

# NUEVOS ENFOQUES DEL CONTROL INTERNO BAJO EL PUNTO DE VISTA DE LA REINGENIERIA

Héctor Veloso Cataldo \*



## Introducción.

En el lenguaje normal, se entiende por controlar, la acción de verificar, medir, evaluar, comparar. Pero para que efectivamente haya control, debe haber, junto con la medi-

ción o evaluación, una *acción correctiva*.

Esto implica necesariamente que previo al control debe haber un patrón de comparación, una *regla de medición*, una *unidad de medida* y un *instrumento de medida*. La acción de medir, la de comparar con un óptimo o estándar deseado y la de corregir para dejar el nivel de actividad en dicho estándar u óptimo son condiciones necesarias y solamente las tres suficientes para que efectivamente exista el "control".

Podríamos decir entonces que la función primordial del control es: "regular".

Esta es precisamente la función del "control interno", la de hacer más eficiente el logro de los objetivos de la organización.

Sin embargo, aún es posible entender el concepto de control desde otra perspectiva: la de "dominio". Cuando una persona ejerce autoridad sobre otras o sobre un determinado nivel de actividad, se dice que esa persona controla la situación.

En la realidad, si se descompone esta acción de control, se puede ver que no difiere de la anterior, la persona domina una

situación mediante un mecanismo de comparación de lo real con lo deseado y emprendiendo las acciones u ordenándolas para corregir la actividad y alcanzar el óptimo. Pero en esta acepción del control interviene un nuevo elemento que no estaba presente en la que se analizó anteriormente: "la comunicación".

Cuando el control se ejerce desde la autoridad, se hace necesario un proceso de comunicación para que sea efectivo y la comunicación establece la necesidad de un flujo de información entre los elementos o las personas que intervienen en el proceso de control. Una última idea que existe sobre el control es la de "restricción", entendiéndose como tal el fijar fronteras o límites a las acciones, pero nuevamente se vuelve a la misma idea, para verificar si la acción está o no dentro del límite prefijado, hay que evaluar, comparar y corregir.

En realidad la fijación de restricciones o límites a un nivel de actividad equivale más a la fijación de un estándar o de un nivel deseado, el control consiste entonces en la acción de mantener la actividad dentro de dicho nivel.

La "reingeniería" se viene planteando como una revolución total a la administración de empresas, como la forma de administración propia del siglo XXI, y aunque en general parece más aplicable a los procesos productivos, sigue siendo igualmente válida para los "procesos administrativos y contables". Según Michael Hammer: "La Reingeniería es el análisis fundamental y el rediseño radical de los procesos de negocios,

\* Teniente 2º AB.

para conseguir mejoras substanciales en el desempeño en aspectos tales como: costos, calidad de servicio y velocidad”, el cambio substancial con la administración tradicional es que ésta miraba fundamentalmente hacia las jerarquías y las funciones y la reingeniería *mira hacia los procesos*, no buscando mejorarlos en un cierto porcentaje, sino que, partiendo de cero, transformarlos totalmente.

Por su parte, el control interno ha venido evolucionando desde tener un fuerte énfasis en los elementos de control orientados a cada operación, hacia los ambientes de control y últimamente hacia la *“cultura de control”*.

Así, parece evidente que para que la reingeniería sea eficiente, debe empaparse de esta cultura de control, de forma que no sólo busque mejorar costos y otros factores, sino que no se aparte de los objetivos estratégicos de la organización.

Desde el punto de vista del control interno se requiere ampliar la visión de éste para que pueda abarcar todas las nuevas formas de procesos que vaya encontrando la reingeniería; se trata de una evolución conjunta.

## 2. **Ambito de control.**

El control puede referirse a lo menos a dos ámbitos específicos.

- A) Control en torno a la actividad (proceso).
- B) Control a través de la actividad (proceso).

Si, en general, el control está orientado a prevenir y corregir que una actividad se mantenga dentro de un rango predefinido, esta función la puede lograr desde ambos aspectos.

El *“control en torno a la actividad”* procura cuidar que se den todas las condiciones necesarias para que un proceso se desarrolle sin interferencias externas que produzcan turbulencias, desviaciones con respecto a lo presupuestado o variabilidades indeseadas en un nivel.

Por ejemplo, los controles en torno a la

actividad pueden cuidar aspectos del ambiente tales como: temperatura, humedad, polvo, etc., o mantener información oportuna y adecuada sobre variables externas como las tasas de intereses, expectativas de inflación, tasas de cambio, precios de los proveedores, etc.

Los *“controles a través de la actividad”* son aquellos que se aplican sobre el proceso mismo, midiendo su nivel y corrigiéndolo para llevarlo o acercarlo a lo deseado.

En este caso tenemos controles tales como medir la temperatura de una caldera y ajustar su termostato o pedir un informe de cobranzas para poder compararlo con el presupuesto de cobranzas del mes.

Aunque la distinción es necesaria para efectos de evaluar la calidad de los controles, sus niveles de eficiencia, su relación costo-beneficio, cara a la reingeniería, lo cierto es que son necesarios ambos tipos de controles actuando en forma simultánea, por lo que todo proceso que deba encontrarse bajo condiciones de control tendrá definidos controles a través de él y en torno a él.

Aún es más, pueden existir controles mixtos que cumplan ambas funciones en forma simultánea siendo realmente difícil distinguirlos dentro de su proceso.

A partir de la reingeniería, la vieja clasificación entre controles contables y controles administrativos que hacía el control interno, requiere de una profunda revisión. Desde este punto de vista, el ámbito puede ser considerado en función de la cobertura de la actividad, y se pueden distinguir cuatro tipos de casos:

- A) Controles de aplicación continua.
- B) Controles de aplicación periódicas.
- C) Controles de aplicación temporal.
- D) Controles de aplicación aleatoria.

Los *“controles de aplicación continua”* son aquellos que están siempre vigentes mientras se desarrolla una actividad; es el caso del cuentakilómetros de un automóvil o del termómetro de una caldera: en ningún caso dejan de medir y comparar.

Los *“controles de aplicación periódica”*

son aquellos que se activan en períodos regulares de tiempo, como puede ser el caso de los recuentos físicos de inventarios de existencias efectuados mensualmente.

Los "controles de aplicación temporal" son aquellos que se activan durante un cierto lapso de tiempo del desarrollo de la actividad, como puede ser por ejemplo la medición de la temperatura en la puesta en marcha de un horno.

Los "controles de aplicación aleatoria" son aquellos que se activan en forma sorpresiva sin que haya regularidad en los períodos de tiempo, como puede ser un control de velocidad por radar efectuado por la policía, o la aplicación de arqueos de caja sorpresivos por parte de los auditores internos de una empresa.



Diferentes tipos de controles cumplen funciones simultáneas dentro de un proceso.

### 3. Distintas formas de control.

El control, en los términos comentados, puede adoptar diferentes variedades, algunas más eficientes que otras, algunas sólo posibles en determinadas circunstancias, otras más deseables, etc.

La avanzada tecnológica del mundo moderno nos tiene tan acostumbrados a los controles automáticos, que prácticamente casi no tenemos conciencia de su presencia. Los controles automáticos son los preferidos de la reingeniería en la redefinición de los procesos.

Podríamos definir un "dispositivo de control automático" como aquel que es capaz de leer o evaluar un nivel de actividad dado, compararlo con un estándar y regular llevando el nivel real al estándar, y todo este proceso repetirlo como una frecuencia dada, sin que tenga que haber intención del hombre en el proceso.

Estos controles automáticos no deberían ser novedades para el ser humano: su cuerpo está dotado de ellos desde el origen de la especie humana. El páncreas mide los niveles de glucosa en la sangre, determina los requerimientos de insulina de acuerdo al estándar y provee la insulina que falta para estabilizar el sistema; otro tanto hace el hígado y otros órganos sin que siquiera tengamos conciencia de ello.

Podríamos decir que el hombre ha imitado a la naturaleza al inventar sistemas automáticos de control. Mucho de ellos se basan en los mismos principios físicos o actúan por las mismas reacciones químicas del cuerpo humano.

Pero la situación no es tan clara cuando se trata de organizaciones sociales, es decir, cuando el hombre es un componente dentro de la organización.

Es difícil hablar de controles automáticos cuando nos referimos a la familia, al colegio, al club deportivo o a una empresa. En estos casos, los controles dependen en gran medida del criterio del evaluado, quien se da rangos aceptables o compara con otros factores no teniendo un estándar; en estos

casos no se puede hablar de controles automáticos sino que de "controles de circuito abierto".

Muchas veces en la actividad humana es necesario distinguir "matices" entre las situaciones, poder interceptar señales del entorno o calificar situaciones atípicas, por lo que la aplicación de los controles de circuito abierto no se hace por defecto sino que por necesidad.

Solamente el criterio del padre podrá evaluar las circunstancias por las cuales su hijo no hizo los deberes escolares. Es imposible poner dentro de un algoritmo todas las variables que intervienen en la actividad humana para automatizar un control.

Estos mecanismos, o instancias de control de circuito abierto, que por su propia definición dependen del criterio y juicio humano, son subjetivos y pueden tener funcionamientos poco satisfactorios, pero pueden ser perfeccionados a través de un mecanismo de retroalimentación que, haciendo pasar la actividad real repetidamente por un comprador (estándar), vaya corrigiendo ésta para conseguir que la actividad se iguale a la deseada.

Esto sucede, por ejemplo, con el automovilista que se acerca a un cruce. Su mirada combinada con el cálculo mental evalúa la velocidad del momento, aplica frenos en forma moderada para reducir velocidad, retroalimenta con la mirada su cálculo mental volviendo a comparar la velocidad real con la deseada, vuelve a aplicar frenos para una nueva reducción de velocidad, así sucesivamente hasta que las velocidades real y deseada se igualan. En este caso se está ante un sistema de "control de retroalimentación o de circuito cerrado". Más adelante se analizarán los componentes de un sistema de control de retroalimentación, pues ellos serán muy útiles para una adecuada comprensión de los controles internos contables y administrativos tradicionales y de las diversas herramientas de "control de gestión", como por ejemplo, la planificación o los presupuestos.



El sistema de frenos de los automóviles es exhaustivamente controlado.

A veces se habla de "controles de servomecanismo". En este caso se refiere a control de retroalimentación cuyas salidas están reguladas por posiciones mecánicas. Por ejemplo, en una fábrica de piezas metálicas de precisión, el control final de "pasa o no pasa" puede estar establecido por un mecanismo de medición mecánica. En caso de no cumplirse se devuelve la pieza a producción para ser repasada hasta que dé con las medidas establecidas.

En ocasiones el control no se aplica en forma uniforme a la totalidad de la actividad, sino que simplemente se aplica a un segmento de ella, asumiendo que, si el segmento está dentro del estándar definido, la totalidad también lo está.

Así por ejemplo, el profesor puede interrogar a cinco alumnos de un curso de veinte; si los cinco demuestran que han estudiado la materia correspondiente, el profesor asume que los veinte la han estudiado. En este caso se habla de un "control selectivo o estadístico", que se aplica sobre una muestra del universo. Esta muestra por lo general debe ser representativa, de tal manera que pueda enmarcarse dentro de una curva normal.

Hay otras formas de control en las cuales la acción correctiva o de estabilización no es automática sino que se aplica en forma opcional, implicando una decisión específica al respecto en cada caso.

Estos controles tienen muy marcadas sus dos etapas, la de medición y advertencia de la de corrección, estableciendo incluso un intervalo de tiempo entre ellas.

Todas las formas de controles son aplicables al tipo de organizaciones sociales llamada: "empresas" y por lo tanto son susceptibles de ser establecidos dentro del sistema de control interno de la misma y muy especialmente se pueden aplicar para controlar el logro de los objetivos estratégicos, es decir, como control de gestión.

Veamos algunos ejemplos de cada uno de ellos aplicados a las empresas.

El programa computacional de una compañía para confeccionar las facturas de venta puede tener incorporada una rutina de revisión del dígito verificador del RUT de los clientes, de tal manera que si al digitar éste se comete un error, inmediatamente se rechaza el ingreso. Este sería el caso de un control automático.

Pero el control automático también puede estar desvinculado de aspectos mecanizados con los que por lo general se suele asociar.

Por ejemplo, en una empresa se puede establecer que una persona del departamento de contabilidad tenga a su cargo la revisión de las facturas confeccionadas por el departamento de ventas, y aquellas que estén emitidas correctamente las despache por correo y las que contengan algún error sean devueltas nuevamente a ventas para su corrección. En este caso también se está ante un control automático.

Un control de circuito abierto puede ser por ejemplo el libro de asistencia, el cual cada empleado firma al entrar al trabajo y al retirarse del mismo cada día, siendo revisado al día siguiente por un funcionario del departamento de personal para efectos de cálculo de las remuneraciones.

Un control de circuito cerrado o de retroalimentación puede ser algo tan simple como una conciliación bancaria, en la cual el saldo según cartola del banco se retroalimenta con los cheques girados y no cobrados y con los depósitos contabilizados pero no abo-

nados por el banco para llegar al saldo contable.

Un control estadístico o selectivo puede ser, por ejemplo, la circularización al veinte por ciento de los deudores de una compañía, para corroborar los saldos de sus cuentas corrientes a una fecha determinada.

Un control de regulación opcional puede ser el análisis de los deudores atrasados, en el cual a algunos se les llama por teléfono para recordarles de su deuda, a otros se les envía una carta de cobranza, de otros son enviados los antecedentes al abogado para que proceda a la cobranza por vía judicial y con algunos no se efectúa ninguna acción porque se estima que su atraso no es lesivo para los intereses de la compañía.

Un control por excepción puede estar representado, por ejemplo, por un arqueo sorpresivo al fondo que administra la secretaría de la gerencia.

Finalmente un control preventivo puede estar representado por un aviso de cobranza enviado a los clientes en donde se les enseña la fecha en que debe pagar sus facturas.

#### 4. Elementos de control.

Para que pueda darse el "proceso de control" en cualquiera de sus formas, es necesario que exista un conjunto de elementos, a saber:

A) Una actividad sobre la que se pueda aplicar el proceso de control. El control por el control no existe, conceptualmente no es posible; el control está siempre referido a una actividad, a un proceso dinámico, a un sistema operando.

B) Una característica de esa actividad es que pueda ser medible o, al menos, comparable desde fuera sin alterar su propio proceso. Ya sea una variable, un estado, una transformación, una consecuencia o cualquiera circunstancia que sea componente de la actividad, que se dé en forma regular, que no esté afectada por elementos incontrolables y que pueda ser aislada y evaluada sin producir cambios atípicos en el proceso o en la actividad misma.

C) Un patrón de comparación, un estándar, un modelo, un estado deseado, un óptimo, un nivel previsto con el cual comparar lo real con lo esperado y actuar sobre lo real para alcanzar lo esperado. Este patrón puede ser de gran complejidad o de gran sencillez, simplemente se trata de la definición de lo deseado o presupuestado.

D) Un medio o un instrumento de medida, un censor, que permita efectuar la comparación. También este instrumento o medio de medida puede ser sencillo como una simple inspección ocular y de que el control se haga dentro de una relación costo-beneficio adecuada.

E) Una unidad de medida que permita dimensionar la desviación de lo real con respecto a lo esperado. A veces basta con una clasificación "si-no", o del orden "pasa-no pasa", pero por lo general es necesario dimensionar adecuadamente la desviación ya que hay rangos de desviación aceptables.

F) Una regla o método de comparación que garantice la igualdad del resto de las condiciones, el "ceteris paribus". Si la comparación no se hace siempre bajo las mismas condiciones no es efectivo; en ese caso la regla de comparación garantiza que se cumplen todas las condiciones bajo las cuales el proceso de control debe ser aplicado.

G) Un rango de variabilidad para aceptar o rechazar los grados de desviación de lo real con lo estándar o esperado.

H) Un medio o un método que permita influir sobre lo real para ajustarlo a lo esperado.

I) Una regla de retroalimentación que permita revisar periódicamente lo deseado y ajustarlo a la dinámica del proceso.

##### **5. Relación entre control y estructura.**

Como se señaló al comienzo, la reingeniería enfoca la administración de empresas desde el punto de vista de los procesos de negocios, dejando de lado conceptos como la jerarquía y las funciones. Sin embargo no se puede desconocer que los procesos de negocios se dan dentro de una organi-

zación y ésta por propia definición tiene una estructura, que no es más que las relaciones entre los elementos de dicha organización.

Cuando nos referimos al control relacionado con las organizaciones sociales y en particular con las empresas, es necesario tener presente que el conjunto de controles conforman un sistema relacionado con la estructura de dicha organización.

Aunque cada control tiene un fin específico, en términos de detectar y corregir las desviaciones de una actividad con respecto al nivel deseado, a su vez cada control contribuye a un fin genérico, el cual permite alcanzar eficientemente los objetivos de la organización, entendiendo "alcanzar eficientemente", como el poder hacerlo en el mismo tiempo y al menor costo posible.

Por lo tanto el conjunto de controles de una organización conforman un sistema que tiene como finalidad ayudar al logro eficiente de los fines de dicha organización.

Los fines u objetivos de una organización se definen como elementos inicial y esencial de un plan estratégico, sin entrar en la discusión poco relevante de si la definición de los objetivos es previa a la formulación de la estrategia o es la primera parte de la misma. Lo concreto es que sin objetivos no hay formulación de un plan estratégico ni explícito ni implícito. Por ello la planificación se considera en sí una forma de control (control preventivo).

Pero toda organización tiene un plan estratégico, aunque sea incipiente e implícito, pues necesariamente tiene que tener alguna meta que oriente las decisiones y la acción. Por lo tanto podemos asumir que toda organización posee objetivos a alcanzar.

Para hacer posible el logro de los objetivos y por lo tanto, el cumplimiento del plan estratégico, la organización se dota de una estructura.

Se puede decir que la estructura, este conjunto de relaciones, es en consecuencia la encargada de ejecutar el plan estratégico con el fin de alcanzar los objetivos.

Para poder cumplir con este fin, la estructura debe apoyarse fundamentalmente en dos sistemas que la reingeniería no puede descuidar:

- A) El sistema de información,
- b) El sistema de control.

El "*sistema de información*", dentro del cual se comprende al sistema contable como un segmento importantísimo del mismo, tiene como finalidad proporcionar en forma continua los antecedentes necesarios para el proceso de adopción de decisiones orientadas a lograr los objetivos estratégicos, reduciendo así el riesgo de que los resultados a obtener sean diferentes a los resultados esperados.

El "*sistema de control*", dentro del cual se comprende el sistema de control interno, tiene como finalidad detectar y corregir las desviaciones de las diversas actividades con respecto a los resultados esperados.

Por tanto, existe una interacción entre el sistema de información y el de control y la vinculación de éstos con los procesos. El sistema de información requiere del de control para validar sus salidas, de tal forma que la estructura tenga un razonable grado de confianza en la información que se le provee.

A su vez el sistema de control requiere del sistema de información para poder efectuar sus evaluaciones y determinar las necesidades de corrección.

Se conforma así un circuito con un proceso reiterado de retroalimentaciones:

La información apoya la decisión; la decisión a través de la acción genera la actividad, la actividad es regulada por el con-

trol, el cual a su vez, se apoya en la información; el control y su regulación a través de la información retroalimenta la decisión, y así sucesivamente.

Visto así, las relaciones generan las siguientes interacciones:

- A) Los objetivos dan lugar al plan estratégico.
- B) El plan estratégico da lugar al diseño de una estructura para su desarrollo.
- C) La estructura requiere de un sistema de información y de un sistema de control para alcanzar los objetivos en forma eficiente.
- D) El sistema de información y el sistema de control intercalan entre sí para dar un apoyo eficaz a la estructura, reduciendo el riesgo de las decisiones y de la acción.

#### 6. Requisitos del control interno en la reingeniería.

El sistema de control interno establece necesariamente algunos requisitos a la reingeniería en la tarea de reformular los procesos. Estos son:

- A) La existencia de una estructura definida con clara expresión de las líneas de autoridad y de responsabilidad.
- B) La existencia de un sistema formal de información contable, con la clara definición de los procedimientos de registro.
- C) La existencia de personal adecuado y capacitado.
- D) Una adecuada segregación de funciones dentro de un mismo proceso.
- E) Prácticas éticas y legales dentro de la organización.

