

**4to. Simposio Internacional de Investigación en Ciencias Económicas,
Administrativas y Contables Sociedad y Desarrollo, Universidad Libre**

**EL CONTROL INTERNO Y SU CONTRIBUCIÓN A LA COMPETITIVIDAD DE
LAS EMPRESAS**

Eje temático:	Administración de las Organizaciones en el Contexto Global
Autor:	Esteban S. Martínez Salinas: Contador público, Magister en Contabilidad y Auditoría de Gestión (USACH), Especialista en Revisoría Fiscal y Control de Gestión, Especialista en Docencia Universitaria, estudiante de doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes de Venezuela, profesor de tiempo completo de la Universidad Autónoma de Colombia (FUAC), programa de Contaduría Pública.
Institución de procedencia y dependencia:	Universidad Autónoma de Colombia (FUAC), programa de Contaduría Pública (Bogotá, D.C.-Colombia).
Correo electrónico:	koperar@gmail.com
Números telefónicos:	Tel (móvil/celular) 057-3008107237
Domicilio:	Carrera 6ª #10-75 piso 2 Oficina programa de Contaduría Pública. Bogotá, D.C

Bogotá, D.C. 08 de julio de 2015.

Notas:

1. *autorizo para que su este trabajo sea incluido en el medio de divulgación de resultados del evento (memorias, libro, revista).*
2. *Esta ponencia fue presentada como artículo a la revista Lúmina (Universidad de Manizales) con el título "Control interno y competitividad organizacional" y se encuentra en arbitraje al momento del envío de ésta ponencia.*
3. *Este artículo es un avance del proyecto de investigación denominado "Evaluación del modelo de control contable gubernamental desde la perspectiva de Foucault" en lo concerniente a la importancia de un sistema de control interno para las organizaciones (enfoque de competitividad). El proyecto es patrocinado por la Universidad Autónoma de Colombia (FUAC) y se enmarca dentro de las actividades del grupo de Investigación Universo Contable del programa de Contaduría Pública en la línea de investigación contabilidad y control.*

El control interno y su contribución a la competitividad de las empresas

Resumen

El problema identifica que muchas organizaciones enfrentan una creciente competencia derivada de la mayor presencia de oferta y mayor conocimiento de los demandantes sobre los productos. La competitividad organizacional parece que ha hecho énfasis en los productos y en las condiciones de mercado (factores externos) olvidando que existe una disposición organizacional que puede contribuir a mejorar la competitividad de una empresa en un mercado determinado (factores internos). El sistema de control interno en las organizaciones es la actividad que puede guiar y orientar el logro de los objetivos organizacionales, en la perspectiva de la administración, sin olvidar que su influencia incluye los objetivos y actividades operativas y de mercadeo (con sus costos).

El objetivo principal de este trabajo es identificar la contribución del sistema de control interno para mejorar la competitividad en las organizaciones. El texto incluye una descripción de algunos modelos de control, se enfatiza en el tipo de control propuesto por COSO y se efectuó una disertación sobre el sistema de control interno y la competitividad.

Utilizamos la revisión y análisis bibliográfico, enfoque cualitativo, para efectuar algunas relaciones de control organizacional y competitividad desde el contenido de algunos modelos de control organizacional (COSO especialmente).

Los resultados reconocen que el control organizacional incluye en su ámbito unas respuestas a requerimientos externos, entre ellos los mercados y la competencia. La adecuada implementación de un sistema de control organizacional contribuye a lograr mejoras de procesos y optimización de recursos en las organizaciones. Si bien el sistema de control organizacional es una responsabilidad de la alta gerencia, dicho sistema permite la eficiencia organizacional pues contribuye a la transformación para la productividad y competitividad empresarial. La auditoría interna o la auditoría externa de gestión tienen la tarea de dinamizar un adecuado sistema de control organizacional con miras a contribuir con la competitividad empresarial.

Palabras clave: Control, competitividad, COSO

Internal control and its contribution to company competitiveness

Abstract

The problem identifies that many organizations face growing competitiveness resulting from an increasing presence of supply and consumers' higher knowledge about the products. Organizational competitiveness seems to have made emphasis on products and market conditions (external factors), neglecting the existence of organizational conditions that could contribute to improve competitiveness of a company in a given market (internal factors). The system of internal control in organizations is the activity which could serve as a guide to the attainment of organizational goals, in the view of management, taking into consideration that its influence includes both operational and market objectives and activities (and their corresponding expenses).

The objective of this work is to identify the contribution of the internal control system to improve company competitiveness. The text includes a description of some internal control models, making emphasis on the type of control proposed by COSO. A discussion about the relationship between internal control system and competitiveness is also presented.

We used the review and analysis as well as qualitative approach, to realize some relationships between organizational control and competitiveness based on the content of some models of organizational control (COSO in particular) have been established.

Results evidence that organizational control involves in its scope some answers to external requirements, such as markets and competitiveness, among others. An adequate implementation of organizational control systems contributes to the improvement in processes and optimization of resources in companies. Although the organizational control system is a responsibility of high management, such system allows organizational efficiency since it plays a role in the transformation for company productivity and competitiveness. Internal audit, or external management audit, are the ones to boost up and adequate organizational control system to contribute to company competitiveness.

Key words: Control, competitiveness, COSO

El control interno y su contribución a la competitividad de las empresas

1. Introducción

1.1. Planteamiento del problema

En la actualidad muchas organizaciones enfrentan una creciente competencia, seguramente derivada de la mayor presencia de oferta y mayor conocimiento de los demandantes sobre los productos y los oferentes de los mismos. Algunas empresas han disminuido su presencia en el mercado por situaciones atribuidos a la existencia de entidades que pueden producir o prestar servicios a menores costos y, por ende, menores precios. Existe, de igual forma, un consumidor mayor informado, que requiere y exige mayor atención y calidad sobre los productos y servicios que consume, con mayores demandas de beneficios a menor precio.

La competitividad organizacional parece que ha hecho énfasis en los productos y en la condiciones de mercado olvidando que existe una disposición organizacional, de su propio control, que puede contribuir a mejorar (o deteriorar) su nivel de competitividad en un mercado determinado.

El sistema de control interno en las organizaciones se asume como la actividad que puede guiar y orientar el logro de los objetivos organizaciones en la perspectiva de la administración destacando que incluye los objetivos y actividades operativas y de mercadeo de las organizaciones, y sus costos derivados.

Hacer todo el esfuerzo en la calidad de los productos y en las condiciones de mercado puede conducir a considerar las situaciones externas a las organizaciones como las condicionantes únicas de la competitividad, conllevando a desconocer la capacidad de la empresa de transformarse para mejorar y enfrentar las dinámicas condiciones y exigencias de los mercados donde participa. Nuestro interrogante es: ¿Cómo contribuye el sistema de control interno al mejoramiento de la competitividad organizacional?

1.2. Justificación, contexto y alcance

El sistema de control interno en las organizaciones se deriva de unos modelos generales y de unas aplicaciones particulares en cada caso. Los diversos modelos de control existentes se constituyen en referentes que requieren ser validados en la perspectiva de mejoramiento continuo de las organizaciones. Tal mejoramiento deberá considerar las condiciones internas y externas que contribuyen a mantener y mejorar la competitividad de las organizaciones.

El modelo de control interno más utilizado es COSO (por su sigla en inglés), el cual contiene diferentes aspectos tendientes a direccionar y contribuir al logro de objetivos de las organizaciones. Conviene considerar cómo el sistema de control interno puede contribuir al mejoramiento de la competitividad organizacional (como un enfoque funcional del sistema de control interno) y ello puede, a su vez, redimensionar la labor de la administración y de los contadores en el tema del modelo de control interno a utilizar y evaluar, así como la contribución del modelo mismo al mejoramiento de los procesos que inciden directamente en la competitividad de las organizaciones.

2. Metodología

2.1. Diseño de investigación

La investigación se apoyó en la revisión y análisis bibliográfico y documental, con un enfoque netamente cualitativo y que ayuda a considerar un discurso aplicable a un requerimiento organizacional (elemento de contexto) como lo es la competitividad.

2.2. Fuentes de información

Las fuentes de información corresponden a la revisión bibliográfica de forma esencial.

2.3. Consideraciones éticas

Este escrito contiene las referencias o fuentes de información, se respetaron las normas de propiedad intelectual, y no se afectan derechos o aspectos sociales, culturales o de otra índole.

3. Resultados

3.1. Introducción: La competitividad organizacional en Colombia

Existe el Ranking internacional de competitividad en el cual se incluyen diversos factores para medir la situación y avance de diversas economías. Indudablemente la preocupación en Colombia se verifica en el seguimiento a los resultados del modelo de medición y a las políticas de Estado que se elaboran con miras a mantener y mejorar la posición de nuestra economía en el ámbito internacional:

Según los resultados reportados en el RGC 2014-2015, la calificación obtenida por Colombia en el Índice Global de Competitividad (IGC) mejoró al pasar de 4,19 a 4,23. Con este resultado, Colombia se ubicó en el puesto 66 entre 144 economías, mientras que el año anterior el país había ocupado la posición 69 entre 148 países (Departamento Nacional de Planeación, 2015, pág. 5).

La medición permanente del nivel de competitividad de nuestra economía, a pesar del mejoramiento señalado, presenta una disminución de 7 lugares en el índice de competitividad global en dos aspectos fundamentales, relacionados con la actividad productiva propiamente dicha: Eficiencia del mercado de bienes y

Desarrollo del mercado financiero (Departamento Nacional de Planeación, 2015, pág. 7).

Los mejores indicadores que presenta Colombia corresponden a “preparación tecnológica” que incluye aspectos de utilización tecnológica en el campo productivo y el uso de tecnologías de la información y comunicación (TIC) (Departamento Nacional de Planeación, 2015, pág. 7)

Seguidamente presentamos algunos de los énfasis (a título de tendencia) de la competitividad empresarial y luego veremos con en el desarrollo de los modelos de control interno se constituyen en una herramienta para el mejoramiento de la competitividad organizacional.

3.2. Énfasis de la competitividad empresarial

El desarrollo de la competitividad para el sector empresarial ha estado direccionado a situaciones externas conforme lo presento el diagnóstico sobre la promoción y protección de la competencia (Consejo Privado de Competitividad, 2015, pág. 184): “Las empresas en un mercado competido deben lucra constantemente por diferenciarse de las demás a través de la inclusión de productos y servicios innovadores, precios competitivos y la comprensión de las necesidades del mercado”.

Para el caso de las empresas el nivel de competitividad se vincula con la protección de los inversionistas minoritarios, aspecto que se incluye dentro de la estructura de gobierno corporativo de cada organización, el estilo de administración definidos y las disposiciones legales existentes en la materia. La *Tabla 1. Indicadores de protección de los inversionistas minoritarios* presenta los indicadores de protección de los inversionistas minoritarios, su situación en Colombia, América Latina y el Caribe, y de los países integrantes de la OCDE. Vemos que en Colombia existe un logro en materia de protección de los inversionistas minoritarios por encima de los indicadores de América Latina y el Caribe y de los indicadores obtenidos por la OCDE en su conjunto (Grupo Banco Mundial, 2015).

Destacable que los indicadores de protección de los inversionistas minoritarios (Grupo Banco Mundial, 2015) incluyan índices relacionados con la transparencia de la información y la estructura de gobierno corporativo entre otros aspectos (ver *Tabla 1. Indicadores de protección de los inversionistas minoritarios*).

Tabla 1. Indicadores de protección de los inversionistas minoritarios

Indicador	Colombia	América Latina y el Caribe	OCDE
Índice de grado de transparencia (0-10)	9,0	3,9	6,6
Índice de responsabilidad de los directores (0-10)	7,0	5,1	5,4

Índice de facilidad para juicios de accionistas (0-10)	8,0	6,4	7,2
Índice del alcance de la regulación en materia de conflicto de interés (0-10)	8,0	5,1	6,4
Índice de derechos de los accionistas (0-10.5)	9,0	6,4	8,0
Índice de fortaleza de la estructura de gobernanza corporativa (0-10.5)	5,5	2,9	4,6
Índice de transparencia corporativa (0-9)	4,5	3,0	6,1
Índice del grado de gobernanza corporativa (0-10)	6,3	4,1	6,2
Índice de fortaleza de la protección de inversionistas minoritarios (0-10)	7,2	4,6	6,3

Fuente: *Doing Business 2015* (Grupo Banco Mundial, 2015).

Por su parte el Reporte Global de Competitividad (World Economic Forum, 2014, pág. 7) en su séptimo pilar sobre la eficiencia y la flexibilidad del mercado incluye a los trabajadores, sus incentivos y la utilización de la meritocracia y equidad de género como forma de garantizar el desarrollo de la actividad productiva en un ambiente que promueva la eficiencia empresarial y la movilidad laboral en los mercados. Tales aspectos los podemos relacionar en una estructura de control interno con el ambiente laboral.

La importancia del factor humano (y su relación con la innovación empresarial) son ampliamente tratados por el Índice Global de Innovación (Cornell University, INSEAD, and WIPO, 2014). Para el proceso de innovación es claro que el factor humano juega un papel preponderante y para ello las organizaciones deberán considerar diversos aspectos relacionados con las condiciones de trabajo, la competencia (capacidad) de los trabajadores, la remuneración y la capacitación ente otros (aspectos que requieren de mayor atención en las organizaciones).

La innovación es considerada como un motor de crecimiento económico y bienestar en las diferentes economías mundiales (desarrolladas y emergentes por igual). El Índice Global de Innovación presentado en 2014 (Cornell University, INSEAD, and WIPO, 2014) se dirigió a escudriñar lo que está detrás de la innovación y destacan la contribución del talento humano en el desarrollo de la innovación empresarial; ello puede explicar la búsqueda (y movilidad) del talento humano calificado capaz de contribuir al desarrollo empresarial mediante procesos de innovación, creación y pensamiento crítico, sin olvidar las condiciones de tecnología y capital de las organizaciones.

Para el caso colombiano la preocupación por las condiciones de los trabajadores se incluye en el Informe Nacional de Competitividad 2014 el cual resaltó la necesidad de usar de forma óptima el factor trabajo y las consecuencias del uso no óptimo del mismo.

El uso óptimo del factor trabajo es fundamental para el crecimiento económico y el desarrollo social de un país. El desempleo y la informalidad

son reflejos de una ineficiente asignación de este factor, al tiempo que son causa y resultado de la baja productividad de un país (Consejo Privado de Competitividad -CPC, 2014, pág. 74)¹.

Indudablemente las organizaciones empresariales del sector privado contribuyen a mejorar las condiciones de competitividad de una economía mediante la vinculación de trabajadores, aspecto que, en consecuencia, disminuye especialmente el desempleo. Sin embargo ese es sólo uno de los elementos relacionados con la competitividad organizacional.

Las dinámicas económicas de una sociedad se expresan a través de las organizaciones empresariales quienes, por motivaciones, desarrollan sus actividades en los mercados con impactos directos e inmediatos en la sociedad donde se desenvuelven. La competitividad de las organizaciones, por lo tanto, se inscribe en unos contextos de globalización económica y revolución tecnológica.

La competitividad de las empresas es un factor clave del crecimiento económico de una nación en un entorno mundial cada vez más abierto y dinámico. El interés por el estudio de los factores determinantes de la competitividad crece ligado a las dos macrotendencias que caracterizan el fin del siglo: la globalización de la economía y la revolución tecnológica (Fernández Sánchez, 1997, pág. 9).

La competencia organizacional es cada vez más global y se fundamenta en el desarrollo y aplicación de los avances tecnológicos (Fernández Sánchez, 1997, pág. 10) que reducen las distancias entre las organizaciones para la participación en diversos mercados.

3.3. Tensiones de la competitividad

El significado de la competitividad se orienta a establecer rivalidades entre las organizaciones por mantener y mejorar su participación en el mercado y sus ganancias (relación ingreso-costo). La aplicación de la competitividad (Fernández Sánchez, 1997, pág. 10) “se aplica, en primer lugar, a un sector productivo o a un país con el significado de que las empresas que operan en ese sector o con esa nacionalidad alcanzan un alto grado de competitividad en el contexto internacional”.

La preocupación de la primera aplicación de la competitividad es la identificación en un mercado internacional determinado en el cual se reconoce la participación de una organización u organizaciones adscritas a un país. La segunda aplicación de la competitividad es la comparación de una organización respecto de sus similares.

¹ No obstante el Informe Nacional de Competitividad 2014 presenta diversas afirmaciones polémicas relacionadas con la vinculación y formalización laboral en la perspectiva de la política de flexibilidad laboral que beneficie únicamente a las empresas.

En segundo lugar, la competitividad hace referencia a la posición competitiva de una empresa en relación con las demás; se pone de manifiesto por su capacidad para producir bienes y servicios en unas condiciones de precio-prestaciones equiparables o superiores a las de sus rivales, que le permitan mantener o ganar cuota en los mercados nacionales e internacionales (Fernández Sánchez, 1997, pág. 10).

Las organizaciones están abocadas en este tiempo a una situación compleja que se relaciona con las situaciones del mercado (aparentemente externas a las organizaciones), políticas, sociales y culturales por una parte, y a las situaciones propias de la organización (internas) que afectan su capacidad de responder a las necesidades de producción de bienes y servicios en los contextos determinados conforme lo señaló Nelson en 1992, citado por Fernández (1997, pág. 11) “La competitividad de la empresa es un fenómeno complejo, en cuya explicación intervienen factores de naturaleza diversa que podemos agrupar en dos amplias categorías: factores externos y factores internos a la empresa”.

Es manifiesto que los factores externos a las organizaciones son de difícil control y por ello se deberá fortalecer la capacidad de la empresa para enfrentar los cambios (a veces se expresan como amenazas y otras como oportunidades). Por su parte los factores internos, que son controlables en alto grado por la organización misma, se presentan como procesos y actividades tendientes a garantizar la permanencia y desarrollo de la organización en el mercado determinado. Refiriéndose a los factores externos e internos Fernández señaló los factores y aspectos que inciden en la competitividad de la empresa.

Dentro de los primeros se incluyen factores macroeconómicos, institucionales o de estructura de mercado que condiciona la competitividad de las empresas que compiten dentro de un mismo entrono regional o sectorial. Entre los segundos se incluyen aquellos aspectos internos y específicos a la empresa que condicionan su capacidad de creación de valor (Fernández Sánchez, 1997, pág. 11).

Si la organización puede desempeñarse en las dinámicas de mercado, a partir de una serie de condiciones internas que facilitan enfrentar dichas dinámicas, es conveniente hacer énfasis en el mejoramiento de los aspectos internos que contribuyen a la competitividad (Fernández Sánchez, 1997, pág. 11): “Las propuestas teóricas más recientes en el campo de la dirección estratégica hacen hincapié en la primacía de los factores internos y propios de cada empresa como determinantes de su competitividad”.

Las estrategias para mejorar la competitividad, y que son susceptibles de control, reconocen que la organización debe esforzarse por lograr un liderazgo en costos, calidad, flexibilidad (para adaptarse rápidamente a los cambios o para la producción de bienes o servicios alternativos con la misma capacidad instalada) mediante esquemas de justo a tiempo, automatización de la producción, servicio (especialmente en la postventa) y las alianzas (Fernández Sánchez, 1997, págs.

30-50). Todas esas estrategias pueden insertarse en las disposiciones administrativas y sus estilos de dirección, al tiempo que deberán incluirse en el sistema de control interno (una vez que existan las decisiones administrativas para adoptar y desarrollar las estrategias señaladas) en la evaluación permanente de la organización (en sus objetivos, estructura y procesos).

La ortodoxia económica pura responde que la empresa es una mera ficción legal que existe por voluntad de una o varias personas que la crean y la dotan de recursos para funcionar. Por ello, no debe hablarse de objetivos o responsabilidades de la empresa, sino sólo de objetivos y responsabilidades de las personas físicas a las que se les reconoce la propiedad de la misma. Sin embargo, otras corrientes de pensamiento reclaman para la empresa una relación *responsable* con el entorno que la rodea, asumiendo obligaciones que van más allá de cumplir las leyes y someterse a la disciplina del mercado, sobre todo cuando la ley y el mercado están en clara posición de inferioridad con respecto al poder que se concentra en la propia empresa (Salas Fumá, 2007, pág. 13) (énfasis en original).

3.4. Mercado y competitividad: límites de las empresas y costos derivados.

A pesar que la empresa interactúa en los mercados, ellas (las empresas) operan de forma distinta a las dinámicas de los mercados aunque afectan y son afectadas por los mercados. Salas (2007, pág. 18), refiriéndose al texto publicado por Coase en 1937, señaló sobre la relación entre mercado y empresa que “la constatación de que la empresa funciona con unas reglas internas claramente diferenciadas de las que imperan en los mercados”.

Ahora bien, la competitividad empresarial no solo se mide respecto de las condiciones ideales de un mercado (perfecto al decir de la teoría económica), sino precisamente respecto del conjunto de fisuras que tienen los mercados (mercados imperfectos) y que obligan a las organizaciones a prepararse internamente para asumir los retos de la participación en el mercado. Un ejemplo de los impactos de participar en los mercados imperfectos son los costos de mercadeo conforme lo reseñó Salas refiriéndose a la obra de Coase.

En su trabajo, Coase pone en duda la hipótesis, ampliamente aceptada por sus defensores, de que el mercado <<funciona por sí mismo>>. Coase advierte que las personas incurren en costes para descubrir los precios y cerrar los acuerdos sobre los términos del intercambio, costes que denomina genéricamente <<costes de marketing>>. (Salas Fumá, 2007, pág. 19)

Si bien el mercado incluye demandantes y oferentes, la competitividad se comprende del lado de los oferentes por vincularse con mayores y/o mejores demandantes desde la perspectiva organizacional. Las empresas, en esta perspectiva, incorporan sus procesos y esquemas de gestión con unos límites.

Para explicar los límites de la empresa es preciso explicar los límites en el alcance de la autoridad del empresario, en particular, las limitaciones para afrontar la complejidad, prever el futuro y no ser infalible a la hora de cometer errores. En suma, la coordinación a través del empresario da lugar a <<costes de gestión>> que crecen con la dimensión y la complejidad de la tarea de coordinación que realiza. Que las actividades se coordinen a través del mercado o bajo la autoridad del empresario se explica a partir de la comparación de los costes de *marketing* y los costes de gestión y la aplicación del criterio de eficiencia o mínimo coste total (coste de producción más coste *marketing* o más coste de gestión). Así, en el equilibrio, el coste adicional de coordinar una actividad a través del mercado será el mismo que el de coordinarla con la mediación del empresario. (Salas Fumá, 2007, pág. 21).

Otros costos a considerar en los límites de la empresa corresponden a los costos de Transacción. Refiriéndose a la Teoría de los Costes de Transacción TCT de Williamson (1985), Salas señaló que existen unos tributos relacionados con la información, los activos y la productividad:

Los atributos relevantes de las transacciones son tres: la situación de información de las partes, la naturaleza de los activos que están afectados y la frecuencia con la que se producen. La *situación de información* en que se encuentran las partes que participan en la transacción varía entre dos extremos, información completa y simétrica e información incompleta y asimétrica. Los *activos* pueden ser de carácter general, lo cual significa que su valor, en términos de capacidad para generar rentas, es relativamente similar en el uso para el que inicialmente están destinados que para usos alternativos, o de carácter específico, cuando el valor en el uso inicial es muy superior al de usos alternativos (Salas Fumá, 2007, págs. 35-6).

En el siglo XX, el estudio académico de la empresa en competencia se ha realizado bajo dos perspectivas principales, una anclada en la teoría de los precios y los mercados, y otra anclada a los factores explicativos de los beneficios empresariales (Salas Fumá, 2007, pág. 84). La primera se refiere a la microeconomía y la segunda a la dirección de empresa o *management* (Salas Fumá, 2007, pág. 84): “y, más concretamente, de la dirección estratégica. Su principal interés es explicar la heterogeneidad observada entre las empresas incluso dentro de un mismo mercado empezando por las diferencias en beneficios y la evolución de esas diferencias en el tiempo”.

El análisis desde la dirección estratégica involucra la combinación entre recursos y la gestión de los mismos en una dimensión temporal (Salas Fumá, 2007, pág. 84): “supone que el éxito de las empresas, en forma de beneficios elevados, es el resultado de una superior dotación de recursos y de una superior calidad del equipo de gestión que los ha acumulado en el tiempo”.

El nivel de la estrategia en las organizaciones, atribuido a la alta dirección en su formulación, es fundamental para la competitividad y por ello se requiere de las directrices estratégicas, su evaluación permanente y la verificación de cumplimiento (realización), aspectos que pueden ser atribuibles a la dirección estratégica.

La dirección estratégica estudia el proceso a través del cual la empresa formula, lleva a la práctica y controla (evalúa y revisa) la estrategia. La estrategia de la empresa es competencia de la dirección general porque condiciona la forma de actuar de toda la organización y porque incluye decisiones sobre los proyectos de inversión, cuantitativa y cualitativamente más importantes (Salas Fumá, 2007, pág. 86).

La dirección estratégica se apoya en el sistema de control interno para la evaluación y seguimiento permanente de la estrategia. Las dimensiones en las cuales se divide la estrategia corresponden al orden social, corporativo, de negocio y funcional dependiendo del tamaño de las empresas.

Sobre todo en empresas grandes y complejas, la estrategia se estructura en varios niveles: social, corporativo, de negocio y funcional. La estrategia *social* se refiere a cómo la empresa define su relación con el entorno en su sentido más amplio (social, político y macroeconómico); la estrategia *corporativa* da sentido y coherencia a los múltiples negocios en que participa la empresa cuando diversifica su actividad; la estrategia de *negocio* define la forma de competir en un mercado concreto y da coherencia a las distintas estrategias que se formulan en el ámbito del área funcional (Salas Fumá, 2007, pág. 87).

Luego un sistema de control interno deberá involucrarse en la estructura de las empresas de acuerdo a las complejidades de la misma; de esta forma podrá dar cuenta de los procesos de evaluación y seguimiento de la estrategia en las dimensiones que caracterice la organización (social, corporativa, de negocio y funcional).

3.5. Sistemas de control interno

En los últimos tiempos se ha renovado una preocupación por la gestión organizacional con énfasis en la estructura de gobierno corporativo que garantice transparencia de la información y la defensa de los intereses de los accionistas minoritarios que no ejercen control sobre las organizaciones. Podemos observar como antecedente en la intención de control el documento emitido por el Comité del Instituto de Controles Públicos de Inglaterra y Gales- Cadbury- conforme lo reseñó la Organización Internacional del Trabajo OIT.

El origen de los códigos voluntarios se remonta al «Código Cadbury» de 1992, nombre extraoficial del pionero Código de la práctica más eficaz para el gobierno de las empresas, que se convirtió en el modelo para la reforma del gobierno empresarial en Europa, los países de la Commonwealth y en otras partes (Oficina Internacional del Trabajo OIT, 2005).

El análisis de contexto del código Cadbury, como propuesta de mejora de las organizaciones, reconoció unas situaciones de las dinámicas empresariales en el Reino Unido que pretendió mejorar las condiciones de las empresas (especialmente en lo referente a la seguridad de la inversión) y que exigió una estructura de gobierno corporativo nueva sino y el desarrollo de unas prácticas de control para garantizar la aplicación de los nuevos derroteros organizacionales.

El Código Cadbury fue una respuesta a una serie de escándalos y quiebras empresariales entre las compañías inscritas del Reino Unido, a comienzos de los años noventa del siglo XX. Estaba dirigido a prevenir escándalos similares y a recuperar la confianza del público y los inversores, instando a las compañías a mejorar sus prácticas de gobierno. Los códigos que surgieron casi de inmediato en todo el mundo incluían metas semejantes (Oficina Internacional del Trabajo OIT, 2005).

La importancia del informe Cadbury se refleja en el objetivo de la Comisión que tiene el mismo nombre cuando se propuso contribuir a mejorar (Oficina Internacional del Trabajo OIT, 2005) “los niveles de eficiencia en el gobierno de las empresas, y la confianza en los informes y auditorías financieras, al establecer claramente las responsabilidades respectivas de las personas involucradas y lo que se espera de ellas”. Destacamos que la intención de la Comisión Cadbury involucró 1. Un direccionamiento de las empresas hacia la eficiencia organizativa, 2. Unas iniciativas relacionadas con mejoras en la información financiera y su control, y 3. Unas responsabilidades individuales asociadas a objetivos y metas.

Mediante un conjunto de postulados, las directrices de gobierno corporativo se establecieron para todos los niveles de dirección en las dimensiones de información y control (Oficina Internacional del Trabajo OIT, 2005): “El Código Cadbury de las prácticas más eficaces incluía 19 recomendaciones, algo así como directrices relacionadas con la Junta de directores, los directores ejecutivos, los directores no ejecutivos, que también abordaban la información y el control”.

Desde la definición de gobierno corporativo y su incidencia en las organizaciones podemos diferenciar que se constituye en un sistema para el direccionamiento y control organizacional que permite enfrentar los requerimientos de la competitividad en las empresas actuales:

La definición más famosa de gobierno corporativo es tal vez la que formuló en 1992 Sir Adrian Cadbury en el Informe sobre los Aspectos Financieros del Gobierno Corporativo en el Reino Unido: “El gobierno corporativo es el sistema mediante el cual se ejerce la dirección y el control de las empresas”. En este caso, se lo define como un conjunto de mecanismos que regulan las operaciones de las empresas cuando la propiedad está separada de la administración (Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, Banco Mundial, 2005).

Las tensiones desde la perspectiva de gobierno corporativo deberán ser tenidas en cuenta en el diseño e implementación de un sistema de control interno; la identificación de objetivos, metas, intereses, responsabilidades, recursos e información harán parte de dicho sistema.

En su sentido más amplio, el gobierno corporativo consiste en mantener el equilibrio entre los objetivos económicos y los sociales y entre los objetivos individuales y los comunitarios. El marco de gobierno se establece con el fin de promover el uso eficiente de los recursos y, en igual medida, exigir que se rindan cuentas por la administración de esos recursos (Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, Banco Mundial, 2005).

Otros modelos de control interno se desarrollaron en diversos países tales como COCO (Canadá), COSO (Estados Unidos de Norteamérica), VIENOT (Francia), PETERS (Países Bajos), Kaizen (Japón) y KING (Sudáfrica, para empresas que cotizan en bolsa), entre otros. Todos los modelos han generado adaptaciones o materializaciones en diversos sectores u organizaciones de acuerdo a sus necesidades e intereses. Seguidamente destacamos el uso de COSO como un modelo interesante para mantener y mejorar la competitividad organizacional.

3.6. El modelo COSO en las organizaciones.

El *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) emitió en 1992 un modelo de control interno conocido como COSO y de amplia difusión y aplicación por la aceptación de organismos como la *Securities and Exchange Commission* SEC y el *Public Company Accounting Oversight Board* PCAOB (organismo emisor de normas de auditoría de entidades vinculadas a la SEC). Este modelo señaló inicialmente cinco componentes de control organizacional asociados a la existencia de un adecuado ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y monitoreo.

Con la aparición de COSO+ERM en 2004 se estructuró un marco (*Integrated Framework*) que incluyó *Enterprise Risk Management*–ERM en mejora del modelo inicial de 1992 (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, 2004). Esta modificación del *Framework* incluyó la siguiente identificación de componentes:

1. Ambiente interno
2. Establecimiento de objetivos
3. Identificación de eventos
4. Evaluación de riesgos
5. Estrategias frente al riesgo
6. Actividades de control
7. Información y comunicación
8. Supervisión

La modificación aludida presenta un direccionamiento del modelo COSO basado en la evaluación de riesgos organizacionales. Se prepondera en este enfoque que el sistema de control interno participa en la evaluación de objetivos, eventos, riesgos y toma de decisiones frente a los riesgos de forma adicional a los componentes previstos en 1992.

La administración de riesgos corporativos (ERM) es definida en el *Framework* como un proceso de toda la estructura de la organización para establecer una seguridad razonable de consecución de los objetivos establecidos respecto de sus riesgos y disposición de la organización para administrarlos.

Es un proceso efectuado por el Directorio, Gerencia y otros miembros del personal, aplicado en el establecimiento de la estrategia y a lo largo de la organización, diseñado para identificar eventos potenciales que pueden afectarla y administrar riesgos de acuerdo a su apetito de riesgo, de modo de proveer seguridad razonable en cuanto al logro de los objetivos de la organización (Kirschenbaum & Manguian, 2004).

Los cuatro objetivos en los que interactúan los componentes del modelo son de orden estratégico, de operaciones, de información y cumplimiento.

En la versión de 2013 COSO redefinió el concepto de control interno (Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2013): “Control Interno es un proceso llevado a cabo por el Consejo de Administración, la Gerencia y otro personal de la Organización, diseñado para proporcionar una garantía razonable sobre el logro de objetivos relacionados con operaciones, reporte y cumplimiento”.

Vemos en la nueva definición de control presentada por COSO las dimensiones de los objetivos de la organización en tres aspectos (operaciones, reportes y cumplimiento); la actualización de COSO (Buzo, 2014) revisó los objetivos relacionados con el ambiente de control y operativo para mejorar el contexto, los principios de control interno (se presentaron 17 principios) para aclarar los requerimientos que garanticen su efectividad, y los objetivos de operaciones y de reporte financiero para ampliar su aplicación.

La actualización que dio como resultado el COSO 2013 se basó en la revisión de los objetivos de control interno, para incorporar los cambios en el ambiente de negocios y operativo, articular y formalizar los principios asociados a los componentes de control interno (ya existentes implícitamente) y ampliar la aplicación del sistema de control interno (Buzo, 2014).

3.7. Sistema de control interno y competitividad

Señalamos anteriormente que la competitividad se establece en dos factores (externo e interno) que son susceptibles de análisis para la preparación y mejoramiento de las condiciones de las empresas a través de diferentes iniciativas

o estrategias (liderazgo en costos, calidad y flexibilidad) que deberán incluirse en el diseño y aplicación del sistema de control interno.

Si un sistema de control interno reconoce los objetivos y estrategias de la organización (derivados del análisis de los factores externos e internos) es claro que su implementación contribuirá al mejoramiento de los procesos de la organización y a la optimización de sus recursos.

Si tomamos el ejemplo del modelo COSO (Buzo, 2014) dentro de los principios de control interno destacamos que en el ambiente de control los principios 4 y 5 (demuestra su compromiso de reclutar, capacitar y retener personas competentes; retiene a personal de confianza y comprometido con las responsabilidades de control interno) se orientan al séptimo pilar sobre la eficiencia y la flexibilidad de los mercados en lo concerniente al ambiente laboral señalado en el Foro Económico Mundial (2014) y su vinculación con la innovación empresarial (Cornell University, INSEAD, and WIPO, 2014).

Otro ejemplo lo constituye la evaluación de riesgos señalada en el informe COSO (Buzo, 2014) en los principios 6 y 7 (se especifican objetivos claros para identificar y evaluar riesgos para el logro de los objetivos; Identificación y análisis de riesgos para determinar cómo se deben mitigar). Los objetivos de la organización se deberán formular por la alta dirección en consideración a las condiciones establecidas por los factores externos y las condiciones internas para atender las expectativas (posibles y medibles) de los inversionistas y administradores.

Para el análisis (externo e interno) de la organización se pueden realizar matrices FODA, el modelo de análisis de las cinco fuerzas del mercado de Porter u otras metodologías (o una combinación) tales como la herramienta PEST² (Oficina Internacional del Trabajo OIT, 2005, pág. 48): “El análisis PEST, utilizado a menudo para completar el modelo de las cinco fuerzas y el análisis FODA, es un marco utilizado para examinar el macroentorno estratégico externo en el que trabaja su organización”.

El análisis externo en que se fundamenta la organización, con miras a lograr un determinado nivel de competitividad, deriva en objetivos organizacionales y el reconocimiento de los riesgos para el logro de dichos objetivos (principios de control 6 y 7 según COSO) que se incorporan en el sistema de control interno para tomar decisiones (de mitigación de riesgos) y efectuar actividades de control coherentes. Un sistema de control interno así estructurado (derivado de análisis con herramientas como PEST) contribuirá a la creación de valor de la estrategia que la organización determine.

² PEST es una sigla de los siguientes factores: Políticos, Económicos, Sociales y Tecnológicos dentro del análisis de los factores externos a la organización (Oficina Internacional del Trabajo OIT, 2005, pág. 48).

Los factores PEST desempeñan un papel importante en las oportunidades de creación de valor agregado de una estrategia. No obstante, suelen ser ajenos al control de la organización y, por tanto, reciben en general la consideración de amenazas u oportunidades (Oficina Internacional del Trabajo OIT, 2005, pág. 48).

Ahora bien, si se reconoce (mediante análisis) el conjunto de factores externos que afectan la competitividad de la organización, el papel del sistema de control interno también incluye (con mayor preponderancia) aquellos objetivos de operaciones, informes financieros y de cumplimiento a que alude COSO (Buzo, 2014) y su relación con los componentes del sistema de control interno (análisis interno).

La responsabilidad del establecimiento y desarrollo de un sistema de control interno recae sobre la alta dirección; su enfoque es lograr una transformación para la productividad y competitividad de la empresa a través de la eficiencia organizacional. En el diseño, implementación y evaluación del sistema de control interno conviene la intervención de un profesional de la contaduría pública quien, por su formación y experticia, deberá ayudar a la organización mediante el desarrollo de una auditoría interna o la auditoría externa de gestión con el modelo determinado para una empresa.

4. Discusiones y conclusiones

4.1. Controversias con teorías vigentes

Un sistema de control interno incluye la evaluación del ambiente laboral lo cual contribuye a la eficiencia y la flexibilidad del mercado en el ámbito de los trabajadores, sus incentivos y la utilización de la meritocracia y equidad de género como forma de garantizar el desarrollo de la actividad productiva. El sistema de control interno se relaciona directamente con el *management*.

La competitividad empresarial no solo se mide respecto de las condiciones ideales de un mercado, sino precisamente respecto del conjunto de fisuras que tienen los mercados, lo cual obliga a las organizaciones a prepararse internamente para asumir los retos de la participación en el mercado. Un ejemplo de los impactos de participar en los mercados imperfectos son los costos de mercadeo.

Los costos de gestión corresponden a la coordinación que realiza el empresario a través de un mercado imperfecto para participar del mismo bajo un criterio de eficiencia o mínimo costo total y que son comparados respecto de los costos de mercadeo.

4.2. Aportes al desarrollo del conocimiento

Los factores externos a las organizaciones son de difícil control y por ello se deberá fortalecer la capacidad de la empresa para enfrentar los cambios mediante sistemas de control interno que garanticen el reconocimiento, ponderación y acción sobre los factores externos e internos de la organización.

Las disposiciones administrativas, su estilo de dirección y el sistema de control interno, en la evaluación permanente de la organización (en sus objetivos, estructura y procesos), deben incluir las estrategias para mejorar la competitividad. La dirección estratégica se apoya en el sistema de control interno para la evaluación y seguimiento permanente de la estrategia.

Un sistema de control interno deberá involucrarse en la estructura de las empresas de acuerdo a las complejidades de la misma; de esta forma podrá dar cuenta de los procesos de evaluación y seguimiento de la estrategia en las dimensiones que caracterice la organización (social, corporativa, de negocio y funcional).

El análisis externo en que se fundamenta la organización, con miras a lograr un determinado nivel de competitividad, deriva en objetivos organizacionales y el reconocimiento de los riesgos para el logro de dichos objetivos que se incorporan en el sistema de control interno, para tomar decisiones y efectuar actividades de control coherentes. Un sistema de control interno así estructurado contribuirá a la creación de valor de la estrategia que la organización determine.

4.3. Conclusiones

El control organizacional incluye en su ámbito unas respuestas a requerimientos externos, entre los que se destacan los mercados y la competencia.

El control interno organizacional permite la planificación, ponderación y evaluación de objetivos y disposiciones de la organización que se expresan en la disposición y estructura de gobierno corporativo.

La adecuada implementación de un sistema de control organizacional contribuye a lograr mejoras de procesos y optimización de recursos en las organizaciones.

Como respuesta a las exigencias de los entornos cada vez más competitivos el control interno organizacional permite efectuar unos análisis permanentes y cambios dirigidos a enfrentar tales exigencias.

El gobierno corporativo se constituye en un sistema para el direccionamiento y control organizacional que permite enfrentar los requerimientos de la competitividad en las empresas actuales.

Si bien el sistema de control organizacional es una responsabilidad de la alta gerencia, dicho sistema permite la eficiencia organizacional pues contribuye a la transformación para la productividad y competitividad empresarial. La auditoría interna o la auditoría externa de gestión tienen la tarea de dinamizar un adecuado sistema de control organizacional con miras a contribuir con la competitividad empresarial.

Referencias

- Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento, Banco Mundial. (2005). *HERRAMIENTA 2. Elaboración de códigos de las mejores prácticas para el gobierno corporativo. Tomo I. Justificación*. (D. The Office of the Publisher The World Bank: Washington, Ed.) Obtenido de Foro Mundial sobre Gobierno Corporativo:
http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/f7eb5b8048a7e663a64fe76060ad5911/Toolkit_2_Spanish_Tom1.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=f7eb5b8048a7e663a64fe76060ad5911
- Buzo, J. (2014). *Punto de vista*. Obtenido de PricewaterhouseCoopers, S,C,:
<http://www.pwc.com/mx/es/publicaciones/archivo/2014-02-punto-vista.pdf>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (octubre de 2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Framework)*. Obtenido de coso.org: <http://www.coso.org/ermupdate.html>
- Consejo Privado de Competitividad. (2015). *Informe Nacional de Competitividad 2014 – 2015*. (A. M. Noguera, Ed.) Obtenido de promoción y protección de la competencia: http://www.compitem.com.co/site/wp-content/uploads/2014/11/CPC_INC-2014-2015-Competencia.pdf
- Consejo Privado de Competitividad -CPC. (18 de Octubre de 2014). *Informe Nacional de Competitividad 2014-2015*. Bogotá: Zetta Comunicadores. Obtenido de http://www.compitem.com.co/site/wp-content/uploads/2014/11/CPC_INC-2014-2015-1.pdf
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. (20 de Noviembre de 2013). *COSO II*. Obtenido de Internal control Integrated Framework versión 2013:
http://www.consejo.org.ar/comisiones/com_43/files/coso_2.pdf
- Cornell University, INSEAD, and WIPO. (2014). *The Global Innovation Index: The Human Factor In innovation*. (B. L.-V. Soumitra Dutta, Ed.) Fontainebleau: World Intellectual Property Organization (WIPO). Obtenido de http://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/economics/gii/gii_2014.pdf
- Departamento Nacional de Planeación. (2015). *DNP*. Obtenido de Reporte Global de Competitividad 2014-2015. Foro Económico Mundial, síntesis para Colombia.:
https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Desarrollo%20Empresarial/Documento_FEM_2014.pdf
- Fernández Sánchez, E. J. (1997). *La competitividad de la empresa*. Universidad de Oviedo. Obtenido de https://books.google.com.co/books/about/La_competitividad_de_la_empresa.html?id=kQnzohZdMs4C&redir_esc=y
- Grupo Banco Mundial. (30 de Mayo de 2015). *Doing Business 2015*. Obtenido de Colombia:

<http://espanol.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/colombia#protecting-minority-investors>

Kirschenbaum, P., & Manguian, J. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Marco Integrado de Administración de Riesgos Corporativos*. Obtenido de theiia.org: <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/263/ERM.pdf>

Oficina Internacional del Trabajo OIT. (2005). *Guía I. Buen gobierno. Una organización de empleadores eficaz. Una serie de guías prácticas para la creación y gestión de organizaciones de empleadores eficaces*. Ginebra. Obtenido de Una organización de empleadores eficaz. Una serie de guías prácticas para la creación y gestión de organizaciones de empleadores eficaces.: http://www.ilo.org/public/english/dialogue/actemp/downloads/projects/eos/guide1_s p.pdf

Oficina Internacional del Trabajo OIT. (2005). *Guía II. Estrategia. Una organización de empleadores eficaz. Una serie de guías prácticas para la creación y gestión de organizaciones de empleadores eficaces*. Ginebra: Centro Internacional de Formación de la OIT. Obtenido de http://www.ilo.org/public/english/dialogue/actemp/downloads/projects/eos/guide2_s p.pdf

Salas Fumá, V. (2007). *El siglo de la empresa*. Bilbao: Fundación BBVA.

World Economic Forum. (2014). *The Global Competitiveness Report 2014–2015*. (K. Schwab, Ed.) Geneva: WEF. Obtenido de http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2014-15.pdf