

# Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización\*

Viloria, Norka

\*Este artículo es producto de un trabajo de investigación financiado por el CDCHT-ULA

## Norka Viloria

Licenciada en Contaduría Pública.  
M.Sc. en Administración.  
Doctora en Ciencias de la Educación.  
Profesora Titular de la Facultad de  
Ciencias Económicas y Sociales,  
Universidad de los Andes.  
[ggalarraga@cantv.net](mailto:ggalarraga@cantv.net)

Recibido: 07-04-05  
Revisado: 27-06-05  
Aceptado: 15-07-05

Las organizaciones, para lograr sus objetivos, deben establecer un mínimo de reglas de operatividad, a las que se puede denominar *control interno*. El control interno, como objeto de revisión por parte del contador público, está sujeto a regulaciones nacionales e internacionales, pero es responsabilidad de la gerencia su puesta en marcha y óptimo funcionamiento. Esta investigación, de tipo analítico, que se llevó a cabo en el Municipio Libertador del Estado Mérida, y cuyo objetivo era analizar los factores que inciden en el control interno de una organización, tuvo como resultado fundamental el hecho de que las empresas no diseñan el control interno bajo la óptica de sistemas, y no toman en cuenta los factores recomendados por el informe COSO, ya que hacen énfasis en la estructura de la organización y el control de ciertas áreas operativas, sin visualizar al sistema de control interno de forma integral.

**Palabras Clave:** Organización, Control, Sistemas.

**RESUMEN**

Organizations must to establish a set of operative rules, which can be named internal control, in order to achieve their objectives. The internal control, as an object to review for the public accountant, is ruled by national and international standards, but its functions and optimal performance, is a responsibility of the management. This research, of an analytical type, was made in the Libertador Municipality of Mérida State, Venezuela, in order to analyze those factors which incide in the internal control of an organization. The results showed the lack of design of the internal control by the organizations, from the systems view. Furthermore, those factors recommended by COSO report are neglected. The studied enterprises emphasized on organization structure and the control over certain operative areas, neglecting the internal control system as a whole.

**Key words:** Organization, Control, Systems.

**ABSTRACT**

## 1. El Control Interno Organizacional como Objeto de Estudio

La organización puede visualizarse como un espacio con puntos de referencia claros, normativas, autoridad y comportamiento planificable, donde se insertan individuos con intereses particulares, experiencias y conocimientos; y, adicionalmente, los individuos y la organización se encuentran inmersos en un intercambio permanente entre sí mismos y con el entorno, y que, producto de estos intercambios, modifican la actuación del individuo y de la organización y, a su vez, el entorno es modificado por las actuaciones de los mismos.

Es importante, entonces, dado el intercambio constante entre los individuos y la organización, establecer un mínimo de reglas que permitan la operatividad organizacional. Este mínimo de normas se conoce como Sistema de Control Interno. Sin embargo, pareciera que las organizaciones se han constituido más por hacer y con base en la experiencia, que por estudios de planes de negocios y diseño organizacional. Esto ocasiona que los sistemas de control interno no respondan a las necesidades organizacionales.

Por otra parte, el control interno es evaluado por los Contadores Públicos en su rol de auditores, y para ello utilizan como normativa marco la Publicación Técnica N° 2 de la Federación Venezolana de Colegios de Contadores Públicos (1998), como "comprende ... todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas por el negocio, para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de los datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia" (p.310). Esta definición está presente también en el *Statement on Auditing Standards (SAS) N° 1*, del Instituto Americano de Contadores Públicos, que en su control interno define al control interno como:

El control interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio,

para proteger sus activos. Verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a la práctica ordenada por la gerencia. (1948)

En 1949, en una modificación a la misma norma, subdivide al control interno en:

- *Controles contables*: Dirigidos a la protección de los activos y confiabilidad de los registros contables.
- *Controles Administrativos*: Dirigidos a la eficiencia de las operaciones y el apego a las prácticas de la gerencia.

Estas definiciones de control interno lo perciben, más que como un sistema interactuante, como un plan estático y sectorizado, sin tomar en cuenta factores como el recurso humano, la tecnología y el contexto o ambiente organizacional, y presenta las siguientes debilidades:

1. No expresa efectivamente ningún concepto de control interno
2. No asume a la organización como un sistema coordinado y en constante movilidad,
3. Se limita a la salvaguarda de los activos, ignorando otros aspectos como los pasivos y el capital o patrimonio de la organización
4. Presupone la búsqueda de exactitud de datos contables, por lo cual ignora las estimaciones contables
5. Descansa su eficiencia en la preexistencia de manuales y procedimientos organizacionales (Viloria, 1998)

En 1992, después de un largo período de discusión, el *Committee of Sponsoring Organizations* de la *Treadway Commission*, *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, creado en Estados Unidos de Norteamérica en 1985 (comité que fue creado con el propósito de definir un nuevo marco conceptual de Control Interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que se venían utilizando), propone un nuevo concepto de Control Interno y lo define 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 dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y Eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las Leyes y normas aplicables ([www.cosirosales.com](http://www.cosirosales.com))

Para diversos investigadores y como propuesta del Informe COSO, se establece que el control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí, que se derivan del estilo de dirección de la Organización y se encuentran integrados en el proceso de gestión; estos componentes son: el entorno de control, la evaluación del riesgo, el sistema de información, las actividades de control y la supervisión del sistema de control.

Por otra parte, en una revisión empírica a los resultados de diversas auditorías efectuadas en organizaciones privadas del Estado Mérida, se puede visualizar que las debilidades más comunes del sistema de control interno en las organizaciones son:

1. No existen en la mayoría de las organizaciones planes ni manuales que permitan conocer las funciones de los empleados, así como tampoco conocen los objetivos organizacionales

2. No están claras las líneas de autoridad ni de comunicación,

3. Escasa segregación de funciones, independientemente del tamaño de la organización, la responsabilidad de tareas que pueden inducir a irregularidades o fraudes, recaen en una sola persona,

4. No existe un adecuado control sobre los activos organizacionales,

5. No está clara la *entidad* o figura jurídica de la organización, encontrándose, por una parte, incongruencias entre ésta y la formulación de la información financiera y, por la otra, que se confun-

de la personalidad jurídica de los dueños o socios con la de la organización,

6. No se percibe al sistema contable como un factor más que interactúa en la organización, sino como un ente independiente, que tiene fines tributarios, por lo que no se toma en cuenta, en muchos casos, para la toma de decisiones.

Parecería, entonces, que el sistema de control interno organizacional no está siendo tomado en cuenta en toda su dimensión y que ello puede incidir en la eficiencia y eficacia de la misma, la cual puede poner en riesgo la posibilidad de continuar operando en un determinado mercado. Ante esto, la investigación planteada se formuló como objetivo general analizar los factores que inciden en el funcionamiento del sistema de control interno organizacional.

De acuerdo al alcance de su objetivo, la investigación se puede tipificar como *analítica*, y, de acuerdo con la fuente de los datos, *de campo*. Para obtener la información se clasificó a las organizaciones privadas registradas en el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales y ubicadas en el Municipio Libertador del Estado Mérida, de acuerdo al número de empleados, y se tomó, como población objeto del presente estudio, ciento doce (112) empresas con más de veinte trabajadores inscritos en la mencionada dependencia. Para escoger la muestra, se estratificó por sector de actividades y se aplicó la estadística para obtener el tamaño de la misma, la cual ascendió a cuarenta y dos (42) empresas. Para obtener la información se aplicó un cuestionario a los gerentes o contadores de las organizaciones involucrados con el diseño o supervisión de los sistemas de control interno, con la finalidad de obtener una descripción de los mismos y poder determinar los factores que inciden en el sistema de control interno. La validez y confiabilidad del cuestionario aplicado se sometió a revisiones de expertos en contenido, en ortografía y redacción, y se realizaron pruebas piloto para comprobar de forma empírica si las respuestas se relacionaban con las interrogantes planteadas. Para analizar los resultados se utilizó

la estadística descriptiva como análisis cuantitativo, asociándose los resultados con la revisión documental, para tener una capacidad interpretativa de los fenómenos en forma más amplia.

## 1.2 Del Análisis del Control Interno Organizacional

De acuerdo con los parámetros de un sistema de control interno, se establecieron una serie de preguntas a las organizaciones estudiadas, relacionadas con el entorno de control, la evaluación de riesgos, el flujo de la información, las actividades de control y la supervisión del sistema propiamente dicho.

*El entorno de control:* El contexto o ambiente donde se desarrollan las actividades organizacionales debe estar signado por la filosofía de gestión de la gerencia, donde el control debe basarse en la integridad y el compromiso ético de los accionistas, el cual debe reflejarse en todos los niveles de la organización. Es importante, también, que la organización tenga clara tanto su visión como su misión, y compartirla con todos los miembros de la misma, para generar el sentido de pertinencia y motivar la capacidad de logro; de lo contrario, el conflicto de intereses impedirá alcanzar las metas organizacionales, y obstaculizará el cumplimiento de las normas de control interno. Para lograr un entorno de control apropiado deben tomarse en cuenta aspectos tales como: la estructura organizacional, la división del trabajo, el estilo de gerencia y el compromiso por ser mejores. (Whittington, 2004)

Al consultarles a los accionistas o gerentes de las organizaciones sobre si se tomaron en cuenta las normas de conducta y ética para los socios, 23% de los accionistas no tomaron en cuenta ninguna norma de conducta o ética en el momento de constitución de la empresa. Sin embargo, 80% de los encuestados manifiestan que se incluyen principios de integridad y valores éticos en las funciones de sus empleados y que éstas se realizan por escrito en el momento de la contrata-

ción, lo cual garantiza el conocimiento formal de los principios y valores éticos de la gerencia.

En cuanto al compromiso de ser competentes como organización, 46% de los encuestados manifestó que no lo incluyen en su misión organizacional, por lo cual este valor, que se refleja en el ambiente organizacional, se encuentra en minusvalía, pudiendo la empresa ser eficaz, pero no eficiente, en sus labores.

Al consultarles sobre el diseño organizacional, la división de la autoridad, la responsabilidad y los deberes entre los distintos miembros de la organización, 77% de los encuestados consideró que su estructura organizacional es formal. En cuanto a los criterios para establecer la estructura organizacional, se les presentaron los siguientes: líneas de autoridad, responsabilidad del cargo y concentración de deberes; 81% optó por las líneas de autoridad, 42% por la responsabilidad del cargo y 42% por la cantidad de deberes concentrados en una persona. Destaca el hecho de que sólo 19% de los encuestados optaron por las tres alternativas. Las organizaciones estudiadas tienden a ser verticales y centralizadas, donde generalmente las decisiones son tomadas de forma unilateral, por lo que el control interno reposa en una estricta supervisión de las actividades.

*Evaluación de los Riesgos:* Se entiende por riesgo la causa probable de que no se consigan los objetivos organizacionales. La organización debe prever, conocer y abordar los riesgos con los que se enfrenta, para establecer mecanismos que identifiquen, analicen y disminuyan los correspondientes. En una organización se pueden distinguir dos tipos de riesgos: El *riesgo inherente* y el *riesgo de control*. El riesgo inherente se relaciona con las actividades propias de la organización, es decir, las que por sí mismas pueden ocasionar conflictos e incidir en la posibilidad de continuar con la premisa de Negocio en Marcha, y el riesgo de control se relaciona con las alteraciones organizacionales que pueden sucederse por efectos del funcionamiento del sistema interno. Al consultarse sobre si se identifican los riesgos organizacionales

85% contestó de forma afirmativa, pero al pedirles que identificaran estos riesgos sólo una de las organizaciones identificó riesgos inherentes al propio negocio (la organización tiene como objeto social la salud); el resto de las organizaciones encuestadas identifican riesgos de control relacionados con áreas operativas, como el efectivo, el manejo de los inventarios y el control de las ventas.

**Actividades de control:** En el diseño organizacional deben establecerse las políticas y procedimientos que ayuden a que las normas dictadas por la gerencia se ejecuten con una seguridad razonable, para, de forma eficaz, enfrentar los riesgos que existen respecto a la consecución de los objetivos de la organización. Dentro de las actividades de control más comunes se pueden mencionar, el control del desempeño y el procesamiento de la información.

De las organizaciones estudiadas, 46% utilizan la revisión del desempeño como actividad de control; el resto de las organizaciones (53%) utiliza controles de aplicación relacionados con controles de entrada y salida de bienes; autorización de las transacciones y cotejo durante el procesamiento de la información. Destaca que 54% de las organizaciones no toma en consideración la segregación de funciones, tales como: autorización, registro y custodia, lo cual contraviene uno de los principios básicos de un sistema de control interno óptimo.

**Información y comunicación:** El personal de una entidad debe no sólo captar una información, sino también intercambiarla para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones. La clave del aprendizaje organizacional se encuentra en el nivel de eficacia de la transmisión del conocimiento de cada individuo que pertenece a ella.

Al consultarse a las organizaciones sobre su flujo de información y comunicación, se observó que 88% de las organizaciones considera importante respetar las líneas jerárquicas comunicacionales, y esto corrobora la estructura piramidal de la mayoría de las organizaciones. En cuanto a la información contable, 88% de las empresas manifiestan que sus registros contables son oportunos y que los estados financieros se origi-

nan de los mismos. Sin embargo, al solicitarle su opinión sobre los criterios que inciden en el funcionamiento del control interno, manifiestan como problemas del sistema de control interno: la falta de comunicación oportuna entre los distintos niveles organizacionales, la delegación de funciones, la falta de documentación de las operaciones y la educación y falta de experiencia del personal que labora en estas áreas. Este contraste de respuestas hace pensar que, efectivamente, en las organizaciones encuestadas no se dan actividades de control adecuadas para proteger los objetivos organizacionales.

**Supervisión:** Todo el proceso ha de ser monitoreado, con el fin de incorporar el concepto de mejoramiento continuo; así mismo, el sistema de control interno debe ser flexible para reaccionar ágilmente y adaptarse a las circunstancias. De acuerdo a la periodicidad de la supervisión, se puede clasificar en *permanente* o *periódica*. La supervisión es permanente cuando la acción se hace de forma continua, y en muchos casos es jerarquizada, es decir, el trabajo se va revisando desde los niveles inferiores (los que ejecutan la acción) hasta los niveles superiores, que son los responsables de la misma. La supervisión será periódica cuando se establecen plazos para su realización, tales como las revisiones que realizan los auditores externos o los comisarios.

Al requerirse a los encuestados sobre las actividades de supervisión al sistema, manifestaron que no existe un seguimiento oportuno a los procedimientos establecidos, y, en otros casos, no existen tales procedimientos, por lo que las actividades de supervisión se ven limitadas. Esta percepción de poco o escaso monitoreo a las actividades del sistema se corroboran al solicitarle que evalúen el sistema de control interno de su organización, ya que 50% no lo considera óptimo, 26% lo considera óptimo y 24% no respondió.

## Conclusiones

El sistema de control interno debe estar interrelacionado con todas las actividades de la organización, debido a que debe incluir las medidas nece-

sarias para que la gerencia pueda realizar un seguimiento eficaz a todos sus recursos. Para Pérez, “es mucho más que un instrumento dedicado a la prevención de fraudes o al descubrimiento de errores accidentales en el proceso contable; constituye una ayuda indispensable para una eficiente administración” (1999, p. 32).

Al realizar el estudio tomando como base lo recomendado por el informe COSO para el diseño del sistema de control interno, se pudo determinar que los factores que inciden en su diseño se relacionan con:

- La estructura organizacional, como una parte del ambiente o del contexto, se asume como una estructura vertical y se respetan las líneas de autoridad. No se da importancia a los valores organizacionales de integridad, ética y compromiso, por ser mejores en el momento de constitución de la organización, aunque se comunican a los empleados.
- Aplicación de medidas puntuales de seguridad en el manejo de inventarios y procesamiento de la información, y no se aplican medidas de desempeño. No se considera importante la segregación de funciones.
- No se evalúan los riesgos inherentes a la actividad del negocio, pero sí se identifican áreas de riesgo de control, tales como el efectivo y el manejo de los inventarios.
- Las organizaciones estudiadas dejaron de lado aspectos como la comunicación constante con todos los niveles jerárquicos, y este es un punto que consideran crítico en sus organizaciones. En cambio, dan importancia al registro oportuno; esta variable puede estar relacionada con la presión fiscal y los deberes tributarios que se derivan de las operaciones.
- En cuanto a la supervisión del propio sistema, se percibe como escasa y que debe mejorarse.

Se puede concluir que estas organizaciones han obviado que el control interno debe ser un sistema, lo cual implica un conjunto de partes o actividades que trabajan de forma integrada para alcanzar un conjunto de objetivos, y que, en el caso del control interno, este sistema es complejo ya que interactúa con su medio. El sistema de control interno se puede catalogar como un sistema abierto o complejo, debido a que éste interactúa con el entorno y es capaz de adaptarse a las condiciones del mismo; pero, a su vez, se adapta al ambiente. Es importante que los responsables del diseño del sistema de control interno promuevan la integralidad como mecanismo eficiente para el logro de los objetivos organizacionales.

## Referencias Bibliográficas

---

- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (1998). **Declaración de principios de Contabilidad y Normas de Auditoría**. Caracas: Fondo Editorial del Contador Público.
- Instituto Americano de Contadores Públicos (1992) **Informe COSO**. Disponible en [www.cosinrosales.com](http://www.cosinrosales.com). Búsqueda realizada en marzo 2005.
- Instituto Americano de Contadores Públicos (1973) **Declaración de Normas de Auditoría (SAS N° 1)**. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos (compilación).
- Pérez, F (1999). **Auditoría Financiera**. México: McGraw-Hill.
- Viloria, N. (1998) **El control Interno: Un análisis de la normativa existente**. Mérida: Actualidad Contable.
- Whittington, R y Pany K. (2004) **Principios de Auditoría**. México: McGraw-Hill.