

AMBIGÜEDAD NORMATIVA DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN COLOMBIA.

Hermes Rodríguez H.¹

La búsqueda de instrumentos que ayuden a identificar, administrar y mitigar los riesgos de las organizaciones en un contexto económico variado, ha ocasionado que la actividad del control interno sea un elemento importante en la actualidad para la administración de negocios de las compañías y los entes reguladores, que han recurrido tanto a modelos de referencia nacional como internacional para referir esta labor. No obstante, la ausencia de una homogeneidad en el concepto y estructura del control interno que cada uno de estos modelos planteados, ha dificultado su implementación y adaptación a las diferentes empresas en sus respectivas etapas de desarrollo, pues se enfrentan a una gran disyuntiva a la hora de afrontar las situaciones de riesgo que se les presenta, al no existir un único paradigma que oriente adecuadamente el proceso a seguir ante esta problemática.

Por lo tanto frente a esta ambigüedad promovida por la variedad de modelos control interno, el Revisor Fiscal debe realizar diagnósticos y evaluaciones sobre el funcionamiento de las empresas que no tiene un referente claro y preciso, sobre el que se puedan hacer comparaciones entre las cifras arrojadas por los diferentes sectores empresariales, así como tampoco cuenta con instrumentos puntuales de regulación del riesgo en cada sector, que puedan ser aplicados en la diversidad de circunstancias existentes en el entorno económico.

Así la evaluación de los sistemas de control interno² de las entidades públicas y privadas, es un elemento indispensable para la labor del Revisor Fiscal, pero dentro de la legislación colombiana no existe una norma que establezca estándares de control

¹ Profesor Postgrado Revisoría Fiscal. Universidad Jorge Tadeo Lozano. viveroventas@hotmail.com

² Código de Comercio Colombiano. Artículo 209.

unificados que sirvan como referente para el desarrollo de esta tarea en diferentes sectores de la economía. Esto es un obstáculo no sólo para la realización de la Revisoría Fiscal, sino también para la administración de las empresas, que requieren utilizar el control interno como una herramienta que maximice su gestión.

Con relación a esto la Ley 222 de 1995 en el artículo 23 en concordancia con el numeral 3o del artículo 73 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, disponen que les corresponde a los administradores de las entidades vigiladas, realizar su gestión con la diligencia propia de un “buen hombre de negocios”. De acuerdo a esta norma, son las juntas o consejos directivos en su calidad de administradores, quienes definen las políticas y diseñan los procedimientos de control interno que deben implementarse, así como ordenan y vigilan que estos se ajusten a las necesidades de la entidad, permitiéndole realizar adecuadamente su objeto social y alcanzar sus objetivos.

A pesar de que se han tratado de emplear algunos estándares de control, estos han sido implementados en algunos sectores de la economía de manera diferenciada, como es el caso del Modelo Estándar de Control Interno (MECI), el cual solo se aplica para las entidades del Estado. Igualmente, el sector financiero, por ejemplo, aunque no ha formalizado un estándar desarrollando sus componentes como tal, ha puesto a operar un modelo diseñado por la Superintendencia Financiera de Colombia que establece ciertos criterios y estrategias de control interno, que competen solamente a las instituciones financieras del país.

No obstante, al analizar el control interno en las empresas y entidades del sector privado, se encuentra que dentro de éste sector no existen ningún estándar unificado que pueda ser aplicado por el Revisor Fiscal, lo que implica que su trabajo debe adaptarse a las reglas que cada una de las empresas aplican al respecto, sin que tenga la posibilidad de participar en el diseño e implementación de estos sistema.

Legalmente la labor del Revisor Fiscal es evaluar el sistema ya existente y dar cuenta de los resultados de su aplicación. En ciertas ocasiones algunas empresas, al estar más integradas a la dinámica de la globalización económica, emplean estándares de control que rigen a nivel mundial, como el modelo del Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), o el Enterprise Risk Management (ERM).

Resultado de esta combinación de referentes de control interno dentro de la economía nacional, la Revisoría Fiscal queda imposibilitada de emitir una opinión con un único referente frente al desempeño de la organización, que le permita mejorar o implantar un sistema adecuado, para la óptima realización de su objeto social.

Ante esta problemática y con el fin de aportar alternativas de solución que viabilicen la unificación nacional de los modelos de control, en la presente ponencia se realizará un análisis comparativo de los elementos que componen los estándares existentes a nivel internacional, con el marco normativo que rige en el país. Para ello se retomarán los dos modelos internacionales, COSO y ERM, la ley 87 de 1.993, el sistema MECI y el modelo propuesto por la Superintendencia Financiera de Colombia, teniendo en cuenta como categorías comparativas para el estudio, el concepto de control interno, los objetivos generales y los elementos que lo integran.

Según el modelo COSO el control interno, es definido como un *proceso* diseñado para proveer *seguridad razonable* a las entidades, a partir de tres áreas de intervención: la efectividad y eficiencia en las operaciones, confiabilidad de los reportes financieros y el cumplimiento de leyes y regulaciones. Este modelo está formulado para ser implementado por personas, quienes tienen la capacidad de adaptar los manuales, políticas y funciones que éste contiene, según la particularidad y especificidad de las entidades en las que es ejecutado en cuanto a los objetivos, misión y estrategias.

Para complementar el anterior concepto, el modelo ERM agrega una cuarta área de intervención, la cual es la estrategia de la organización e incorpora el manejo del riesgo empresarial.

Por su parte, el Congreso de la República mediante la expedición de la ley 87 de 1.993, plantea para las entidades públicas la siguiente definición:

“Se entiende por Control Interno el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos” .

Para aplicar esta legislación, a nivel nacional se crea el modelo MECI con el fin permitir el diseño, desarrollo y operación del Sistema de Control Interno en las Entidades del Estado Colombiano.

Pero las entidades adscritas a la Superintendencia Financiera de Colombia, al tener una normatividad particular al respecto, establecen que el control interno es “un proceso realizado por la Junta directiva, los administradores y demás personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable “, estableciendo una relación fuerte entre categorías como *efectividad y eficacia, Suficiencia y confiabilidad de la información financiera y Cumplimiento de la regulación.*

En cuanto a la primera categoría, establece que esta apunta hacia el cumplimiento de los objetivos básicos de la entidad, pero haciendo una utilización pertinente de sus recursos activos. La suficiencia y confiabilidad de la información financiera, específicamente en la preparación de todos los estados financieros. El cumplimiento de la regulación, como tercera categoría, se refiere a la aplicación de las leyes, estatutos, reglamentos o instrucciones a los que está sujeta la entidad. Para el logro de estos objetivos, la Superintendencia contempla que cada entidad puede fijar sus estrategias de control, las cuales pueden implementarse en toda la entidad o de acuerdo a las actividades específicas desarrolladas internamente.

Al haber analizado los diversos conceptos y objetivos propuestos por cada uno de las leyes y modelos en cuanto al control interno, es posible encontrar una similitud entre estos pero no una uniformidad, pues existen algunas diferencias en los elementos que los definen. Indudablemente, esto dificulta la evaluación de sistemas de control interno por parte del Revisor Fiscal, que se ve obligado a responder a una diversidad de referentes conceptuales, de acuerdo a la ley o paradigma de control que sea empleado por cada entidad.

Sin embargo esta labor llega a ser aún más compleja, si se tiene en cuenta la heterogeneidad que existe entre los componentes de acción, planteados dentro de estas normatividades. El modelo COSO, por ejemplo, diferencia cinco componentes básicos: *ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información-comunicación y monitoreo.*

El ambiente de control resalta que la esencia de cualquier negocio es su gente, sus atributos individuales, incluyendo la integridad, los valores éticos, y la competencia, elementos que proporcionan una atmósfera para que las personas desarrollen sus actividades, cumpliendo sus responsabilidades de control. Además de esto, las entidades requieren evaluar sus riesgos, es decir, tener conciencia de estos y capacidad para enfrentarlos.

A partir de la identificación de los riesgos, las entidades deben emprender unas actividades de control, las cuales son consideradas como otro componente fundamental en el modelo COSO, ya que se deben establecer y ejecutar políticas y procedimientos para asegurar la efectividad de las acciones necesarias, afrontando los riesgos para la consecución de los objetivos de la entidad. Dentro de estos componentes del control interno, la información y la comunicación juegan un papel bastante importante, pues ayudan al personal de la entidad a capturar e intercambiar la información necesaria para conducir, administrar y controlar sus operaciones. Y finalmente, el monitoreo juega un papel central dentro de esta labor del control interno, pues este da la posibilidad al sistema de reaccionar dinámicamente haciendo modificaciones, cuando la evaluación del proceso haya arrojado algunas dificultades.

Profundizando la estructura de este modelo, ERM además de contemplar un nuevo objetivo para el control interno, al que denomina “estrategia”, crea un nuevo componente y establece una subdivisión a la evaluación de riesgos, planteada en el sistema COSO. El *establecimiento de objetivos* es agregado dentro de la estrategia de control, como una condición previa para la identificación de eventos, evaluación de riesgos y respuesta al riesgo. Igualmente, ERM define que para evaluar de una manera integral los riesgos, se requieren tres acciones específicas: *identificación de riesgos*, para reconocer los eventos potenciales que afectan la implementación de la estrategia de control y el logro de sus objetivos; *evaluación de riesgos*, tarea en la que la entidad puede establecer el grado de impacto de los eventos potenciales, en la consecución de sus objetivos; y *respuesta al riesgo* como posibles respuestas de la gerencia al problema identificado, para evitar o minimizar su efecto.

En el modelo MECI aplicado a nivel nacional para las entidades públicas, el cual se enmarca en la ley 87 de 1993, los componentes son bastantes diferentes a los planteados en los dos sistemas internacionales. Así define que el primero es la *dirección*, componente en el que se definen las políticas, objetivos y metas institucionales; luego en la *planeación* se deben articular y orientar las acciones para el logro de los objetivos institucionales; en la *organización* se distribuyen las funciones y competencias con miras al logro de los objetivos institucionales; la *ejecución* desarrolla las actividades determinadas en el proceso de planeación; y por último, la *evaluación* en la que se verifica y realiza el seguimiento a la gestión, para autoevaluar la entidad.

A diferencia de MECI, al hacer un seguimiento de la estructura de control interno que propone la Superintendencia financiera, no es posible reconocer unos componentes que estén definidos a profundidad para ejecutar el control interno en las entidades financieras, pues en la normatividad se establece que la dirección y administración de cada una de las entidades, tiene la posibilidad de desarrollar políticas particulares que incluyan técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación de personal, que correspondan a su estructura administrativa. Esto quiere decir que dichas entidades

tienen plena autonomía para formular e implementar un sistema de control, que se ajuste a sus objetivos y dinámica de funcionamiento particular.

Ante la ausencia de una definición clara de un sistema que pueda ser ejecutado por entidades públicas y privadas, para el ejercicio del control interno a nivel nacional, se requiere hacer un llamado a la comunidad académica para que realice una reflexión en torno a esta problemática, pues esto ha impedido la implementación de una estructura de control interno que corresponda a parámetros unificados, bajo los que puedan ser evaluados empresas de diversas magnitudes y objetos sociales.

Si bien es cierto que el sector público logra avanzar hacia este objetivo de estandarización del control interno, al ejecutar un solo modelo, la autonomía que tienen otras entidades para emplear cualquier paradigma de control, impide a los administradores contar con unos parámetros para desempeñar efectivamente su función, así como también a los Revisores Fiscales quienes deben encargarse del seguimiento y evaluación de los procesos empresariales.

Por lo expuesto anteriormente, se debe iniciar un proceso de creación y definición de un sistema que opere en el país, a partir de buscar canales de comunicación entre el sector público y privado, para viabilizar la existencia de un solo modelo, pero también atribuyendo un papel de acompañamiento a la academia dentro de este proceso, quien debe aportar investigaciones frente al tema que apunten al diseño de un solo sistema de control interno que se pueda adaptar a las diferentes tipologías de empresas existentes en nuestro país.

La construcción de este mecanismo aplicable a todos los sectores de la economía, debe establecer un único concepto de control interno para las administraciones y gerentes de empresas, de tal manera que se facilite la comprensión y definición de los riesgos que deben asumir en su diario funcionamiento, clarificando igualmente el procedimiento a seguir para afrontarlos, en busca de garantizar el logro de sus objetivos institucionales.

Este instrumento de control homogéneo también permitirá mejorar la labor de los entes reguladores, quienes al implementar un mismo proceso de interpretación de la información sectorial, podrán legislar de una forma más eficiente y efectiva con relación a esta temática. Asimismo el revisor fiscal al prestar sus servicios basándose en un modelo de control definido, podrá desempeñar mejor su trabajo respaldando oportuna, eficaz y óptimamente las administraciones.

BIBLIOGRAFIA

- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Decreto 410 de 1971. Código de Comercio.
- CONGRESO DE LA REPUBLICA. Ley 222 de 1995. Reforma al Código de Comercio.
- CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ley 87 de 1993.
- CONGRESO DE LA REPUBLICA. Decreto 1599 de 1.991. MECI 1000:2005.
- CONGRESO DE LA REPUBLICA. Decreto 1730 de 1.991. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.
- Documento COSO. Committe of Sponsoring Organization of the Treadway Commission.
- Documento ERM Enterprise Risk Management.