de calidad deben ser evaluados y monitoreados de manera periódica para obtener una eficiente y eficaz gestión; por otra parte, los integrantes de la organización en ambos casos deben entender y conocer la legislación de acuerdo a la naturaleza del negocio; asimismo, es importante para los dos casos que el personal se sienta identificado con la filosofía organizacional de tal suerte que ejecutar su trabajo sea una cuestión de satisfacción y no de obligación.

Por otra parte, entre los aspectos que diferencian a un sistema de control interno con un sistema de gestión de calidad, se considera a que el primero involucra a toda la organización de manera integral, a diferencia del sistema de gestión de calidad, en donde la organización elige el alcance que va a certificarse, es decir, los responsables delimitan los procesos, áreas o actividades a ser certificados; por otra parte, un sistema de control interno al ser integral evalúa y gestiona el riesgo de manera constante, de tal manera que se mitigan riesgos altos en el menor tiempo posible y con la alternativa de mejora constante,

a diferencia del sistema de gestión de calidad que en el caso de detectar incumplimientos a través de la gestión de riesgos propuesto por COSO III, la organización tiene un plazo para adoptar medidas correctivas para no perder la certificación. Consecuente a lo manifestado en párrafos anteriores, conduce a determinar que la evaluación y gestión de riesgos es el factor clave en las organizaciones, el cual puede establecerse ya sea por sistemas de control interno o sistemas de gestión de calidad, por cuanto proporcionan seguridad razonable de la operatividad de la organización.

Capítulo 3
**Relación de la Auditoría de Control
y la Auditoría Integral**

3.1. INTRODUCCIÓN

La globalización, la innovación tecnológica y los cambios técnicos referentes a nuevos procedimientos de índole administrativo, financiero e informático se desarrollan de forma acelerada en el entorno organizacional, lo cual contribuye a ejecutar procesos constantes de evaluación de la gestión para determinar si las acciones llevadas a cabo internamente son las correctas y permiten el logro de los objetivos planteados. Al respecto, *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) e *International Standards on Assurance Engagements* (ISAE) establecen principios y procedimientos esenciales a ejecutarse dentro de los contratos de aseguramiento que respaldan los procesos de auditoría, la credibilidad de información y una seguridad razonable. Lo expuesto genera una relación tripartita entre el auditor, una parte responsable y el destinatario de la información. Además los contratos de aseguramiento según (Blanco, 2012), responden a un acuerdo entre las par-

tes auditor y auditado, en el cual se comprometen a respetar y cumplir las condiciones específicas pactadas en la auditoría a efectuarse, con el objeto de certificar la credibilidad de la información en un nivel alto o moderado. Asimismo, *the International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB of the International Federation of Accountants* –IFAC emitió un marco conceptual para los servicios de aseguramiento en el que establece una estructura conceptual.

Los postulados propuestos por los organismos descritos consideran que la auditoría es una estrategia de apoyo a la mejora continua a través del seguimiento a cargo del nivel directivo respecto a las actividades y procesos ejecutados por cada integrante de la institución, en donde se debe dar cumplimiento a disposiciones emitidas por organismos de control externo e interno que posean personería jurídica, cuya finalidad es la de verificar el cumplimiento de carácter obligatorio de las condiciones de seguridad de bienes o servicios prestados (AEC, 2018). Adicionalmente la auditoría emite informes que contienen conclusiones y recomendaciones en las cuales se evidencian aspectos favorables y desfavorables conducentes a tomar medidas inmediatas de mitigación de probables riesgos detectados, con la finalidad de obtener certeza de que los procesos y actividades aportan a un buen desempeño. Para obtener una visión clara de lo que significa auditoría se exponen algunas consideraciones:

En primer lugar, (AAA, 1972) establece que la auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados; el fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se

han elaborado observando principios establecidos para el caso. También, (Porter & Burton, 1983) definen a la auditoría como el examen de la información por una tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con la intención de establecer su veracidad y el dar a conocer los resultados de este examen para aumentar la utilidad de tal información al usuario. Asimismo, *the American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 1983) define a la auditoría como un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al público o a otras partes interesadas. Por otra parte, (Holmes, 1984) opina que auditoría es el examen crítico y sistemático de la actuación y los documentos financieros y jurídicos en que se refleja, con la finalidad de averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los mismos. Posteriormente a las acepciones históricas que hacen evidente la focalización predominante respecto a aspectos financieros, en los últimos años han aparecido otras concepciones entre ellas la propuesta de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, 1998) que afirma que una auditoría es el examen independiente de la información de cualquier entidad, ya sea lucrativa o no, sin importar su tamaño o forma legal, cuando tal examen se lleva a cabo con objeto de expresar una opinión sobre dicha información... El cumplimiento de los principios básicos requiere la aplicación de procedimientos de auditoría y los pronunciamientos sobre el dictamen deben alinearse a sus circunstancias particulares. Por otra parte, (Espino, 2014) considera que la auditoría no es el análisis frío de las cifras de los estados financieros de una empresa o entidad, en ella también se analizan cualidades de las cifras rubro por rubro de los estados financieros y se estudia qué tanto influyen en la determinación de las cifras la situación administrativa y la parte operativa de la empresa.

Lo descrito permite considerar a la auditoría como una evaluación sistémica de información y documentación relevante en donde el auditor analiza, interpreta e investiga de manera crítica y objetiva el desarrollo de actividades, procesos y programas desde el origen administrativo hasta la presentación de estados financieros, con lo cual emite criterios de razonabilidad, cumplimiento de legislación inherente, eficiencia y eficacia institucional. Además, brinda un aporte positivo en todo el ámbito organizacional, lo cual proyecta una retrospectiva de hechos acontecidos a través del análisis, evaluación de control interno y gestión del riesgo, con la finalidad de determinar si su ejecución se realizó en forma adecuada y en cumplimiento al marco jurídico pertinente. Lo descrito permite el logro de objetivos organizacionales sustentado en actividades y procesos de calidad.

3.2. EL ENFOQUE INTEGRAL DE LA AUDITORÍA INTERNA

a) Aspectos Básicos

Una vez que hemos adquirido un conocimiento general de la auditoría es importante abordar enfoques o aspectos no financieros que se presentan cuando se desarrolla este proceso sistémico de aseguramiento, para lo cual definiremos un ámbito global que destaque al control interno, el cumplimiento de leyes y regulaciones, la eficiencia y eficacia de la gestión y finalmente los aspectos financieros, consolidados en la auditoría interna integral, la cual se compone de distintos conocimientos específicos que requieren habilidades especia-

les para la obtención y evaluación de evidencia. Lo expuesto es el justificante para integrar equipos de auditoría multidisciplinarios que a partir del capital humano y la experticia de sus integrantes en disciplinas específicas permitan estructurar idóneos equipos de trabajo. Para el efecto, el auditor primeramente debe definir los objetivos del trabajo asignado y su relación con los objetivos del contrato de auditoría; además, debe socializar los métodos y procedimientos establecidos para el logro de los objetivos; por otra parte, definirá que criterios del capital humano experto considera en la estructura de las conclusiones y en el informe final de auditoría, tomando en cuenta que el auditor no tiene el conocimiento total sobre la disciplina del experto; finalmente, el experto debe tener la diligencia y el debido cuidado en el proceso evaluado para consolidar la integralidad de la auditoría, ya que se ejecutan actividades de aseguramiento, asesoría y consulta en el desarrollo de la gestión para fomentar el logro de objetivos. A continuación, valoramos la opinión de algunos autores: En primer lugar, (Bautista, 2009) opina que es el proceso de obtener y evaluar objetivamente en un período determinado evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y al manejo de una entidad con la finalidad de informar sobre el grado de correspondencia entre aquellos y los criterios o indicadores establecidos o los comportamientos generalizados. Por otra parte, (Blanco, 2012) considera que existe una demanda creciente por información de calidad y sobre un amplio rango de temas para suplir las necesidades de los tomadores de decisiones, ya que en muchos casos esta información no ha sido sometida a pruebas objetivas e independientes que aumenten su credibilidad.

En tal virtud, la auditoría interna integral evalúa no solamente aspectos financieros producto de procesos administrativos sistemáticos que surgen como consecuencia de las audi-

torías de control interno, cumplimiento, gestión y financiera, en donde la primera evalúa los riesgos y define su plan de mitigación; la segunda, concordante con el alcance del servicio de aseguramiento delimita el cumplimiento de leyes y regulaciones; la tercera mide la eficiencia y eficacia con la cual las actividades y procesos fueron ejecutados; por último, la auditoría financiera como lo enunciamos al inicio del presente párrafo presenta el resultado de todo el proceso de auditoría interna integral que pretende brindar seguridad razonable de la información financiera.

En cada una de las auditorías que conforman la auditoría interna integral es fundamental ejecutar la evaluación del control interno ya que evalúa e identifica riesgos, además devela qué norma jurídica ha sido inobservada, y a través del plan de mitigación de riesgos es posible establecer los correctivos necesarios para detectar y mitigar eventos negativos a partir de la eficiencia y eficacia operativa, con lo cual sea posible certificar respecto a la seguridad razonable de las cifras financieras a través de informes de aseguramiento o dictámenes de auditoría. Para mayor discernimiento de lo manifestado se realiza una breve descripción de las auditorías que componen la auditoría integral.

b) Auditoría de Control Interno

El control interno dentro de una auditoría es ejecutado por el personal que forma parte de la institución en todos los niveles y direcciones, además es el medio por el cual se realiza la evaluación y gestión del riesgo con la finalidad de determinar el impacto que ocasionan probables efectos negativos en

el desarrollo de la gestión, lo cual incrementa el riesgo en la continuidad de sus operaciones. Por lo expuesto, la esencia de la auditoría de control interno es brindar seguridad razonable respecto a las actividades y procesos operativos, administrativos y financieros; además, asegura que estos se lleven a cabo de forma correcta y acorde a la legislación inherente a través de las siguientes herramientas de control interno: evaluación del riesgo, pruebas de controles, cuestionarios de control interno, entre otras; con lo cual se identifican, analizan, evalúan y gestionan los eventos negativos; además, se determina la probabilidad, impacto e importancia de estos; también, permite diagnosticar si los riesgos son altos, medios o bajos; finalmente, se formulan actividades y procedimientos para mitigarlos en orden de prioridad y sin descuidarlos. Si dichas herramientas determinan que los procesos son adecuados es imprescindible dentro del proceso de auditoría aplicar pruebas básicas o de control; no obstante, si se determina irregularidades o errores importantes se deben considerar el tipo de pruebas sustantivas que permitan evidenciar y sustentar la problemática que afecta el entorno institucional. Para el efecto, es prioritario evaluar el sistema global de control interno y concluir si funciona efectivamente para la consecución de los siguientes objetivos básicos: efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad en la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

Los criterios que se deben considerar dentro del proceso de auditoría son las metodologías de evaluación de los componentes de control interno COSO I, II y III; y a través de una clara definición de los mismos se puede representar directrices a grupos diferentes. Por otra parte, es fundamental estandarizar una evaluación del control interno en las actividades y procesos organizacionales con el objetivo de mejorarlos. Es determinante que el control interno no es un hecho casual, sino una

secuencia de actividades y procesos desarrollados de acuerdo a las necesidades que permite evaluar el comportamiento organizacional y evidenciar el aporte que brinda a una gestión.

c) **Auditoría de cumplimiento**

Para iniciar con el análisis de la auditoría de cumplimiento se debe establecer el contexto del marco legal que regula a la organización según su naturaleza, para determinar el nivel de cumplimiento y su operatividad, si ocurre lo contrario, la organización puede ser objeto de sanciones y determinación de responsabilidades de tipo administrativo, civil o indicios de responsabilidad penal por inobservancias durante la gestión. Esta auditoría determina si las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias y estatutarias de procedimientos que le son aplicables. El propósito de esta evaluación es proporcionar al auditor una certeza razonable del logro de objetivos, habitualmente los criterios que se deben considerar son leyes comerciales, fiscales, laborales, cambiarias y de otra índole; asimismo, involucra a la auditoría tributaria con el objetivo de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones conforme a lo que establece el marco legal definido por la administración tributaria, a través de impuestos directos e indirectos. Adicionalmente en la auditoría de cumplimiento, el proceso de evaluación de riesgos se desarrolla en la etapa de planificación específica, es aquí donde se develan las causas comunes de incumplimiento de leyes y regulaciones por ejemplo: erogaciones sin sustento o préstamos a proveedores, partes relacionadas con empleados, pago de comisiones continuas sin respaldo ni evidencia suficiente, adquisiciones con precios

sobrevalorados o subvalorados sin proceso definido de contratación, pagos sorpresivos en efectivo, transacciones comerciales en paraísos fiscales, sistemas contables incompletos ya sea desde su estructura funcional (origen) o por inobservancia de los responsables al momento de realizar los registros pertinentes, ejecución de transacciones sin actos administrativos válidos que evidencien la legalidad de las mismas, entre otros. Estos hallazgos deberán ser plasmados en el informe que el auditor presente al finalizar la auditoría sustentados con evidencia apropiada, competente, pertinente y legal.

d) Auditoría de Gestión

La gestión propiamente está representada por la manera en que actúa la dirección, normalmente apoyada en estrategias, políticas y metas delimitadas para el desarrollo de actividades y procesos que conducen al logro de los objetivos establecidos. Por lo enunciado, la auditoría de gestión determina por una parte, el nivel de eficiencia, es decir, el uso adecuado de recursos, su relación con el costo y la comparación de dicho rendimiento con indicadores financieros; por otra parte, la eficacia que determina el grado de logro de objetivos propuestos a través de una relación comparativa de resultados reales obtenidos con resultados previstos; finalmente, delimita la calidad en la gestión representado por el nivel de satisfacción de los usuarios o clientes.

Respecto al alcance de la auditoría de gestión es pertinente primeramente verificar si la organización tiene definida su filosofía organizacional, es decir, la misión, visión, objetivos, planes operativos y estratégicos a corto, mediano y largo plazo, y que estos sean reales, concordantes, y coherentes con la

razón de ser de la organización; por otra parte, se debe analizar si la organización posee una estructura orgánica funcional constituida en un sistema de relaciones que enlaza y articula a sus elementos humanos, mediante el cual se haga posible la fluidez de información y las órdenes necesarias que permitan ejecutar de forma eficiente las tareas (Aguirre, Castillo, & Tous, 2003a). Estas estructuras organizacionales pueden ser de tipo horizontal o vertical, en donde se describa la distribución de actividades laborales que debe ejecutar el personal y que estas tengan vinculación con las políticas y procedimientos establecidos, además deben estar definidos de manera formal para que surta efecto jurídico; asimismo, se debe determinar si la información financiera está respaldada mediante la estimación de indicadores cuantitativos o cualitativos de gestión que demuestren la pertinencia del control, custodia y el uso adecuado de recursos. En tal virtud, la auditoría de gestión representa una herramienta fundamental para la toma de decisiones.

Concordante con el párrafo anterior, en la fase de ejecución de la auditoría de gestión es primordial considerar la especificidad de cada organización antes de desarrollar los programas de trabajo. Para el efecto, es pertinente describir de manera breve desde el contexto general hasta la especificidad de este tipo de auditoría.

Desde el contexto general la auditoría de gestión permite determinar la eficiencia y la eficacia procesal, analizar y evaluar factores externos como la competencia desleal que puede perjudicar el desempeño organizacional, con lo cual es posible delimitar planes y programas que permitan la mejora operacional; también, permite analizar los factores internos a través de la evaluación de la estructura organizativa para determinar si las funciones y atribuciones de cada integrante están acorde a las responsabilidades asignadas. Seguido al contexto general, sur-

gen las especificidades de la auditoría de gestión que involucra en primera instancia a la gestión financiera, la cual se origina del análisis del capital de trabajo y la financiación a largo plazo de programas y proyectos debidamente planificados. Además, la auditoría de gestión de recursos humanos en donde se analiza el clima laboral, la motivación del capital humano a través de promociones e incentivos, políticas de reclutamiento y selección de personal, aquí es pertinente verificar si la delimitación de sus responsabilidades es clara, y si éstas se encuentran plasmadas en manuales orgánicos funcionales. Finalmente, la auditoría de gestión de sistemas operativos o administrativos en la cual se evalúan las actividades, procesos y programas administrativos y el control interno de todo el contexto organizacional.

e) Auditoría Financiera

Las auditorías de control interno, cumplimiento y de gestión analizadas en párrafos anteriores, en origen evalúan procesos administrativos, consecuentemente en la fase de auditoría financiera se transforman en procesos financieros, por cuanto representan la causa de la salida de recursos económicos. En esta auditoría es fundamental verificar si los responsables de las áreas administrativas y financieras aplicaron los tiempos de control previo, continuo y posterior, acorde a lo establecido por criterios de auditoría nacional e internacional, lo que permitirá evidenciar el registro correcto y oportuno de todos los hechos económicos, siendo esta la esencia de la auditoría financiera por cuanto, brinda una certeza razonable¹¹ que los

11 Al hablar de certeza razonable, nos referimos a la calidad y cantidad de evidencia de la auditoría, necesaria para que el auditor con-

estados financieros, finales o intermedios tomados de forma integral estarían libres de manifestaciones erróneas. Además, establece la legalidad y la racionalidad de las cifras financieras que será de utilidad en el contexto interno para tomar decisiones acertadas y en el contexto externo para *stakeholders* a efectos de revisión y control en el ámbito público o privado.

Por otra parte, el auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con actitud de escepticismo profesional, ya que pueden existir circunstancias en las cuales los estados financieros estén presentados de manera errónea, afectando la evaluación y revelación adecuada de hallazgos por parte del auditor, si esto ocurre el informe final de auditoría sería deficiente y discordante con las normas contables y de auditoría vigentes. Lo expuesto determinaría que el nivel del riesgo de detección es alto, por cuanto el auditor no tendría solvencia de conocimientos suficientes y adecuados para evidenciar incumplimientos, inobservancias o presuntos delitos al desarrollar el servicio de aseguramiento (Blanco, 2012). Al respecto, (Schuett, 2023) en su investigación manifiesta que la perspectiva de los mecanismos de detección de fraudes en la función de auditoría interna y otras áreas profesionales debe llevarse a cabo en plataformas apoyadas en inteligencia artificial, para el efecto, el auditor debe incrementar su capital humano, de tal manera que su acción contralora contribuya a develar las presuntas acciones u omisiones que desencadenan prácticas delictivas, con la finalidad de minimizar su riesgo de detección.

cluya que no hay manifestaciones erróneas substanciales en los estados financieros en forma integral; por cuanto, el auditor ha comprendido claramente la estructura de los sistemas de contabilidad y de control interno sobre la información financiera, junto con la evaluación de riesgos inherentes y de control; consecuente con ello, el auditor elaborará programas de auditoría a la medida de las necesidades organizacionales y apropiados según su naturaleza.

Al final de todo concluimos que la auditoría de control interno representa el engranaje fundamental de la auditoría interna integral, por cuanto la esencia del control interno es evaluada mediante la gestión de riesgos, este particular en concordancia con el marco integrado propuesto por COSO I, II y III, que permite determinar el grado de cumplimiento de leyes y regulaciones, así como la eficiencia, eficacia y economía en la ejecución de actividades y procesos de tipo administrativo, operativo y financiero, conducentes a brindar seguridad razonable de la información financiera, misma que debe respaldarse con evidencia apropiada, pertinente y veraz.

3.3. PROCESO DE LA AUDITORÍA INTERNA INTEGRAL: CONDICIONES PRELIMINARES

Para mayor comprensión del contexto general de la auditoría interna integral conceptualizado en párrafos anteriores, es fundamental el conocimiento de sus fases que en breve síntesis se describen:

a) Términos del Servicio de Aseguramiento

Al respecto, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) 210, delimitan los términos del servicio de aseguramiento; para el efecto, es pertinente considerar en inicio la carta de compromiso del auditor en la que consten los objetivos y el alcance de la auditoría de acuerdo al tamaño y naturaleza de la institución; además, se valora la planificación de actividades

previstas, así como el cronograma temporal y espacial a ejecutar; también, se especifican las responsabilidades entre las partes y los compromisos de confidencialidad y aceptación entre el auditor y el auditado; finalmente, es importante definir la estructura del informe que revelará los probables hallazgos. Las consideraciones expuestas deben alinearse a criterios nacionales e internacionales de auditoría teniendo en cuenta siempre un enfoque integral que asocie la auditoría de control interno, cumplimiento, gestión y financiera.

Con lo descrito anteriormente se podría determinar el nivel de cumplimiento externo que tiene la institución en relación con los órganos de control administrativos y financieros tanto públicos como privados. Además, permite minimizar la incertidumbre y el riesgo de detección en donde el auditor probablemente pueda expresar una conclusión inapropiada, considerando que este planifica y realiza el trabajo de tal manera que reduzca a un nivel aceptable el riesgo de expresar una conclusión inapropiada (Cruz, 2014).

b) Control de Calidad

La Federación Internacional de Contadores y los Organismos Internacionales de Auditoría, para el efecto han establecido niveles para la implementación de políticas y procedimientos de control de calidad en los servicios de aseguramiento, los cuales se definen como generales para todos los contratos de auditoría integral y específicos respecto a la dirección, monitoreo, seguimiento, supervisión y revisión de las responsabilidades asignadas por el auditor senior al equipo de trabajo multidisciplinario de auditoría; además, como se ana-

lizó en el párrafo anterior, este debe detallar de manera clara los aspectos relevantes a considerarse durante la ejecución de auditoría, con la finalidad de cumplir con estándares definidos y lograr los objetivos planteados en el contrato del servicio de aseguramiento. (NIA, 2011)

Siguiendo con el enfoque de la auditoría interna integral y una vez que hemos analizado de manera global las condiciones preliminares del servicio de aseguramiento y control de calidad respecto a la auditoría de control interno, cumplimiento, gestión y financiera, es imperante un análisis de las fases de auditoría, la misma que está constituida por la planificación preliminar, planificación específica, ejecución, información - comunicación y seguimiento – monitoreo.

3.4. FASES DE LA AUDITORÍA INTERNA INTEGRAL

a). **Planificación Preliminar**

La planificación preliminar es la primera fase del proceso de auditoría interna integral, en donde el auditor analiza, sistematiza, desarrolla, implementa y aplica metodologías técnicas para la ejecución del servicio de aseguramiento con el propósito de delimitar las características, el tamaño y la naturaleza de la entidad e identificar la forma en que esta desarrolla sus actividades y procesos (Raman & Earl, 1994). A partir de lo cual se establece un diagnóstico real sobre el alcance, los procedimientos y los programas de auditoría, mismos que deben desarrollarse de acuerdo a las necesidades institucionales, además permite definir el número y las cualidades de los profesiona-

les integrantes de equipos multidisciplinarios de auditoría, las consideraciones abordadas son esenciales para encaminar un desempeño de auditoría satisfactorio.

Lo expuesto anteriormente es concordante con la NIA 300, en donde se establece que el auditor debe tener presente la aceptación de los términos y condiciones con las cuales se va a evaluar a la institución, también es importante la revisión de procesos de aseguramiento efectuados con anterioridad y la definición de la naturaleza y alcance de la auditoría, con el objetivo de asegurarse de que el riesgo de detección sea mínimo durante la ejecución de la auditoría. Por otra parte, mediante el memorando o cuestionario de planificación preliminar el auditor debe actuar con actitud de escepticismo para reconocer las distintas circunstancias en las cuales probablemente puedan presentarse declaraciones equivocadas que obliguen a un cambio de estrategia para la ejecución del trabajo, además se debe obtener información relevante para medir el nivel operativo y de organización, de esta manera se asegura que se evaluará áreas importantes durante la auditoría y siempre respaldados en el cronograma, procedimientos y programas de trabajo del auditor. (IFAC, 2011)

A más de lo expuesto es importante recalcar que la planificación preliminar se fundamenta en el componente de control interno ambiente de control que fue analizado en el apartado anterior, por cuanto el auditor al establecer las condiciones del servicio de aseguramiento debe considerar factores de tipo interno y externo que inciden en el normal desarrollo del proceso de auditoría. Es decir, en la planificación preliminar se debe efectuar un análisis respecto al establecimiento del contexto, mediante la consideración de factores internos a partir del conocimiento y comprensión de la organización respecto a sus actividades y procesos que pueden ser de tipo administrativo

y financiero. En relación a los procesos administrativos, involucran el diálogo interactivo con todo el personal, el análisis respecto a la vinculación de la misión, visión y objetivos con la planificación operativa y estratégica, la revisión de documentos internos y externos como manuales de funciones, reporte de juntas, informes, obligaciones contractuales entre otros. Por otra parte, los procesos financieros analizan en primera instancia que los presupuestos guarden concordancia con la planificación, además con la evidencia de los procesos administrativos obtenidos es prioritario verificar el cumplimiento de los procedimientos de control establecidos, así como también es importante determinar la veracidad de las operaciones y los saldos que son producto de los registros contables que finalmente definirán si los estados financieros brindan seguridad razonable.

Es necesario recalcar también que los factores externos pueden ser de tipo político, social, económico y tecnológico; y difieren de los factores internos en el análisis de reportes o informes presentados por organismos de control externo tanto públicos como privados respecto a la gestión desarrollada por la institución; esta información permite al auditor confirmar que el plan global de auditoría y las condiciones de servicio de aseguramiento enunciados en párrafos anteriores, son correctos y se ajustan a la naturaleza, oportunidad y alcance de la organización auditada. Por lo expuesto, la planificación preliminar como fase inicial de la auditoría interna integral para que sea eficiente y eficaz debe partir de una planificación real de acuerdo al tamaño de la institución, además debe ser lo suficientemente clara, de tal suerte que permita la indagación y evaluación de actividades y procesos importantes dentro del desarrollo de la auditoría para coordinar la asignación de trabajo al personal auxiliar y técnico de auditoría, quienes en la ejecución del servicio de

aseguramiento identificarán si existen eventos, transacciones o manifestaciones erróneas que afecten la razonabilidad de los estados financieros y demás aspectos relevantes (Schillemans & Van-Twist, 2016).

b) Planificación Específica

Una vez analizados en párrafos anteriores los factores internos y externos de la organización en la planificación preliminar, iniciamos la etapa de planificación específica, en la cual se desarrolla la evaluación y gestión del riesgo. Dependerá del conocimiento y experiencia del auditor para identificar hallazgos relevantes, y a través de las recomendaciones que presente el auditor pueda formular alternativas de solución al nivel directivo de la organización para la toma de decisiones.

En esta fase es necesario que el auditor se sustente en el tipo de información obtenida en la planificación preliminar respecto al análisis del contexto general de la organización, así como también debe seleccionar la muestra a ser investigada y que esta guarde concordancia con el alcance de auditoría. Para el efecto, es importante examinar situaciones especiales o inusuales presentes en procesos administrativos o financieros, que en muchos casos se ven reflejados en la ausencia o deficiencia del sistema de control interno, conformación patrimonial inadecuada o errores en la materialidad financiera, entre otros. Además, durante la etapa de planificación específica es importante que el auditor siempre actúe con escepticismo profesional, a través de cuestionamientos constantes de si la evidencia es competente, pertinente, legal y veraz; y que sirva de respaldo a los informes de control interno a presentarse como

resultado de la planificación específica a los directivos de la institución. Además, el auditor puede detectar incumplimientos del nivel directivo hacia organismos de control externo, en este caso su posición es compleja por cuanto, en las condiciones del servicio de aseguramiento anunciadas en párrafos anteriores, el auditor realiza un compromiso de confidencialidad para preservar el sigilo de la información del cliente, lo cual impediría que se informe sobre probables riesgos, manifestaciones erróneas o fraudes institucionales a partes externas. Sin embargo, en el auditor debe prevalecer los valores y la ética profesional, además del cumplimiento del ordenamiento constitucional y/o jurídico en el ámbito nacional e internacional respecto a las sanciones en que incurrir los responsables ya sea por acción u omisión procesal, que pueden ser de tipo administrativa y civil culposas o indicios de responsabilidad penal. Lo expuesto, invalidaría aspectos de confidencialidad de los contratos de aseguramiento, debido a que el auditor tiene la obligación de comunicar oportunamente sobre los hallazgos a las instancias correspondientes para los fines pertinentes y legales.

Debido a que la planificación específica no es una fase independiente, sino un proceso continuo de la planificación preliminar analizado en el apartado anterior, este proceso continuo tiene como premisa evaluar el riesgo y la importancia relativa, mediante la evaluación de riesgos inherentes (riesgo natural de acuerdo a la naturaleza de la institución), así como el riesgo de control (inexistencia o falta de controles en las actividades o procesos a ser evaluados). Estos riesgos deben ser detectados técnicamente en procesos críticos de importancia relativa de las áreas operativas, administrativas y financieras que deben ir plasmados en el informe de control interno producto de esta etapa.

Por otra parte, este proceso continuo analiza la naturaleza de la institución a través de pruebas de control o procedimientos sustantivos consecuencia de la inspección, indagación, confirmación y demás procesos analíticos definidos por el auditor de acuerdo a su experticia. Asimismo, es necesario considerar la oportunidad mediante la definición cronológica temporal del desarrollo del servicio de aseguramiento, lo cual define la extensión o el alcance de programas de auditoría a ejecutarse, estos aspectos incidirán en el tamaño de la muestra a investigar y al igual que su naturaleza dependerá de la experiencia del auditor. Adicionalmente durante este proceso sistemático de control el auditor debe coordinar, direccionar y supervisar al personal técnico y auxiliar respecto al cumplimiento de responsabilidades asignadas según el plan global de auditoría y las necesidades durante el desarrollo del servicio de aseguramiento. Consecuentemente el auditor durante el desarrollo de la planificación específica efectúa actividades clave que denotan la calidad del servicio de aseguramiento, por cuanto evalúa los planes de control interno, el cumplimiento de leyes y regulaciones, la gestión en referencia al principio de negocio en marcha, la verificación de partes relacionadas, los términos de trabajo y las probables responsabilidades por deficiencias en el desempeño institucional.

c) Ejecución

La etapa de ejecución surge a consecuencia de la planificación específica como resultado de la evaluación y gestión del riesgo en donde se determinan riesgos inherentes, de control y el nivel de certeza que se necesita para construir los programas de auditoría, las pruebas de control y procedimientos

sustantivos de acuerdo a la magnitud y complejidad de los hallazgos detectados en función con la naturaleza, oportunidad y alcance de la auditoría. De igual manera es importante considerar el tiempo en el cual se deben efectuar estas pruebas de control y procedimientos sustantivos a partir del análisis de la importancia relativa y concordante con factores cuantitativos y cualitativos evidenciados en la evaluación del control interno; asimismo, a través de los programas de auditoría, el auditor proporciona instrucciones a los integrantes del equipo sean estos auxiliares o técnicos para monitorear y dar seguimiento a la ejecución y cumplimiento del plan global establecido, aspecto que debe plasmarse en el contrato de aseguramiento con la finalidad de que el riesgo de detección sea menor e incrementa la confianza en el informe de auditoría, por cuanto refleja el profesionalismo de quienes lo llevaron a cabo. Por lo expuesto el informe de auditoría debe sustentarse en hallazgos reales, fidedignos y relevantes sustentados con evidencia suficiente, competente, pertinente y legal obtenida en la planificación específica.

La delimitación de los programas de auditoría dependerá de la naturaleza, el alcance y la importancia relativa del riesgo, aspectos que en adelante darán origen a las pruebas de control, mediante las cuales se determinan si los sistemas contables y de control interno son los correctos y aportan de manera significativa a tomar decisiones claras y oportunas. En este mismo sentido se originan los procedimientos sustantivos por hallazgos de importancia relativa que afectan a los estados financieros o en procesos administrativos, a partir de lo cual se desarrollan pruebas de detalle producto de transacciones, saldos y procedimientos analíticos que dependen de la evidencia encontrada y del juicio crítico del auditor.

Así pues, la confiabilidad de la evidencia está representada por la forma que puede ser interna y externa, la primera será adecuada siempre y cuando los sistemas de contabilidad y control interno de la organización sean efectivos, la segunda se sustentará mediante confirmaciones o manifestaciones recibidas de terceras personas que generalmente suelen ser más fidedignas. También, la evidencia puede estar representada por su naturaleza que puede ser de tipo visual, documental o verbal; esta depende de las circunstancias individuales, normalmente la evidencia obtenida por el auditor es mucho más confiable que la proporcionada por la organización en el desarrollo de la auditoría.

Hay que mencionar, además, que los objetivos de la fase de ejecución son monitorear, supervisar el trabajo del equipo de auditoría y respaldar las conclusiones del auditor presentadas en el informe final. Con el propósito de certificar que la auditoría se desarrolló de acuerdo a las NIA, en función a programas a la medida, a través de pruebas de control o procedimientos sustantivos conducentes a obtener evidencia de respaldo con papeles de trabajo debidamente almacenados en datos, papel y medios electrónicos, los cuales deben estar ordenados cronológicamente para poder ubicarlos oportunamente y especificando el responsable de estos procedimientos de auditoría; además, es crucial que el auditor verifique que la acción procesal en la organización haya sido autorizada, revisada y supervisada; asimismo, es primordial que se adjunten al expediente de auditoría copias de las notificaciones, cartas, memorandos a contadores, expertos, terceras personas y demás partes relacionadas, cartas de presentación recibidas de la entidad, copias de los estados financieros e informes de auditorías anteriores que sustenten el desarrollo del servicio de aseguramiento.

d) Información y Comunicación

La etapa de información y comunicación permite al auditado tener un conocimiento claro del avance de la auditoría, lo cual es positivo porque se establece un nexo de comunicación y diálogo que conduce a la mejora continua en los procesos que tal vez por acción u omisión no se han ejecutado correctamente, aportando puntos de vista del auditado y el auditor que permitan identificar riesgos de importancia relativa y manifestaciones erróneas ya sean de índole administrativa o financiera, con la finalidad de implementar acciones correctivas a través de planes de mitigación de riesgos para subsanar problemas presentados en la gestión. Por otra parte, el auditor debe presentar de manera periódica informes preliminares y al culminar la auditoría el informe final con su dictamen u opinión y las conclusiones sobre estados financieros básicos, así como también información relevante en la cual se determine si el control interno es adecuado, si existe concordancia entre la información adicional presentada por los involucrados y si la gestión de los administradores cumple con las normas legales, reglamentarias y estatutarias.

Respecto al marco regulatorio para estructurar de forma adecuada el informe final de auditoría, se recomienda que el auditor se sustente en los criterios internacionales presentados por las ISAEs con la siguiente estructura: en primer lugar, el título en el cual se define la naturaleza, el tiempo y el alcance del servicio de aseguramiento; por otra parte, se debe registrar a o los destinatarios del informe; asimismo, la descripción del contrato y la identificación de la materia sujeta a evaluación en donde se incluyen los objetivos, las actividades o procesos a ser evaluados y el período de tiempo a emplearse; así también, la declaración sobre la responsabilidad del auditado respecto

a la información proporcionada para ser evaluada, ya que en función a esta el auditor establecerá sus conclusiones y recomendaciones; además, cuando el informe tiene un propósito restringido se debe plasmar la identificación de las partes para quienes se ha limitado el acceso y el propósito para el cual fue preparado. A partir de lo expuesto el auditor cumple con su contrato de auditoría o aseguramiento entregando el informe final a la máxima autoridad, el uso y distribución de este informe es responsabilidad de la organización. Es importante recalcar que el informe final de auditoría debe estar acorde a la legislación inherente y cumplir con los estándares bajo los cuales fue establecido el contrato, además las conclusiones formuladas por el auditor dependerán del tipo de opinión que este emita, las cuales pueden ser de abstención, sin salvedad, con salvedad y adversa. Una abstención de opinión refiere a que el auditor se limita a emitir su criterio por restricciones sustanciales en la entrega de información. La opinión sin salvedad emite el auditor cuando la información de tipo administrativa y financiera está acorde al marco legal inherente. La opinión con salvedad es emitida cuando el auditor a pesar de la seguridad razonable de los estados financieros considera que existe algún aspecto de forma a observar. La opinión adversa es emitida cuando los estados financieros definitivamente carecen de razonabilidad, por ello los hallazgos de importancia relativa deben ser plasmados en el informe final.

Los tipos de opiniones descritas establecen el nivel de aseguramiento detectado durante el proceso de auditoría y cuando el contrato de aseguramiento posee varios objetivos se deben realizar conclusiones por cada uno de ellos. En el caso de que el auditor después del proceso de ejecución considera pertinente una opinión adversa, este debe sustentar en forma clara y concisa las razones debidamente motivadas de su decisión. Otro aspecto a considerar es la fecha del informe final

de auditoría ya que delimita la fecha de los hechos posteriores que puedan presentarse, en donde el destinatario del informe entiende que se han observado y analizado los efectos de las transacciones y eventos importantes ocurridos después de la fecha del período auditado hasta la fecha del informe elaborado; finalmente, es importante registrar el nombre de la firma de auditoría o del auditor y el lugar de emisión del informe con lo cual se asume la responsabilidad del contrato y sus resultados a través de su identificación clara y precisa (IFAC, 2011).

**e) Seguimiento y Monitoreo
(Cronograma de Recomendaciones)**

El seguimiento y monitoreo de las recomendaciones de auditoría involucra tanto a la organización como al auditor responsable de dichas recomendaciones. Por una parte, la organización debe implementar, impulsar y plasmar en el plan de mitigación de riesgos un cronograma de cumplimiento de recomendaciones que se originaron por una gestión deficiente, es decir, el personal del área auditada debe informar periódicamente a los directivos los cambios que han impulsado en función a las inobservancias detectadas por el equipo auditor y los directivos deben propender a establecer una reingeniería de procesos administrativos, financieros, operativo e informáticos de ser el caso. Por otra parte, el auditor es el responsable de efectuar el seguimiento específico, mediante un cronograma planificado de visitas in situ para confirmar los cambios realizados en función a las recomendaciones planteadas, y mediante cartas de seguimiento se da a conocer a los directivos sobre el nivel de cumplimiento; no obstante, si no ha existido un cambio en la gestión es necesario que el auditor proponga un plan

de mejoras con las consecuentes recomendaciones sancionatorias a los responsable por reincidencia, con lo cual se cierra el ciclo del servicio de aseguramiento o auditoría interna integral. Dependerá de la calidad del servicio de aseguramiento efectuado y del menor riesgo de detección para que el equipo de auditoría emprenda por pedido de la organización nuevos procesos de auditoría dirigidos a otros ámbitos procesales que complementen las observaciones planteadas anteriormente.

Capítulo 4

El control posterior en los entornos de tecnologías de información

4.1. LA VINCULACIÓN DE LAS TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN EN EL PROCESO SISTÉMICO DE LA AUDITORÍA

El proceso sistémico de la auditoría a través de la historia ha sido objeto de transformación, por cuanto su acción procesal de registros manuales, en papel y de forma mecánica, ha sido reemplazada por tecnologías de información, ciencia de datos, inteligencia artificial y las herramientas de Big Data y Data Analytics (Ajana, 2015), (Oliván, 2021). Por ello las firmas de auditoría grandes o pequeñas tienen la necesidad primordial de vincular el capital humano orientado a la auditoría en entornos tecnológicos en la línea de *assurance* para que el proceso sistémico de aseguramiento sea de calidad; no obstante, el coste de integrar estas tecnologías representa el principal limitante especialmente para las firmas pequeñas, ya que generalmente utilizan software básicos que limitan la calidad de la acción de control y no satisfacen las expectativas de los clien-

tes. (Alles, 2015). Al respecto, la investigación efectuada por (Sanoran & Ruangprapun, 2023) destacan que los auditores participantes en su estudio destacaron los beneficios del uso del análisis de datos para mejorar la gestión de sus procesos de auditoría y la confianza para concluir sus hallazgos y opiniones, apreciaciones que surgieron a partir de la muestra de auditores que poseen una experiencia en análisis de datos entre uno y tres años, la cual fue adquirida por los planes de capacitación de las organizaciones a las cuales pertenecen; no obstante, estos auditores focalizan el uso de esta herramienta para la etapa de planificación de auditoría y pruebas sustantivas, y dejan de lado su aplicación por una parte, en las pruebas de control interno ya que consideran que la mayoría de pruebas se realizan utilizando observaciones, entrevistas y documentación de evidencia de auditoría; por otra parte, al finalizar los hallazgos, específicamente al emitir tanto la opinión como las conclusiones de auditoría, ya que se basan en los resultados de las pruebas sustantivas obtenidas en la etapa de planificación. Por lo tanto, la investigación descrita refiere al aporte del análisis de datos dirigida a identificar anomalías en transacciones contables y probar las afirmaciones de la gestión respecto a su precisión y valoración, seguidas de su existencia y ocurrencia. Sin embargo, los auditores no utilizan estas herramientas para probar derechos y obligaciones, la clasificación y comprensibilidad de la divulgación, consideraciones que tienen origen en el juicio y experiencia profesional del auditor. Por lo expuesto, es fundamental re direccionar la actividad profesional del auditor hacia diferentes aristas: En primer lugar, desde la Academia es fundamental actualizar la malla de profesionalización del auditor no solo al conocimiento teórico – práctico manual, sino integrar tecnologías modernas orientadas al análisis de datos; en segundo lugar, en la gestión administrativa de las organizaciones es prioritario vincular planes de capacitación hacia estas tecnologías destacando su necesidad prioritaria para mejorar

la acción procesal, y finalmente desde el control posterior, las firmas auditoras grandes o pequeñas deben crear la cultura de transición hacia el análisis de datos para mejorar el servicio de aseguramiento que ofrecen.

En tal virtud, la calidad en el desarrollo del servicio de aseguramiento depende en gran medida de que el riesgo de detección sea mínimo respecto a la determinación de errores materiales en la organización ya sea en ámbitos administrativos, financieros u operativos. Por ello es fundamental comprender que la integración de tecnologías de información con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) otorgan un valor agregado a los servicios de aseguramiento ya que correlaciona la experticia en la detección de riesgos con la comparabilidad de datos, a partir de lo cual sería posible encontrar las tendencias en los datos, entender mejor las variaciones interanuales y la trayectoria de la empresa en el mediano plazo. (Oliván, 2021). Al respecto, las NIA 401 que refiere a la auditoría en un ambiente de Sistemas de Información por ordenador. (IFAC, 2011), se focaliza hacia el juicio profesional del auditor respecto a la implementación de tecnologías de información para obtener información suficiente que permitan delimitar la existencia o no de errores materiales en los saldos de las cuentas contables. Para el efecto, el auditor debe gestionar estrategias para recolección de información a partir de los sistemas de control interno y contables de las organizaciones, en donde se pueda evidenciar la naturaleza de los riesgos y algunas de las siguientes deficiencias de control interno: Imposibilidad de rastreo de la trazabilidad completa de un hecho económico, procesamiento uniforme de transacciones erróneas, falta de segregación de funciones, registros manuales erróneos por acción u omisión, entre otros; es decir, que la auditoría desarrollada en un ambiente de sistemas de información establece que el auditor a más de los conocimientos inherentes a su profe-

sión debe poseer dominio en sistemas tecnológicos para plantear, dirigir, supervisar y respaldar mediante confirmaciones si existe control interno en los sistemas (software) administrativos, operativos y contables; además, implementar pruebas de control y procedimientos analíticos para determinar si los sistemas informáticos brindan seguridad razonable a la gestión. No obstante, si el auditor no tiene la experticia y el conocimiento en ámbitos de TIC's es procedente aplicar las NIA 620, relativa al Uso del Trabajo de un Experto para complementar el equipo multidisciplinario de auditoría.

Por otra parte, las NIA 400 respecto a “Evaluaciones del Riesgo y Control Interno”(IFAC, 2011), desde el enfoque del control posterior establece que el auditor en primer lugar debe conocer el entorno organizacional desde contextos internos y externos no solo físicos sino tecnológicos, con la finalidad de describir cualitativamente los riesgos que afectan a la gestión para posteriormente evaluarlos cuantitativamente y delimitar sus características de riesgos altos, medios o bajos, según su materialidad para formular planes de mejora a través de políticas y procedimientos que permitan mejorar la gestión. En tal virtud, las normas citadas explican la importancia del juicio profesional del auditor respecto al dominio en el manejo del entorno complejo que reviste a los sistemas de información insertos en los sistemas operativos de las organizaciones a ser auditadas, por ello se deben diseñar procedimientos de auditoría específicos a la naturaleza organizacional.

Por lo expuesto, las acciones de control están determinadas por la forma como se ejecuta el análisis de datos, por cuanto representa un riesgo importante para los auditores ya que deben recabar información suficiente para verificar en el entorno organizacional que el control previo -proceso administrativo- se desarrolló de forma correcta, y en consecuencia el

control continuo -proceso financiero- permitió que no existan errores materiales en los saldos de las cuentas, a partir de lo cual se concluiría que probablemente exista un nivel de confianza razonable en la gestión, información de gran valor no solo para la organización sino para los stakeholders. Sin embargo, no todos los casos son así, por ello la necesidad de aplicar nuevas tecnologías de información y comunicación, entre las más importantes se encuentran:

En primer lugar, *Data Science* como ciencia de datos que estudia e interpreta datos apoyado en disciplinas como la estadística, matemáticas e informática con la finalidad de obtener resultados concluyentes que orienten a una adecuada toma de decisiones. A partir de la minería de datos es posible analizar de forma automática la acción procesal de la organización para aumentar la confiabilidad y solidez del servicio de aseguramiento, por cuanto las técnicas de análisis de datos como: el aprendizaje automático que permite llevar a cabo pruebas poblacionales completas que reducen la necesidad de tareas manuales que conllevan mucho tiempo (No et al., 2019); también, la focalización del auditor hacia el análisis de elementos de alto riesgo con lo cual se optimizan los recursos hacia el análisis de áreas complejas y críticas; además, la aplicación de marcos para evaluación de evidencia y la visualización de datos conducen a la calidad en el proceso de auditoría. (Alles & Gray, 2016; Brown-Liburd et al., 2015; Chang & Luo, 2021; Rose et al., 2017; Yoon et al., 2015)

En segundo lugar, *Big Data Analytics*, que integra; por una parte, a *Data Analytic*, el cual refiere al proceso de extraer conocimiento de la información (Roiger, 2017) de múltiples lugares o data lakes en donde reposa la información en bruto, en auditoría facilita el diseño e implementación de procedimientos para extraer evidencia suficiente, competente, pertinente,

legal y probada con la cual el auditor formula sus opiniones. La herramienta de análisis de datos se basa en algoritmos que permiten tomar decisiones para descubrir comportamientos normalizados con posibles resultados que podrían reflejar aspectos nocivos para la organización, a partir de los cuales los auditores estarían en capacidad de formular su opinión. (Koreff et al., 2021)

Es importante recalcar que el análisis de datos al procesar *Big Data* y correlacionar variables juega un papel muy importante en todas las fases de auditoría, ya que permiten develar anomalías y probar las afirmaciones de la gestión; sin embargo, no están exentos de generalizar resultados y proyectar sesgos personales de los auditores, por ello es importante describir las cuatro categorías de análisis de datos: en primer lugar, el análisis básico descriptivo de los datos, mediante el cual se realiza una introspección de lo que ocurre a través de informes documentales que reflejen la razonabilidad o no de las cifras financieras; en segundo lugar, el análisis de diagnóstico analiza por qué suceden las cosas explicando las relaciones entre las variables, por ejemplo: la relación entre la información que presenta el contador al gerente, apoyado en indicadores financieros y de gestión para una efectiva toma de decisiones, y el incremento de la rentabilidad y productividad; en tercer lugar, el análisis predictivo que se proyecta desde un mapeo histórico de la acción procesal, a través de modelos estadísticos y minería de datos hacia las consecuencias futuras, por ejemplo; el análisis, verificación y confirmación de las necesidades que fueron planificadas previo el inicio del período económico, y las necesidades que efectivamente en un período futuro se lograron concretar para alcanzar los objetivos organizacionales; finalmente, el análisis prescriptivo que se apoya en algoritmos avanzados, y partir de modelos predictivos se simulan diferentes escenarios para brindar una recomendación adecuada a

través de planes de mejora en función a la naturaleza de la organización. (Richardson et al., 2021)

Por otra parte, *Big Data* y sus aplicativos en la actualidad representan una fuerte tendencia en los sectores públicos y privados, demostrando que ya no figura como un complemento para la gestión sino una necesidad ya que es sinónimo de calidad que se obtiene de la comparabilidad, entendimiento técnico, gestión y almacenamiento de un importante volumen de datos para analizar patrones, determinar riesgos y obtener conclusiones (Ajana, 2015) por cuanto, representa la capacidad de obtener datos de gran volumen, velocidad, variedad, sensibilidad y de varias fuentes ya sean estructurados (Kelleher & Tierney, 2018) o no estructurados¹² para gestionarlos, interpretarlos y almacenarlos a través de inteligencia artificial y respaldar los riesgos de auditoría con la finalidad de recomendar en caso de ser necesario una reingeniería de procesos a partir de la creación o mejora de patrones en las actividades que se desarrollan en la organización. Por lo expuesto, la reciente transformación digital en la auditoría ha convulsionado su proceso sistémico, por cuanto la progresiva digitalización de las organizaciones obliga al control posterior a conocer las principales vertientes del *Big Data* y las siguientes ventajas: la captura, almacenamiento y protección de datos (estructurados o no estructurados) que realice la organización incidirá en que el auditor pueda extraer información suficiente para su análisis; asimismo, análisis de datos en entornos de Data Lakes y Data Warehouses, los primeros refieren al volumen en bruto de datos con una arquitectura plana de organización, mientras que Data Warehouses representan estructuras jerárquicas de datos

12 Los datos estructurados son procesados automáticamente con software, mientras que los datos no estructurados necesitan un tratamiento previo antes de procesarlos automáticamente.

ordenados por ficheros o carpetas con accesos solo a lectura para precautelar un uso indebido; también, tecnología y negocio en relación a *Fees* de las firmas, la información obtenida por el auditor le permite llevar a cabo pruebas sustantivas y procedimientos analíticos óptimos a menor tiempo pero con costes considerables para los clientes por el uso de TIC's, específicamente apoyados en los CATTs¹³ que tienen concordancia con las NIA 330 por cuanto permiten alcanzar el cien por ciento del testeo de datos con lo cual la evidencia de auditoría tendría un fuerte respaldo. (Eilifsen et al., 2020; Eulerich et al., 2022; Kogan et al., 2019; Yoon et al., 2015).

En tercer lugar, *machine learning*, que está representado por los siguientes métodos de inteligencia artificial: regresión logística¹⁴, utilizada cuando la variable dependiente es binaria y analiza su relación con una o más variables independientes métricas. Asimismo, los clasificadores bayesianos, en donde los BBN¹⁵ proporcionan una forma natural de analizar los datos faltantes, combina datos con conocimiento de dominio, explica las relaciones causales entre variables, evitan el sobreajuste de datos y realiza la representación explícita de dependencias a partir de la distribución de probabilidad conjunta. También, los algoritmos evolutivos de optimización mínima secuencial (SMO) para la detección del fraude a partir del mapeo no lineal ya que minimiza el riesgo estructural. Además, los árboles de decisión que utilizan nodos que simbolizan los atributos y sus ramas asignan valor a estos atributos, este método permite la

13 Los CATTs son herramientas software que utilizan los auditores para reunir y analizar evidencia ya sea de auditorías simples o complejas por el volumen de datos apoyados en herramientas de Business Intelligence.

14 Algoritmo de aprednizaje Broyden-Fletcher-Goldfarb-Shanno

15 K2 (un algoritmo de escalada restringido por un orden de variables) con No. De padres = {1,2} y función de puntuación de Bayes.

interpretabilidad de las reglas en función del modelo. Por otra parte, las redes neuronales en donde se aplican las MLP¹⁶ que representan redes de retroalimentación multicapa inserta en la regla de entrenamiento de retropropagación, la ventaja de este método es que posee valores de precisión y tiempo de aprendizaje óptimos para la detección del fraude. Adicionalmente, los siguientes clasificadores de conjuntos: *Baggin*, *Random*, *Forest* y *AdaboostMI*¹⁷ (Breiman, 1996, 2001), que son utilizados con la finalidad de extraer beneficios de forma particular a cada clasificador. Todos los métodos de *machine learning* descritos proveen al proceso de auditoría la posibilidad de estructurar sistemas de alerta temprana para la detección del fraude en estados financieros; es decir, permiten alcanzar la precisión, predicción e interpretabilidad. (Hajek & Henriques, 2017). Al respecto, (Bertomeu et al., 2021) establecen que *machine learning* detecta e interpreta patrones en errores contables continuos; sin embargo, consideran que las variables contables no contribuyen por sí solas a detectar errores, pero permiten utilizar variables de auditoría y de mercado, lo cual mejora las estimaciones contables. (Ngoc Hung et al., 2023)

Las tecnologías de información descritas permitirán un cambio en la profesión de auditoría siempre y cuando las IAASB replanteen las NIA's hacia entornos tecnológicos (IAASB, 2016), ya que estas fueron publicadas en entornos poco digitalizados, considerando que las NIA's 315 y 220 publicadas en mayo 2019 incluyen el uso de técnicas y herramientas de automatización (IAASB, 2019), es necesario transformar este marco normativo internacional hacia *Data Science* y *Big*

16 Neuronas en la capa oculta = $\{2^2, 3^3, 2^4, 2^5\}$, tasa de aprendizaje = 0,1 y No. De iteraciones = 500

17 Clasificador = algoritmo SMO con parámetro de complejidad $C=\{2^0, 2^1, 2^2, \dots 2^5\}$, función polinómica con exponente= $\{1,2\}$, función kernel RBF con $\gamma=0,01$ y No. De iteraciones=10.

Data Analytics, ya que permiten el análisis de toda la población a ser auditada aunque esto no garantiza la ausencia de anomalías en el ingreso de información por parte de las organizaciones; para el efecto, los auditores deben implementar las NIA 530, que refiere al porcentaje de error tolerable en el muestreo de auditoría. Por ello, el auditor, aunque analice toda la población proporcionará una razonable y no completa evidencia de la incorrección de errores.

Lo expuesto justifica la integración de TIC's en las siguientes fases de auditoría: La planificación preliminar y específica, en estas fases es primordial que el auditor obtenga conocimiento respecto a las entradas de datos a los sistemas de la organización, por cuanto incidirá en su posterior extracción para análisis del control interno y gestión de riesgos; si el procesamiento de información fue sistémico facilitará el trabajo de auditoría, caso contrario será necesario efectuar un tratamiento previo de información; es decir, depende del entorno del negocio y la experiencia de la organización la complejidad del desarrollo del plan de auditoría.

Asimismo, en la fase de ejecución es necesario desarrollar procedimientos de auditoría a la medida de la organización y acorde a la naturaleza de los riesgos para evaluar la efectividad en la prevención y detección de errores formales, si estos son altos y graves, en el desarrollo de las pruebas de detalle es pertinente analizar toda la población a través de TIC's e inteligencia artificial. Una alternativa de la aplicación de tecnologías en la auditoría es el muestreo de datos de auditoría multidimensional (MADS), metodología que brinda solución a los problemas de muestreo en poblaciones grandes, esta es una opción con enfoque de ciencia en donde a través de un proceso de examen completo de la población que implica procesamiento de datos, filtrado, puntuación de sospechas y, finalmente priori-

zación de registros o clasificación de registros por riesgos, permiten a los auditores no solo detectar problemas típicos sino registros de baja frecuencia y alto riesgo que muchas veces no son considerados ya que presenta la porción exacta de la población que está libre de errores con respecto a las pruebas de auditoría, lo cual permite centrarse en elementos con mayor riesgo de incorrección material y, en última instancia, mejorar la eficacia de la auditoría (No et al., 2019), (Freiman et al., 2022). Para instaurar las MADS al proceso sistémico de auditoría es importante considerar la implicación del juicio del auditor al utilizar TIC's, por los sesgos y limitaciones asociadas con las herramientas tecnológicas, por ello es necesario el dominio del capital humano del auditor en este ámbito del conocimiento, asimismo es importante priorizar el proceso de identificación y recopilación de pruebas de auditoría, y a partir de la información extraída clasificarla de fuente primaria si es relevante o complementar con técnicas tradicionales para obtener soporte y respaldo adecuado en el proceso de aseguramiento.

Finalmente, la elaboración del informe de auditoría debe estructurarse acorde a las NIA, el cual debe estar respaldado con información relevante que provea seguridad razonable (evidencia suficiente y adecuada para mitigar los riesgos) que servirá de sustento para la opinión final de auditoría. Al respecto las IAASB aprobaron un proyecto de modernización de las NIA 500 respecto a la cantidad de “la información utilizada por el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor” (IAASB, 2021), a través de las ED-500 en octubre de 2022, con la finalidad de brindar dinamismo apoyado en la innovación con las siguientes perspectivas: la correlación con otras NIA's, la integración de tecnologías modernas a las NIA 500 que incluya la automatización en los procesos previos y continuos de la organización, reforzar la confiabilidad y credibilidad para que la evidencia de auditoría sea

precisa, íntegra, auténtica y sin sesgo, a través de un escrutinio incremental en la preparación de la evidencia por parte de un auditor calificado no solo en su ámbito de conocimiento, sino en el dominio de TIC's, ya que las ED-500 respalda el uso de tecnologías a discreción del profesional auditor para aumentar la capacidad de persuasión de la evidencia con atributos de relevancia¹⁸ y confiabilidad¹⁹. (Barr-Pulliam et al., 2024) Por lo expuesto, el aporte de técnicas tecnológicas como la *Data Science*, *Big Data Analytics*, *Machine Learning*, entre otros, para obtener evidencia primaria y complementaria que respaldan la opinión del auditor dan soporte al muestreo de datos de auditoría multidimensional con lo cual se complementa un servicio de aseguramiento de calidad.

18 La relevancia refiere a la conexión entre la evidencia de auditoría y las afirmaciones de la administración verificadas en la fase de ejecución con las pruebas de auditoría.

19 La confiabilidad en auditoría está representada por la recopilación de información de fuentes externas, independientes y objetivas, por ejemplo: estados de cuenta bancaria o la confirmación con quienes la organización tenga derechos de cobro.

Bibliografía

- Abernethy, M., & Browell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189–204. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00059-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00059-2)
- Adler, P., & Chen, C. (2011). Combining creativity and control: Understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity. *Accounting, Organizations and Society*, 36, 63–85. <https://doi.org/10.1016/j.AOS.2011.02.002>
- AEC. (2018). Organismos de control. Retrieved from <https://www.aec.es/web/guest/centro-conocimiento/organismo-de-control-autorizado>
- Aguirre, A., Catillo, A., & Tous, D. (2003). *Administración de Empresas*. (E. S.A., Ed.). Málaga: 1991.
- Ajana, B. (2015). Augmented borders: Big Data and the ethics of immigration control. *Journal of Information, Communication and Ethics in Society*, 13(1), 58–78.
- Alles, M. (2015). Drivers of the use and facilitators and obstacles of the evolution of big data by the audit profession. *Accounting Horizons*, 29(2), 439–449. <https://publications.aaahq.org/accounting-horizons/article-abstract/29/2/439/2188>
- Alles, M., & Gray, G. L. (2016). Incorporating big data in audits: Identifying inhibitors and a research agenda to address those inhibitors. *International Journal of Accounting Information Systems*, 22, 44–59.
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. (1972). Auditing Concepts Committee Reports of the Committee on Basis Concepts. Retrieved from <http://www.rutgers.edu/accounting/raw/aaa/>

- Arens, A., Randal, J., & Mark, S. (2007). *Reseña de Auditoría Integral* (Beasley pa). Chile.
- Ashkanasy, N. (2004). Emotion and Performance. *Human Performance*, 17(2), 137–144. https://doi.org/https://doi.org/10.1207/s15327043hup1702_1
- Auditool. (2015). Auditoría y Control Interno. Red Global de Conocimientos en Auditoría y Control Interno. Retrieved from <https://www.auditool.org/blog/control-interno>
- Banker, R., Chang, H., & Pizzini, M. (2004). The balanced scorecard: Judgmental effects of performance measures linked to strategy. *The Accounting Review*, 79(1), 1–23. <https://doi.org/https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.1.1>
- Basch, J., & Fisher, C. D. (1998). *Affective events- emotions matrix: a classification of work events and associated emotions* School of Business (No. 65). Queensland. Retrieved from http://epublications.bond.edu.au/discussion_papers/65
- Barr-Pulliam, D., Calvin, C. G., Eulerich, M., & Maghakyan, A. (2024). Audit evidence, technology, and judgement: A review of the literature in response to ED-500. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 35(1), 36–67.
- Bautista, E. (2009). La auditoría integral, (780214751), 13. Retrieved from <http://site.ebrary.com/lib/utnortesp/detail.action?docID=10311255&p00=auditoria+integral>
- Beal, D., Weiss, H., Barros, E., & MacDermind, S. (2005). An Episodic Process Model of Affective Influences on Performance. *Journal of Applied Psychology*, 90(6), 1054–1068. <https://doi.org/http://psycnet.apa.org/doi/10.1037/0021-9010.90.6.1054>
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J., & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 789–820. <https://doi.org/10.1016/J.AOS.2006.09.010>
- Bisbe, Josep, & Barrubés, J. (2012). The balance score card as a management tool for assessing and monitoring strategy implementation in health care organization. *Revista Española de Cardiología*, 65(10), 919–927. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.rec.2012.05.011>
- Blanco, Y. (2012). *Auditoría Integral: normas y procedimientos 2da. edición*. (E. Ediciones, Ed.) (Ecoe Edici). Bogotá. Retrieved from www.ecoediciones.com

- Braam, G., & Nijssen, E. (2011). Exploring antecedents of experimentation and implementation of the balanced scorecard. *Journal of Management & Organization*, 17(6), 714–728. <https://doi.org/https://doi.org/10.1017/S1833367200001139>
- Breiman, L. (1996). Bagging predictors. *Machine Learning*, 24, 123–140.
- Breiman, L. (2001). Random forests. *Machine Learning*, 45, 5–32.
- Brown-Liburud, H., Issa, H., & Lombardi, D. (2015). Behavioral implications of Big Data's impact on audit judgment and decision making and future research directions. *Accounting Horizons*, 29(2), 451–468.
- Budde, J. (2007). Performance measure congruity and the balanced scorecard. *Accounting Research*, 45(3). <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2007.00246.x>
- Byrne, S., & Damon, F. (2008). To participate or not to participate? Voice and explanation effects on performance in a multi-period budget setting. *The British Accounting Review*, 40(3w), 207–227. <https://doi.org/10.1016/J.BAR.2008.04.001>
- Cappelletti, L. (2006). Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne? *Comptabilité, Contrôle Audit*, 1, 27–43. <https://doi.org/doi:10.3917/cc.121.0027>
- Cardoso, M., & Machado, V. (2013). Balance Scorecard: an empirical study of small and medium size enterprise. *Review of Business Management*, 15(46), 129–148. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v15i46.1175>
- Carmona González, M., & Barrios Hernández, Y. (2007). Nuevo paradigma del control interno y su impacto en la gestión pública. *Economía Y Desarrollo*, 141(1), 152–171. Retrieved from <http://www.redalyc.org/pdf/4255/425541595009.pdf>
- Castromán, L., & Porto, N. (2005). Responsabilidad social y control interno. *Revista Universo Contábil*, 1(2), 86–101. Retrieved from <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=117015130007>
- Catacora, F. (1996). *Sistemas y Procedimientos Contables*. (M. Graw/Hill, Ed.) (Primera Ed). Venezuela. Retrieved from <http://www.monografias.com/trabajos10/coni/coni.shtml#ixzz48stBW8x9>
- Catacora, C. (1997). *Sistemas y procedimientos contables*. (M. Graw/Hill, Ed.) (Primera).

- Venezuela. Retrieved from <http://www.monografias.com/trabajos10/coni/coni.shtml#ixzz48stBW8x9>
- Casana, F. (2003). Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable, la penal, la del tr. *Revista Española de Derecho Financiero*, 119(3), 423. Retrieved from https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=Las+diferentes+órdenes+jurisdiccionales+competentes+para+el+enjuiciamiento+de+los+daños+causados+en+los+caudales+o+efectos+públicos%3A+la+concurrencia+de+tres+jurisdicciones+en+relación+con+el+conocim
- Cano, D., Lugo, D., & Cano, M. (2009). *Auditoria financiera forense - en la investigación de delitos económicos, lavado de dinero y activos, financiamiento del terrorismo*. (Ecoe Ediciones, Ed.) (3ra.). Bogota.
- Clemente, G. (2005). Las posibilidades de un control global de la gestión pública. *Revista Española de Control Externo*, 19, 131. Retrieved from https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=Las+posibilidades+de+un+c402+control+global+de+la+gestión+pública%2C+Clemente&btnG=
- Chang, C. J., & Luo, Y. (2021). Data visualization and cognitive biases in audits. *Managerial Auditing Journal*, 36(1), 1–16.
- Chambers, A., & Ridley, J. (1998). *Leading Edge Internal auditing*. (ICSA Publishing Ltd, Ed.) (12 enero 2).
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chong, V., Eggleton, I., & Leong, M. (2006). The Multiple Roles of Participative Budgeting on Job Performance. *Advances in Accounting*, 22, 67–95. [https://doi.org/10.1016/S0882-6110\(06\)22004-2](https://doi.org/10.1016/S0882-6110(06)22004-2)
- Cohen, J., & Blanco, J. (2017). Inteligencia y seguridad para la internacionalización de la empresa. *Grupo de estudios en seguridad internacional*. <https://doi.org/2340-8421>
- Commission, C. of S. O. of the T. (2016). COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Retrieved from <http://www.coso.org/guidance.htm>

- COSO. (1992). *CONTROL INTERNO Informe COSO* (Ecoe Edici). Bucaramanga - Colombia: Samuel Alberto Mantilla.
- COSO, Curtis, P., & Carey, M. (2012). COSO- Risk Assessment in Practice, 28.
- Coronas, R. (2004). El control externo de las organizaciones públicas y privadas: analogías, diferencias e interacciones. *Revista Española de Control Externo*, 6(16), 213–228. Retrieved from https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=El+control+externo+de+las+organizaciones+públicas+y+privadas%3A+analogías%2C+diferencias+e+interacciones%2C+Coronas&btnG=%0A Accessed: 2022-06-11
- Cruz, J. (2014). Consideraciones sobre el muestro en auditoria: Selección de evidencia e impacto de riesgos de detección. *Centro De Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales*, 11(1969), 17–35. Retrieved from https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=riesgo+de+detección&btnG=
- De Geuser, F., Mooraj, S., & Oyon, D. (2009). Does the balanced scorecard add value? Empirical evidence on its effect on performance. *European Accounting Review*, 18(1), 93–122. <https://doi.org/10.1080/09638180802481698>
- Decoene, V., & Bruggeman, W. (2006). Strategic alignment and middle-level managers’ motivation in a balanced scorecard setting. *International Journal of Operations & Production Management*, 26(4), 429–448.
- dos Santos, A. C., Lavarda, C. E. F., & Marcello, I. E. (2014). Relação do conhecimento de gestão de custos e participação orçamentária com o desempenho dos gestores. *Revista Brasileira de Gestao de Negocios*, 16(50), 124–142. <https://doi.org/10.7819/rbgn.v1650.1236>
- Eilifsen, A., Kinserdal, F., Messier Jr, W. F., & McKee, T. E. (2020). An exploratory study into the use of audit data analytics on audit engagements. *Accounting Horizons*, 34(4), 75–103.
- Eulerich, M., Pawlowski, J., Waddoups, N. J., & Wood, D. A. (2022). A framework for using robotic process automation for audit tasks. *Contemporary Accounting Research*, 39(1), 691–720.
- Estupiñán Gaitán, R. (2009). *Control Interno y Fraudes con base en los ciclos transaccionales Análisi de Informe COSO I y II*. (Ecoe Ediciones, Ed.). 2006.

- Estupiñan, R. (2015a). *Administración de riesgos E.R.M. y la auditoría interna*. (Ecoe Ediciones, Ed.) (Segunda Ed). Bogotá.
- Estupiñan, R. (2015b). *Control interno y fraudes Análisis del Informe COSO I,II y III con base en los ciclos transaccionales*. (E. C. L. Ediciones, Ed.) (Tercera). Bogotá.
- Fernández, S. (1977). El control externo de la actividad financiera. *Ministerio de Hacienda*, 17.
- Ferreira, A., Otley, D., Langfield-smith, K., & Control, M. (2005). The Design and Use of Management Control Systems : An Extended Framework for Analysis. *AAA Management Accounting Section 2006 Meeting Paper*, (October), 1–54. <https://doi.org/10.2139/ssrn.682984>
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., & Wagner, M. (2002). The sustainability balanced scorecard - Linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11(5). <https://doi.org/10.1002/bse.339>
- Fisher, C. D. (2002). Antecedents and consequences of real-time affective reactions at work. *Motivation and Emotion*, 26(1), 3–30. <https://doi.org/10.1023/A:1015190007468>
- Freiman, J. W., Kim, Y., & Vasarhelyi, M. A. (2022). Full population testing: Applying multidimensional audit data sampling (MADS) to general ledger data auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 46, 100573. <https://doi.org/10.1016/J.ACCINF.2022.100573>
- Ganga, F., & Vera, J. (2008). El gobierno corporativo : consideraciones y cimientos teóricos. *Cuadernos de Administración*, 21(35), 93–126. Retrieved from Corporate governance, corporate control, internal control mechanisms, administration councils, external control mechanisms.
- García, M. G. E. (2014). *Fundamentos de auditoría*. (S. A. D. C. GRUPO EDITORIAL PATRIA, Ed.) (Primera ed). Mexico. Retrieved from <http://site.ebrary.com/lib/utnortesp/reader.action?docID=11038908&ppg=8>
- Gómez-Ruiz, L., & Naranjo-Gil, D. (2016). El uso interactivo de la información de control y las respuestas emocionales de los empleados The interactive use of control information and the emotional res-

- ponses of employees. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 19(1), 102–110. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2015.02.003>
- Gonzales, M. B., López, E., Sampredo, V., & Gómez, J. (2011). Cuadro de mando integral en el sector sanitario español: una revisión analítica de la literatura. *RIGC*, IX, 13.
- Guitierrez, C., Mauriz, J., & Culebras, J. (2015). Cuadro de mando integral como instrumento de gestión en la nutrición clínica. *Nutr Hosp*, 32, 8.
- Hajek, P., & Henriques, R. (2017). Mining corporate annual reports for intelligent detection of financial statement fraud—A comparative study of machine learning methods. *Knowledge-Based Systems*, 128, 139–152.
- Harjoto, M. A., & Jo, H. (2011). Corporate Governance and CSR Nexus. *Journal of Business Ethics*, 100(1), 45–67. <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0772-6>
- Hashim, A. W., Hanafi, I., Fitrianto, A., & Darwish, H. (2014). Roles of budgetary participation on leader's performance: A study case in ternate. *Asian Social Science*, 10(12), 35–40. <https://doi.org/10.5539/ass.v10n12p35>
- Hendricks, K., Hora, M., Menor, L., & Wiedman, C. (2012). Adoption of the Balanced Scorecard: A Contingency Variables Analysis. *Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne Des Sciences de l'Administration*, 29(2). <https://doi.org/https://doi.org/10.1002/cjas.229>
- Hendricks, K., Wiedman, C., & Menor, L. (2004). THE BALANCED SCORECARD: TO ADOPT OR NOT TO ADOPT? *Ivey Business Journal*. Retrieved from <https://iveybusinessjournal.com/contact/>
- Hoque, Z., & James, V. (2000). Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting FResearch*, 12(1), 1–17. <https://doi.org/10.2308/jmar.2000.12.1.1>
- IAASB, I. A. and A. S. B. Normas Internacionales de auditoria y control de calidad (2014).
- IAASB. (2016, February 26). *Exploring the growing use of technology in the audit, with a focus on data analytics*.
- IAASB. (2019, February 26). *International Standards on Auditing*.

- IAASB. (2021, February 26). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.
- IFAC. (2011). *Normas de Auditoría Internacional - NIA*. 2011. http://www.ifac.org/publications-resources/la-aplicaci-n-de-las-nia-en-proporci-n-al-tama-o-y-la-complejidad-de-la?utm_source=IFACMainList&utm_campaign=0d220eaa9e-T_P_Press_Release_Spanish_Docs_2_12_152_11_2015&utm_medium=email&utm_term=0_cc08d67019-0d2
- Internacional Federation of Accountants. (2011). NORMAS DE AUDITORIA INTERNACIONAL - NIA. Retrieved from http://www.ifac.org/publications-resources/la-aplicaci-n-de-las-nia-en-proporci-n-al-tama-o-y-la-complejidad-de-la?utm_source=IFACMainList&utm_campaign=0d220eaa9e-T_P_Press_Release_Spanish_Docs_2_12_152_11_2015&utm_medium=email&utm_term=0_cc08d67019-0d2
- ISO. (n.d.). ISO 9001:2005. Retrieved from Organización internacional para estandarización (ISO)
- Ittner, C., Larcker, D., & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7–8), 715–741. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00033-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00033-3)
- Kaplan, R, & Norton, D. (1992). The Balance Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Kaplan, R, & Norton, D. (1993). Putting the Balance Scorecard to work. *Harvard Business Review*, 72(5), 134–147.
- Kaplan, Robert, Norton, D., & Rugelsjoen, B. (2010). Managing alliances with the balance scorecard. *Harvard Business Review*, 88(1), 114–120.
- Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13(3), 323–343. <https://doi.org/10.1006/MARE.2002.0191>
- Kelsen, H., & Luengo, R. (1934). *Escencia y valor de la democracia*. (Labor, Ed.).
- Kelleher, J. D., & Tierney, B. (2018). *Data science*. MIT Press.

- Kevan, L., & Payne Jeff. (2003). Management Trade- Offs of Internal Control and External Auditor Expertice. *Auditing: A Journal of Practices and Theory*, 22, 99–199. <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.2.99>
- Koeswayo, P. S., Haryanto, H., & Handoyo, S. (2024). The impact of corporate governance, internal control and corporate reputation on employee engagement: a moderating role of leadership style. *Cogent Business & Management*, 11(1), 2296698.
- Kogan, A., Mayhew, B. W., & Vasarhelyi, M. A. (2019). Audit data analytics research—An application of design science methodology. *Accounting Horizons*, 33(3), 69–73.
- Kominis, G., & Dudau, A. (2012). Time for interactive control systems in the public sector? The case of the Every Child Matters policy change in England. *Management Accounting Research*, 23(2), 142–155. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500512000170>
- Koontz, H., & Weihrich, H. (2004). *ADMINISTRACIÓN una perspectiva global*. (I. McGraw-Hill Companies, Ed.) (Sèptima). México: 2004.
- Koreff, J., Weisner, M., & Sutton, S. G. (2021). Data analytics (AB) use in healthcare fraud audits. *International Journal of Accounting Information Systems*, 42, 100523.
- Kraus, K., & Lind, J. (2010). The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control - A research nota. *Management Accounting Research*, 21(4), 265–277. <https://doi.org/10.106/j.mar.2010.08.001>
- Leach-Lopez, M. A., Stammerjohan, W. W., & Rigsby Jr., J. T. (2011). An Update On Budgetary Participation, Locus Of Control, And The Effects On Mexican Managerial Performance And Job Satisfaction. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 24(3). <https://doi.org/10.19030/jabr.v24i3.1348>
- Li-Jun, T.I.A.N., Tian-tian, & C.H.E.N. (2015). The internal Control Social Responsibility and Financial Performance of Enterprise. *Chongqing University Social Science Edition*, 2, 75–82.
- Libby, T., Salteiro, S., & Webb, A. (2004). The Balance Scorecard: The effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment. *The Accounting Review*, 79(4), 1075–1094. <https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.4.1075>

- Lina, M. (2010). Research on the Relationship between Internal Control and Corporate Social Responsibility [J]. *Economic Forum*, 4, 160–162.
- Mah`d, O., Al-Khadash, H., Idris, M., & Ramadan, A. (2013). The Impact of Budgetary Participation on Managerial Performance: Evidence from Jordanian University Executives. *Journal of Applied Finance & Banking*, 3(3), 133–156. <http://dx.doi.org/10.1108/17506200710779521>
- Mantilla, S. (2003). *Control Interno Informe COSO*. (Ecoe Ediciones, Ed.) (abril 2005). Bogotá.
- Mantilla, S. (2013). *Auditoría del CONTROL INTERNO*. Retrieved from <https://download.e-bookshelf.de/download/0003/9116/58/L-G-0003911658-0008043164.pdf>
- Marrewijk, V. (2004). A value based approach to organization types: Towards a coherent set of stakeholder-oriented management tools. *Journal of Business Ethics*, 55(147). <https://doi.org/https://doi.org/10.1007/s10551-004-1898-6>
- Martínez, M. (1992). *Manual de derecho presupuestario*. Madrid.
- Martínez, E. (2018). *Iniciación en la Economía y Gestión de Empresas*. (Universidad Politécnica de Cartagena, Ed.) (Primera). Cartagena. Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com/lib/utnortesp/reader.action?docID=5513493&query=la+gestion+del+control+en+la+empresa>
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499–523. <https://doi.org/10.1016/J.AOS.2009.10.005>
- Muñoz, A. (2017). *El interventor en la administración local: control interno y responsabilidad contable*. TDX (Tesis Doctorals en Xarxa). Universitat de Barcelona. Retrieved from www.tdx.cat
- Naveira, A. (2015). El funcionamiento de la administración bajo un sistema de dirección por objetivos: una necesidad y un nuevo enfoque para los órganos de control. *Revista Española de Control Externo*, 17(49), 39–63. Retrieved from https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=El+funcionamiento+de+la+administración+bajo+un+sistema+de+dirección+por+objetivos%3A+una+necesidad+y+un+nuevo+enfoque+para+los+Organos+de+Control&btnG=
- Ngoc Hung, D., Thuy Van, V. T., & Archer, L. (2023). Factors affecting the quality of financial statements from an audit point of view: A

- machine learning approach. *Cogent Business & Management*, 10(1), 2184225.
- No, W. G., Lee, K., Huang, F., & Li, Q. (2019). Multidimensional audit data selection (MADS): A framework for using data analytics in the audit data selection process. *Accounting Horizons*, 33(3), 127–140.
- Oliván, C. (2021). *La aplicación del Big Data y el Data Analytics en auditoría*. <http://hdl.handle.net/10017/50207>
- Pickett, S. (2005). *AUDITING THE RISK MANAGEMENT PROCESS*. (I. John Wiley & Sons, Ed.). Canada.
- Ramón, G., & Ruffner, R. (2001). El control interno en las empresas privadas. *Revistasinvestigacion.Unmsm.Edu.Pe*. Retrieved from <https://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quipu/article/view/5476>
- Ramirez, C., Velez, M., & Alvarez, M. (2013). *Revista De Contabilidad. Contabilidad*, 16(2), 126–134. [https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(13\)70001-3](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(13)70001-3)
- Richardson, V. J., Teeter, R., & Terrell, K. (2021). *Data analytics for accounting*. McGraw-Hill Education New York, NY.
- Rivas, G. (2011). MODELOS CONTEMPORÁNEOS DE CONTROL INTERNO. FUNDAMENTOS TEORICOS, 23. Retrieved from <http://www.redalyc.org/pdf/2190/219040849001.pdf>
- Roberts, M., Albright, T., & Hibbets, A. (2004). Debiasing Balanced Scorecard Evaluations. *Behavioral Research in Accounting*, 16(1), 75–88. <https://doi.org/10.2308/bria.2004.16.1.75>
- Rodríguez, A. (2005). Los elementos integrantes del procedimientos del control del gasto público. *Revista Española de Control Externo*, 19, 131.
- Rodrigues Quesado, P., Aibar Guzmán, B., & Lima Rodrigues, L. (2014). La influencia de factores relativos a la estrategia organizativa y al entorno en la adopción del Cuadro de Mando Integral en empresas portuguesas. *Revista de Contabilidad*, 17(2), 163–173. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.05.002>
- Roiger, R. J. (2017). *Data mining: a tutorial-based primer*.

- Rose, A. M., Rose, J. M., Sanderson, K.-A., & Thibodeau, J. C. (2017). When should audit firms introduce analyses of Big Data into the audit process? *Journal of Information Systems*, 31(3), 81–99.
- Sanoran, K., & Ruangprapun, J. (2023). Initial Implementation of Data Analytics and Audit Process Management. *Sustainability*, 15(3), 1766.
- Sánchez, J. (2010). Manual de presupuestos y gestión financiera del sector público. *Instituto de Estudios Fiscales*, 473. Retrieved from https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=Manual+de+presupuestos+y+gesti3n+financiera+del+sector+p3blico&btnG=
- Sánchez, M., & Terrados, J. (2018). *Gesti3n estrat3gica innovaci3n y prospectiva en comunicaci3n*. (S. Oberta UOC Publishing, Ed.) (Primera). Barcelona.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. (H. B. S. Press, Ed.). Boston: President and Fellows of Harvard College. Retrieved from https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=FWk_XQK3nxIC&oi=fnd&pg=PR1&dq=simons+1995+levers+of+control&ots=mY1BGdGiJB&sig=wVWei2aOpHnMTPQBZT08_npokgs#v=onepage&q=simons+1995+levers+of+control&f=false
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy: Text & Cases*. (Prentice Hall PTR, Ed.). Boston.
- Speckbacher, G., Bischof, J., & Pfeiffer, T. (2003). A Descriptive Analysis on the Implementation of Balanced Scorecards in German-Speaking Countries. *Management Accounting Research*, 14(4), 32. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1027060
- T Libby. (1999). The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. *Accounting, Organizations and Society*, 24(2), 125–137. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00043-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00043-9)
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171–185. <https://doi.org/10.1016/J.MAR.2012.04.00>
- Tosi, H. L., Locke, E. A., & Latham, G. P. (1991). A Theory of Goal Setting and Task Performance. *The Academy of Management Review*, 16(2), 480. <https://doi.org/10.1080/03043797.2014.895702>

- Torres, M. de los Á. (2023). Aplicación del control interno en los procesos administrativos y financieros: una comparativa entre el sector público y el privado. *TDX (Tesis Doctorals En Xarxa)*. <https://www.tdx.cat/handle/10803/689563>
- Treadway Commission - Reporting, N. C. on F. F. (1987). Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting.
- Viloria, N. (2005). Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización *, 87–92.
- Woerd, V. der, & Brink, V. (2004). Feasibility of a responsive business scorecard - A pilot study. *Journal of Business Ethics*, 55(2), 173–186. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-1900-3>
- Wong-On-Wing, Bernad, Guo, L., & LUI, G. (2010). intrinsic and extrinsic motivation and participation in budgeting: Antecedents and consequences behavioral research in. accounting. *Behavioral Research in Accounting: Fall*, 22(2), 133–153. <https://doi.org/10.2308/bria.2010.22.2.133>
- Wong-On-Wing, Bernard, Guo, L., Li, W., & Yang, D. (2007). Reducing conflict in balanced scorecard evaluation. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4–5), 363–377. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.05.001>
- Yoon, K., Hoogduin, L., & Zhang, L. (2015). Big data as complementary audit evidence. *Accounting Horizons*, 29(2), 431–438.
- ZHANG, Ji-xun, ZHOU-Ran, & Peng, S. (2011). External Control Disclosure, Audit Opinion, Investor's Risk an Investment Decision: An Experimental Evidence. *Accounting Research*, 9, 66–73.



**MANTÉNGASE INFORMADO
DE LAS NUEVAS PUBLICACIONES**

**Suscríbese gratis
al boletín informativo
www.dykinson.com**

Y benefíciense de nuestras ofertas semanales