



Maestría en Dirección de Empresas

Seminario de Tesis - Estrategia y Diseño Organizacional

Ambiente de control interno: desafíos y oportunidades

Autor

Nadia Paredes

Profesor

Marcos Gallacher

2018

ÍNDICE

I - Introducción y Objetivos	3
II - Marco Teórico	4
II.1 - Control Interno.....	4
II.2 – Ambiente de Control	6
II.3 – El rol de Controllers y Auditores	8
III – Caso de Estudio	10
III.1 – Descripción de la Compañía y estructura de Control Interno.....	10
III.2 – Análisis de los cinco principios de Ambiente de Control.....	11
IV – Resumen y Conclusiones	18
V – Referencias	20
VI – Anexos.....	21
Anexo 1: Encuesta - Ambiente de Control	21
Anexo 2: Entrevista – Director de Auditoria Interna.....	27

I - Introducción y Objetivos

De acuerdo al enfoque COSO, el control interno ayuda a las organizaciones a alcanzar sus objetivos y a mantener y mejorar su performance¹. El control interno consta de cinco componentes que deben funcionar de forma integrada: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y actividades de monitoreo. Este trabajo focaliza atención en uno de estos: el ambiente de control. Este puede ser definido como el conjunto de estándares, procesos y estructuras que proveen la base para llevar a cabo el control interno dentro de una organización.

El objetivo del trabajo es identificar elementos clave para crear un adecuado ambiente de control interno, y poder demostrar la importancia de su aplicación práctica dentro de una compañía multinacional del rubro autopartista, en la que actualmente me desempeño.

La compañía en cuestión se encuentra enmarcada bajo los requerimientos de Sarbanes Oxley (SOX), ley promulgada en 2002 que introdujo nuevos y más amplios requerimientos a los Consejos de Administración de las empresas que cotizan en la bolsa de valores de Nueva York y sus respectivas filiales². También introdujo nuevas responsabilidades a los máximos responsables de la administración y los auditores externos de las mismas. La Sección 404 de SOX requiere que la administración y el auditor externo informen sobre la efectividad del control interno de la compañía sobre los reportes financieros. De acuerdo a estos requerimientos, la compañía reforzó y mejoró su estructura de control interno siguiendo los lineamientos COSO antes descriptos.

Desde su casa matriz y oficinas regionales, la compañía asigna una importancia vital a los controles internos. Sin embargo, desde el conocimiento del área financiera tanto en Argentina como en Brasil es posible verificar las dificultades para replicar dicho enfoque en cada una de las plantas productivas en que se divide el negocio.

Una de las principales razones que impulsa a analizar la necesidad de fortalecer el ambiente de control es el esfuerzo adicional de horas y recursos que es requerido por cada unidad de negocio para la preparación previa a recibir una auditoría

¹ COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

² SOX: Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745. Ley promulgada en 2002 en Estados Unidos.

financiera/operacional bajo la responsabilidad del equipo de auditoría corporativa. Es importante aclarar que si bien también se identifica esta necesidad de esfuerzos adicionales en auditorías y certificaciones relacionadas a la producción, este trabajo se enfoca en los controles internos relacionados a reporte financiero.

El objetivo es comprender cuáles son las dificultades existentes para mantener un ambiente de control sólido, que derivan en tener que recurrir a esfuerzos de corto plazo o intermitentes para obtener resultados puntuales y efímeros. Para ello, buscaré responder las siguientes preguntas: ¿Existe un adecuado ambiente de control? ¿Qué actividades están pendientes para alcanzarlo? ¿Cuál es la percepción de los empleados sobre el ambiente de control? ¿Cómo es posible mantener el ambiente de control a lo largo del tiempo?

Para poder llevar a cabo el análisis del ambiente de control, identificar las posibles falencias y definir luego cuáles pueden ser las oportunidades de mejora, buscaré responder algunas preguntas que me permitan hacer una evaluación. A su vez, realizaré una encuesta entre los empleados de unidad de negocios bajo estudio, para validar la percepción que tienen las áreas no financieras sobre el control interno.

II - Marco Teórico

II.1 - Control Interno

El término control aplicado a la función de gestión, no tiene una única definición. Un visión tradicional y acotada del *sistema de control*, nos lleva a pensar en un sistema de regulación que involucra una devolución unilateral, comparable con un termostato que mide temperatura, compara dicha medición con un estándar y de ser necesario toma una acción correctiva (Merchant and Van der Stede, 2012). En una visión más amplia, muchos controles de gestión vigentes, como la supervisión directa, la selección y retención de empleados o la implementación de códigos de conducta, no están enfocados en medir desempeño sino en conducir, incentivar y hasta forzar a los empleados a actuar en función de los intereses de una organización. En este sentido, los controles son más bien proactivos ya que están diseñados para prevenir situaciones no

deseadas antes de que las mismas se materialicen con efectos adversos en la organización.

Los sistemas de control, permiten influenciar el comportamiento y las decisiones de los empleados en consistencia con los objetivos estratégicos de la organización, incrementando la posibilidad de que los mismos sean alcanzados.

En 1992 COSO emitió el informe *Internal Control – Integrated Framework*, conteniendo las principales directivas para la implementación, gestión y monitoreo de un sistema de control, proporcionando un marco de referencia aplicable a cualquier organización. De acuerdo al informe, el control interno es un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto 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 la leyes y normas que sean aplicables.

Esta definición como proceso en sí mismo, y no como un conjunto de mecanismos burocráticos añadidos a los procesos, refuerza la idea de que el control interno es un factor clave para lograr el óptimo desempeño de la gestión estratégica de una organización.

Los controles internos focalizan atención en la ejecución, involucran el cuestionamiento sobre el adecuado comportamiento de los empleados y reflejan cómo influenciarlos hacia la dirección deseada. Este propósito es importante ya que son las personas las que hacen posible que las cosas ocurran. La implementación de un sistema de control apunta a impedir que los empleados actúen en detrimento de la organización, o que fracasen en hacer aquello que deberían hacer. Si pudiéramos limitarnos a la utopía de confiar en que todas las personas harán lo mejor para la organización, no sería necesario que existieran los controles. Pero la imposibilidad de basarnos sólo en la confianza, nos demuestra que la necesidad de controles internos tiene tres grandes causas relacionadas al comportamiento: falta de lineamientos, problemas motivacionales y limitaciones personales (Merchant and Van der Stede, 2012).

En relación a falta de lineamientos, los autores se refieren a que los empleados pueden comportarse inadecuadamente, por el simple hecho de no saber qué es lo que la organización espera de ellos, desconocer cuáles son los objetivos a los que apuntan sus trabajos. Aun conociendo las expectativas, el comportamiento podría igualmente ser

inadecuado por problemas de motivación. Siendo que los objetivos organizacionales en general no coinciden con los objetivos personales, los empleados podrían actuar en su propio beneficio a expensas de la organización. Por último, empleados que entienden su rol y están motivados para desempeñarse adecuadamente, pueden ser incapaces de hacerlo por otras limitaciones entre las que el autor menciona falta de aptitudes, capacitación o experiencia

II.2 – Ambiente de Control

El ambiente de control es aquel en el que las personas desarrollan sus actividades y cumplen con sus responsabilidades de control, marca las pautas de funcionamiento de la organización e influye en la percepción de sus empleados respecto al control. Es la base de los demás elementos del control interno, aporta disciplina y estructura (Coopers & Lybrand, 1997).

Las organizaciones pueden implementar diferentes tipos de controles para lograr que los empleados actúen en beneficio de los objetivos organizacionales (Merchant and Van der Stede, 2012). Los *controles de acción* son uno de éstos. Aseguran que los empleados realicen (no realicen) determinadas acciones que beneficien (perjudiquen) a la organización. Otro caso, serían los *controles personales*, diseñados para que los empleados actúen por sí solos en beneficio de la organización por ser experimentados, honestos, trabajadores, y sentir un nivel de auto-realización por el hecho de desempeñarse correctamente. Por último, los autores mencionan los *controles culturales*, existentes para definir las normas de comportamiento organizacional e incentivar a los empleados a monitorearse mutuamente. La implementación de *controles culturales* tiene, por lo tanto, un impacto significativo en el modo en que las estrategias y objetivos son llevados a cabo, y permite así delinear el ambiente de control.

La cultura de una organización involucra tradiciones compartidas, normas, escritas, reglas implícitas, creencias, valores, actitudes, que guían el comportamiento de los empleados. Uno de los elementos clave en la creación de la cultura organizacional son los códigos de conducta. Estos documentos formales, brindan una visión general de los valores de la compañía, el compromiso hacia los accionistas, y la forma en que la dirección espera que la organización funcione. Deben ser diseñados para ayudar a los empleados a entender cuáles son los comportamientos esperados incluso ante la

ausencia de reglas específicas. Deberían incluir mensajes sobre la dedicación a la calidad o satisfacción al cliente, trato justo hacia empleados y clientes, adhesión a principios éticos, integridad, responsabilidad social, entre otros lineamientos.

Para ser efectivos, estos mensajes deben estar adecuadamente comunicados y ser reforzados con entrenamiento, y adicionalmente, respaldados por un liderazgo comprometido y un apropiado *tone from the top*³. El mensaje de la dirección debe ser consistente con la cultura ética que desean crear y sus acciones y comportamientos deben ser consistentes con dicho mensaje, liderando con el ejemplo para el resto de la organización.

El Internal Control – Integrated Framework de COSO, define al ambiente de control, dentro de los cinco componentes relevantes del control interno, como un set de estándares, procesos y estructuras que proveen la base para llevar adelante los controles internos a través de la organización. Para desarrollar este concepto, el Informe propone cinco principios que facilitan su entendimiento y aplicación, y desarrolla lineamientos para cada uno de ellos:

1. La organización demuestra compromiso con la integridad y valores éticos.

Las acciones del Directorio y la Administración, en todos los niveles de la entidad deben reforzar este compromiso y demostrarlo a través de sus directivas, acciones y comportamiento.

Se establecen estándares de conducta, para definir las expectativas respecto a integridad y valores éticos, y estas expectativas deben ser claramente comprendidas.

Deben implementarse procesos para evaluar la adhesión a los estándares de conducta esperados por la organización.

Las desviaciones a los estándares establecidos, deben ser identificadas y remediadas en tiempo y forma.

2. El Directorio demuestra una independencia de la Administración y ejerce una supervisión del desarrollo y el funcionamiento del control interno.

El Directorio debe ser suficientemente objetivo e independiente de la Administración, en la evaluación y toma de decisiones.

El Directorio tiene la responsabilidad de supervisar el diseño implementación y la ejecución de control interno realizado por la administración.

3. La Administración establece, bajo supervisión del Directorio, las estructuras, líneas de reporte y una apropiada asignación de autoridad y responsabilidad para la consecución de los objetivos.

³ *Tone from the top*: expresión surgida en el ámbito de la auditoría, utilizada para referir al compromiso de la alta dirección con el tono ético de la organización.

Diseñar y evaluar la estructura y las líneas de reporte de cada una para permitir la gestión de las actividades de la entidad.

Delegar autoridad, definir responsabilidades y utilizar los procesos y tecnología apropiados para asignar responsabilidad y segregación de funciones en los diferentes niveles de la organización.

4. La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener personas competentes en alineación con los objetivos.

Las políticas y procedimientos deben reflejar las expectativas sobre las competencias para soportar el logro de los objetivos.

Debe proporcionar el apoyo y capacitación necesarios para atraer, desarrollar, y retener personal suficiente y competente.

Deben preparar y planificar la sucesión, es decir planes de contingencia para la asignación de responsabilidades importantes en el control interno.

5. La organización retiene individuos comprometidos con sus responsabilidades de control interno en función de los objetivos.

El Directorio y la Administración deben implementar mecanismos para comunicar y mantener el compromiso de los individuos con el control interno de la organización, y deben tomar medidas correctivas cuando sea necesario.

Deben existir adecuadas evaluaciones de desempeño, incentivos y otras recompensas en todos los niveles de la organización, alineados a las responsabilidades de control interno, considerando la consecución de objetivos de corto y largo plazo, así como la aplicación de medidas disciplinarias.

Con base en estos principios, y los puntos de enfoque recomendados por el informe, realizaré la evaluación del ambiente de control dentro de la organización bajo estudio.

II.3 – El rol de Controllers y Auditores ⁴

Dadas sus competencias financieras, tanto Controllers como Auditores Internos cumplen dos roles en el gobierno corporativo y en el sistema de control de la organización. Uno de los roles es el de *management service*, que involucra asesorar y ayudar a los gerentes de la línea en la toma de decisiones y funciones de control, en la creación de valor para la organización. El otro rol es el de *oversight*, o supervisión, que implica asegurar que las acciones de cada uno de los empleados, especialmente los

⁴ Controller: Contralor, responsable de finanzas y control de gestión de una unidad de negocios.

gerentes, tengan un comportamiento ético y acorde a los intereses de la organización. Desempeñar ambos roles puede generar tensiones, y habitualmente conflictos.

La función del Controller, quien forma parte del equipo gerencial de la entidad, está orientada principalmente a llevar registros financieros, reporte y control. Cumple un rol clave en el diseño y funcionamiento del sistema de control, que ayuda a brindar información financiera confiable y proteger los activos de la organización. Además, tiene la función delegada por el Directorio de supervisar e informar según corresponda si los empleados incumplen con los estándares éticos y de conducta, manteniendo un grado de independencia del resto del equipo gerencial. Estas funciones de gerenciamiento de la entidad y supervisión independiente, pueden entrar en conflicto de interés. Una de las formas de evitarlo y mantener la integridad del rol del Controller de la entidad, es el adecuado diseño de la estructura. Para ello, es importante que tenga una línea de reporte directa al Controller Corporativo, o nivel superior financiero fuera de la entidad sobre la que el Controller tiene injerencia, que será quien determine sus funciones, prioridades y evalúe su desempeño. El Controller enfrenta a diario la desafiante tarea de responder ante necesidades y demandas muchas veces urgentes de la unidad de negocios en su función gerencial de la misma, pero siempre equilibrando con su responsabilidad de velar por el cumplimiento ético y normativo.

En relación a los Auditores Internos de una organización, los mismos tienen el rol de examinar y evaluar objetivamente el funcionamiento del sistema de control interno de cada entidad o unidad de negocios y el comportamiento de los individuos ante los estándares definidos, y de comunicar los resultados al Directorio. Uno de los desafíos de este rol es que deben examinar procesos y el trabajo de los individuos y emitir un juicio con respecto al cumplimiento de los estándares, en períodos muy limitados de tiempo y analizando documentación también limitada.

Los roles descritos pueden requerir la toma de decisiones críticas para la organización, y para lograr un desempeño efectivo en relación al sistema de control interno, deben ser llevados a cabo por profesionales críticos, valientes, con comportamiento ético y excelentes relaciones interpersonales para enfrentar los desafíos que se presentan (Merchant and Van der Stede, 2012).

III – Caso de Estudio

III.1 – Descripción de la Compañía y estructura de Control Interno

La empresa es una compañía multinacional del rubro de autopartes, líder en fabricación y distribución de dos sistemas críticos para la industria automotriz global: asientos y sistemas de gestión de la energía eléctrica. Tiene 257 instalaciones en 39 países, cuenta con más de 165.000 empleados. En la región, la empresa tiene plantas productivas en Brasil y Argentina.

La casa Matriz se encuentra en Michigan, Estados Unidos, y sus acciones cotizan en la Bolsa de Valores de Nueva York. Por este motivo, la compañía se encuentra enmarcada bajo la ley Sarbanes Oxley (SOX), que fue promulgada en el 2002 e introdujo requerimientos nuevos y más amplios a los Consejos de Administración de Empresas Públicas, a la administración y auditores externos. La Sección 404 de SOX requiere que la administración y el auditor externo reporten sobre la adecuación del control interno de la compañía sobre los reportes financieros. A la administración se le requiere que incluya en su reporte anual, un reporte de control interno que confirme la responsabilidad de la administración de establecer y mantener una estructura junto con los procedimientos adecuados para el control interno de los reportes financieros, junto con una evaluación anual de su efectividad. Se requiere que el auditor externo certifique y reporte sobre la evaluación de la administración respecto a sus controles internos.

En respuesta a los requerimientos de SOX, la compañía declara haber reforzado y mejorado su estructura de control interno en base a cinco criterios:

- Ambiente de Control, el cual marca el tono y es el fundamento de todos los demás componentes;
- Evaluación de Riesgos, el cual identifica, analiza y gestiona los riesgos de manera temprana;
- Actividades de Control, las cuales ayudan a asegurar que las decisiones de la administración sean ejecutadas;
- Información y Comunicación, que afectan a la habilidad de la administración a tomar decisiones apropiadas; y
- Monitoreo, el cual evalúa la calidad del desempeño del control interno a lo largo del tiempo

La compañía sigue los lineamientos y recomendaciones del Informe COSO mencionado en el Marco Teórico del presente trabajo. Además, en los documentos que se publican referentes a control interno, se establece que la efectividad del ambiente de control interno es responsabilidad de todos los empleados, ya sea que se desempeñen en ingeniería, recursos humanos, operaciones, calidad, finanzas o cualquier otro departamento.

También la compañía declara: *“Estamos comprometidos a asegurar que los controles internos sobre el reporte financiero, los cuales hemos desarrollado y comunicado con esfuerzo, continúen siendo implementados y mantenidos. No hay atajos y por sobre todas las cosas, siempre debemos hacer lo correcto”*

III.2 – Análisis de los cinco principios de Ambiente de Control

Se evalúa aquí la aplicación de los cinco principios relacionados al Ambiente de Control, que fueron previamente detallados en el Marco teórico del presente trabajo. Para ello se realizó un relevamiento de documentación, una entrevista al Director de Auditoría Interna y una encuesta respondida por 30 empleados de diferentes áreas y categorías de una de las plantas productivas que la organización tiene en Argentina. Para realizar la mencionada encuesta, se diseñaron 19 preguntas tendientes a comprender el conocimiento de los empleados sobre los controles internos, cómo perciben la implementación de los mismos, y las dificultades o impedimentos que tienen para llevarlos a cabo.

1. La organización demuestra compromiso con la integridad y valores éticos.

A nivel corporativo, la compañía ha implementado y publicado en su intranet un Código de Ética y Conducta, demostrando el compromiso de la Dirección de actuar con integridad y de acuerdo con las leyes y regulaciones aplicables a las operaciones globales; sirviendo como guía para que los empleados desarrollen sus actividades de acuerdo a los estándares éticos, conozcan sus responsabilidades y el comportamiento esperado al respecto. El Código, que la compañía declara como base de su Programa de Compliance, es publicado en diferentes idiomas y distribuido a todas las plantas productivas, con el objeto de que todos los empleados alrededor del mundo puedan

comprender su contenido. A su vez, se informa la existencia de mecanismos para reportar violaciones presuntas o potenciales al Código, incluyendo la implementación de una línea de denuncias anónima para garantizar la confidencialidad y protección al empleado que la utilice.

Todos los empleados reciben entrenamiento sobre el Código de Ética y Conducta, durante el proceso de inducción al momento de ser contratados. A su vez, anualmente, se distribuye un entrenamiento on-line reforzando los conceptos principales, evaluando su comprensión a través de cuestionarios, y requiriendo que una vez finalizado el curso el empleado certifique la lectura y adhesión al Código.

Mediante la lectura del Código de Ética y Conducta, se observa que el mismo establece los criterios de integridad y conducta ética y define pautas sobre un amplio espectro de prácticas y procedimientos comerciales entre las cuales se incluyen: conflictos de interés, obsequios, contribuciones políticas, operaciones con información privilegiada, competencia, confidencialidad de la información, protección de activos, precisión en los registros comerciales y financieros, seguridad y medio ambiente, diversidad, igualdad y respeto.

Adicionalmente, los Directores con frecuencia comunican acciones o envían mensajes, reforzando los estándares y demostrando que ellos conducen el negocio con el estilo de integridad y compromiso que declaran.

De acuerdo a la encuesta realizada, todos los empleados encuestados confirman conocer y comprender el Código de Ética y Conducta y los mecanismos disponibles para reportar violaciones al mismo. Si bien, no todos dieron respuestas afirmativas al momento de ser consultados sobre la utilización de los mecanismos y sobre la objetividad que podrían tener las investigaciones resultantes de denuncias, la mayoría de los encuestados demuestran cierto grado de confianza en el sistema establecido.

2. El Directorio demuestra una independencia de la Administración y ejerce una supervisión del desarrollo y el funcionamiento del control interno.

La aplicación de este principio puede ser analizada a través de la existencia de un Comité de Auditoría y una estructura formal e independiente de trabajo.

Dentro de la compañía, el departamento de Auditoría, es una fuente independiente y objetiva que colabora en la prevención y gestión de riesgos, manteniendo la efectividad del sistema de control y así mismo, alcanzando los objetivos

del negocio. Para mantener la independencia su staff le reporta al Director Ejecutivo de Auditoría, quien reporta funcionalmente al Presidente del Comité de Auditoría del Directorio y administrativamente al Vicepresidente Ejecutivo. La Administración apoya el rol de los Servicios de Auditoría proporcionándoles acceso a la información, al personal y las instalaciones; respondiendo oportunamente a las observaciones que se realizan en las diferentes revisiones y asegurando que se toman las acciones correctivas a las deficiencias del control identificadas.

En reiteradas oportunidades, la organización declara que la auditoría interna es un servicio que se desempeña para ayudar al éxito de la organización, mejorar las operaciones e identificar problemas antes de que se conviertan en significativos. Es habitual observar el trabajo conjunto de los gerentes de línea y de los auditores para identificar áreas de mejora.

Las auditorías recibidas en esta unidad de negocios han generado tensión y demandan muchas horas adicionales de trabajo previo. Esto se debe no sólo al simple hecho de estar siendo evaluados, sino a la presión que recibe la gerencia local por obtener reportes de auditoría adecuados. La organización promueve que se realice un trabajo previo de auto-evaluación, pero dadas las urgencias y el dinamismo en las operaciones diarias, durante estos procesos se identifica que existen numerosos controles que no se han mantenido o documentado de la forma correcta a lo largo del tiempo, y que deben ser remediados contra reloj, para no ser reportados por los auditores.

3. La Administración establece, bajo supervisión del Directorio, las estructuras, líneas de reporte y una apropiada asignación de autoridad y responsabilidad para la consecución de los objetivos de control.

Así como se observa un fuerte mensaje en relación al cumplimiento ético, también la compañía asigna vital importancia a los controles internos para el cumplimiento de los objetivos organizacionales. Recientemente, un mensaje del Vice Presidente Global de Finanzas hacia sus reportes directos citaba: *“Quiero recordarles nuestras prioridades como líderes financieros de esta organización. Primero y principal, mantener el ambiente de control interno de la organización para el correcto registro y reporte financiero, en línea con nuestras políticas contables. Esta es nuestra*

prioridad número uno. Nuestra segunda responsabilidad es comunicar los problemas tan pronto como sucedan y acompañar a la operación a identificar planes de acción.”⁵.

Este mensaje fue luego transmitido por el líder financiero de la región hacia los responsables financieros y Controllers de cada una de las plantas productivas bajo su cargo.

El equipo financiero recibe entrenamientos al respecto. Además de esto, los lineamientos de la compañía en relación a control interno, se encuentran definidos en un documento llamado *Finance Handbook*, o Manual de Finanzas. Siendo así, el mensaje sobre la importancia de los controles internos focaliza en el área financiera y parece no ser transmitido con el mismo énfasis hacia otras áreas de la compañía.

De acuerdo a la encuesta realizada, algunos empleados visualizan el control interno como una tarea exclusivamente financiera, y no conocen o comprenden la importancia y el rol que cada uno de ellos tiene en la aplicación de los procedimientos y controles sobre los procesos operativos que desarrollan. Incluso, es notable que aquellos que perciben como “excesivas” las actividades de control no pertenecen al área de Finanzas y, por el contrario, todos los encuestados pertenecientes al área de Finanzas describen los controles como “adecuados” e incluso en algunos casos “insuficientes”. Esto principalmente se explica, por la falta de conocimiento que tienen los empleados no financieros sobre los objetivos de control y los riesgos que mitigan, no comprendiendo muchas veces la razón que justifica la implementación de cada una de las actividades de control.

La encuesta también demuestra que, para buena parte de los empleados de la compañía bajo análisis, el Controller es una figura referente ante dudas en la aplicación de controles internos. Son constantes las consultas que reciben el Controller de planta y su equipo, numerosas dudas y cuestionamientos acerca de lo permitido y lo prohibido, sobre procedimientos y responsabilidades que deberían ser habituales, y resulta excesivo el tiempo que demanda dar respuestas y lineamientos en forma repetitiva.

⁵ *“I want to remind everyone of our priorities as finance leaders of this organization. First and foremost is to maintain the internal control environment of the organization and for accurate record keeping and reporting in line with our global accounting policies. This is our number one priority. Our second responsibility is to communicate issues as they arise and partner with the operations to identify action plans.”*

Por otro lado, continuando con el análisis de los lineamientos sugeridos por este principio, se observa una adecuada segregación de funciones dentro de la organización la cual es también reflejada en la unidad de negocios bajo análisis. Esto es fundamental para crear y mantener un adecuado ambiente de control, implica separar las responsabilidades de cada etapa de un proceso y asignarlas a diferentes actores, a fin de evitar una concentración excesiva, y sin control, en un solo individuo. También este control, a pesar de la importancia que reviste, es percibido por algunos empleados como burocracia teniendo para ellos una connotación negativa en el dinamismo de las operaciones diarias.

4. La organización demuestra compromiso para atraer, desarrollar y retener personas competentes en alineación con los objetivos de control.

Enfocaré el análisis de este principio en la definición de responsabilidades y la existencia de políticas y procedimientos que permiten que los empleados tengan un lineamiento para el desarrollo de sus tareas alineadas a los objetivos de control de la organización.

Un 20% de los empleados encuestados, declara no haber recibido el entrenamiento adecuado para llevar a cabo sus principales tareas, y un 25% entiende que no existen políticas y procedimientos para ello. Más del 50% considera que las políticas y procedimientos no son de fácil acceso para su consulta diaria y habitual, ni que las mismas se encuentren actualizadas.

Durante el análisis realizado, se identifica que no todos los procesos clave de la organización son respaldados por procedimientos escritos, y menor aún es la disponibilidad de instructivos detallados que permitan a los empleados conocer el detalle de las tareas que deben llevar a cabo, incluyendo controles y utilización de los sistemas de la compañía. Existen por un lado procedimientos corporativos con lineamientos globales publicados en la intranet principal de la organización. Luego, existen algunos procedimientos regionales, que se encuentran publicados en diferentes plataformas, carpetas compartidas o repositorios no conocidos por todos los empleados que deberían tener acceso, y en algunas ocasiones son sólo comunicados por correo electrónico. A su vez, dichos procedimientos no son aplicables a nivel local en todos los casos, ya sea por tener diferente estructura, por diferencias en la legislación, o simplemente por no haber sido comunicados e implementados. Por otro lado, muchas

tareas y controles son transmitidos mediante comunicación informal, ya que el conocimiento de los mismos reside sólo en las personas que los realizan a diario. Esto puede afectar a la comprensión del proceso y a su eficacia, y puede además implicar la transmisión de defectos o maneras de hacer mal las cosas.

También, la encuesta nos permite identificar la percepción de los empleados sobre una figura dentro de la estructura de la compañía., el Business Process Owner (BPO)⁶. A nivel regional, la compañía ha identificado empleados claves, expertos en cada proceso de negocio, y les ha asignado la función de BPO con responsabilidad matricial para la región. Los procedimientos la describen como una función organizacional central, con el conocimiento de los procedimientos y necesidades de todas las localidades (plantas productivas) relativas a su área de negocio. Son responsables por diseñar y mantener los procedimientos actualizados y disponibles, capacitar y dar soporte a los usuarios locales, identificar oportunidades de mejora y gestionar la estandarización funcional y sistémica entre unidades de negocio para el proceso que tienen a su cargo. De acuerdo a esta definición, son los referentes de cada proceso y, sin embargo, la mayoría de los empleados encuestados demostraron no considerarlos como tal. Algunos mencionaron no saber quiénes ocupan esa función, y otros que no reciben respuestas de los mismos o que no cuentan con disponibilidad de tiempo para dar soporte.

La falta de lineamientos documentados genera que los empleados, aun teniendo las competencias necesarias, no tengan el conocimiento para desarrollar sus tareas y controles en función de los objetivos de la organización, y por lo tanto no estén comprometidos con los mismos. A su vez, la dificultad para acceder a consultar información ante la necesidad de resolver problemas o disipar dudas sobre determinadas situaciones, genera desmotivación en los empleados ya que perciben que pierden demasiado tiempo en obtener una respuesta normativa.

Adicionalmente, a través de la encuesta realizada, se evidencian otros factores que impiden o dificultan llevar a cabo las actividades de control de forma efectiva. El 50% de los empleados informaron fallas en los sistemas informáticos y el 70% de los casos los encuestados aducen falta de tiempo. En este último caso, analizando las respuestas detalladas, hay quienes lo asocian a la escasez de recursos dentro de la

⁶ BPO Business Process Owner: Dueño de Proceso de Negocio, designado como responsable de la gobernabilidad del proceso de negocio que tiene a su cargo.

estructura, y otros, a la demanda constante de información adicional, no planificada, y urgente.

5. La organización retiene individuos comprometidos con sus responsabilidades de control interno en función de los objetivos.

De acuerdo a lo analizado en el punto anterior, existen dificultades en comprometer a los individuos con el control interno, ya que lo perciben como burocracia y trabas a sus tareas diarias, en lugar verlo como un conjunto de mecanismos que favorecen a la consecución de los objetivos organizacionales. Las acciones de comunicación a nivel corporativo y regional, podrían no estar siendo transmitidas de la misma forma a nivel local en la unidad de negocios bajo análisis.

En este punto también se analizan las evaluaciones de desempeño, incentivos y otras recompensas, alineados a las responsabilidades de control interno, dado que son las herramientas que los empleados valoran y los motivan a actuar de determinada forma hacia el cumplimiento de los objetivos de la organización. Las evaluaciones de desempeño implementadas por la organización no contienen ningún punto que permita evaluar y dar una devolución al empleado respecto al cumplimiento de los objetivos de control interno.

Por otro lado, y con impacto positivo entre los empleados, últimamente se han implementado algunas acciones de reconocimiento a aquellos que cumplen correctamente con sus responsabilidades de control, que demuestran compromiso y liderazgo con la organización. Estas actividades incentivan la voluntad de hacer lo correcto.

IV – Resumen y Conclusiones

El sistema de control interno de una organización está orientado a conducir e incentivar el comportamiento y las decisiones de los empleados en función al cumplimiento de los objetivos estratégicos de la misma. El ambiente de control, es el componente que marca las pautas de funcionamiento de la organización e influye en la percepción de sus empleados respecto al control. Aporta disciplina y estructura, y por lo tanto requiere de diversas herramientas para ser diseñado y sostenido a lo largo del tiempo.

El mensaje que se transmite desde la dirección es el principal ejemplo de compromiso para fomentar la cultura de control y por ello es importante que ese mensaje sea acorde a la cultura ética que desean crear y que sus acciones y comportamientos sean consistentes con dicho mensaje. En el caso de estudio, desde los más altos cargos jerárquicos se implementan políticas acordes y se desarrollan comunicaciones para reforzar la importancia del cumplimiento en la organización. Sin embargo, a nivel local aún resulta necesario que la gerencia refuerce las acciones tendientes a transmitir dicho mensaje hacia todos los niveles de la estructura.

La comunicación, la capacitación y el flujo de información, son factores determinantes para lograr el compromiso y la motivación de los empleados. El caso de estudio demuestra que no basta con una correcta estructura de control interno, sino que existe una necesidad de los empleados por conocer y comprender la razón de los controles que realizan para sentirse partícipes de los objetivos organizacionales y comprometidos a cumplirlos. Se identifican dos grandes oportunidades en este sentido. Por un lado, reforzar el rol de BPO que la organización ha implementado. Esta función matricial se observa como una gran herramienta para garantizar el funcionamiento de los procesos, pero requiere que sean capaces de dar un adecuado soporte a los empleados que los consultan, conociendo las necesidades de todas las unidades de negocio e involucrándose con las personas, estando disponibles para capacitarlos y siendo reconocidos como verdaderos referentes y expertos. Por otro lado, se identifica la importancia de gestionar el conocimiento a través de la documentación de procesos y controles, y la comunicación efectiva de los mismos. Hay trabajo por hacer a nivel local en lo que respecta a la identificación de controles y procesos clave y a la documentación de los mismos, con el objetivo de proveer un marco formal al trabajo diario definiendo

claramente qué se debe hacer, cuándo, cómo y quién debe hacerlo. Ahora bien, de nada sirven los procedimientos escritos si no son correctamente comunicados y fácilmente accesibles para quien desee consultarlos.

Logrando un adecuado ambiente de control, son también necesarias las acciones tendientes a mantener a los empleados comprometidos y motivados. En este sentido podemos destacar el impacto que tienen los programas de reconocimiento a los empleados que hacen lo correcto, la difusión de buenas prácticas y por qué no también, la aplicación de medidas disciplinarias correctivas ante desvíos de los estándares establecidos, cuando resultara necesario.

V – Referencias

Albornoz, J. R., & Nuñez, G. (2011). *La auditoría interna y su relación con los objetivos estratégicos y de negocios de una entidad financiera*. Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado.

Bertani, E. A., & Marín, M. A. (2014). *COSO I y COSO II*. Universidad Nacional de Cuyo. Facultad de Ciencias Económicas.

Coopers & Lybrand (1997) *Los nuevos conceptos de control interno. Informe COSO*. Instituto de Auditores Internos. 420 pp

D'Aquila, J. (2013). *COSO's Internal Control-Integrated Framework*. CPA Journal, 83(10), 22-29

Dickins, D., & Fay, R. G. (2017). *COSO 2013: Aligning Internal Controls and Principles*. Issues In Accounting Education, 32(3), 117-127. doi:10.2308/iace-51585

Ferreira, A. & Otley, D. (2009). *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis*. Management Accounting Research, 20, 263–282.

Internal Control – Integrated Framework (2013) Committee of sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

Kenneth A. Merchant, Wim A. Van del Stede (2012), *Management Control System: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Third Edition. Financial Times Prentice Hall, Pearson. Inglaterra. 815 pp.

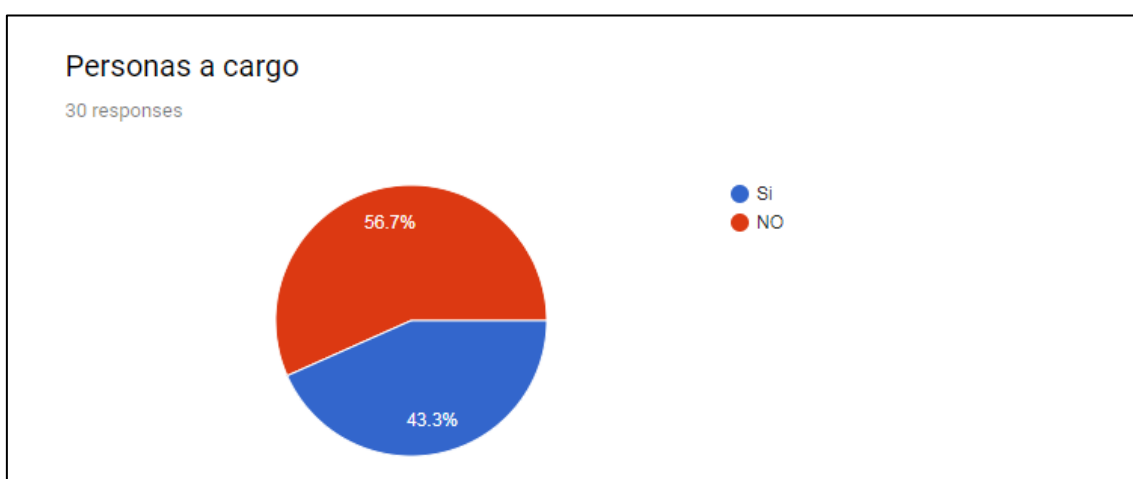
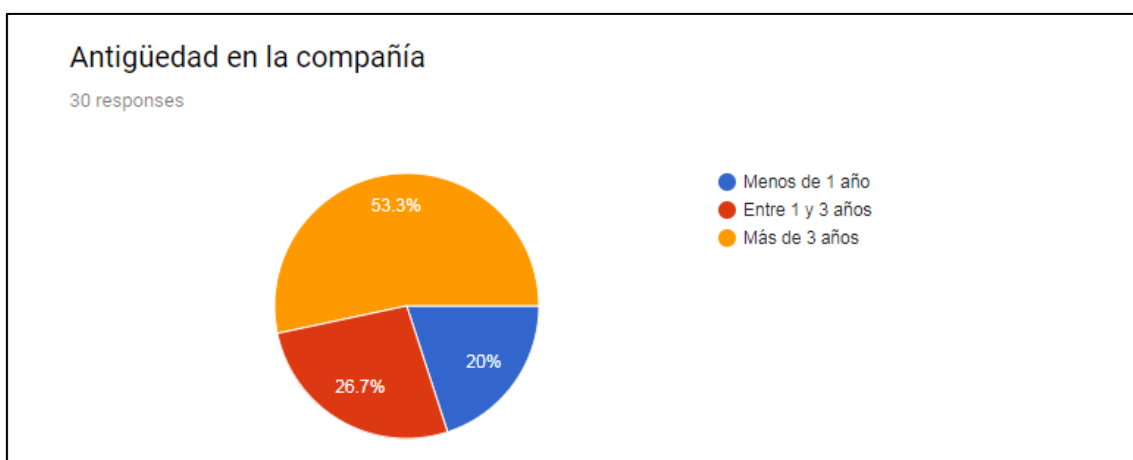
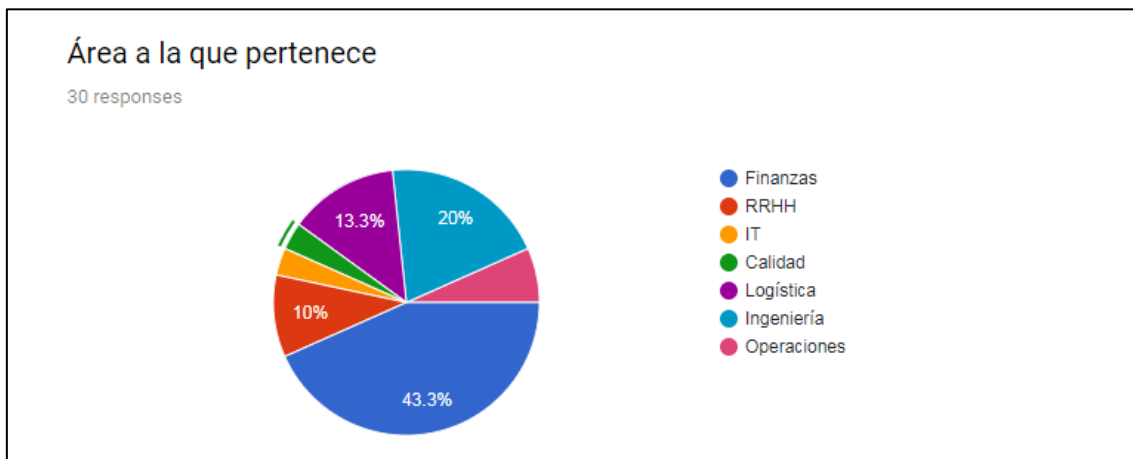
Laski, J. P. (2006). *El control interno como estrategia de aprendizaje organizacional: el modelo coso y sus alcances en américa latina*. Gestión y Estrategia, (30), 9-24.

The Institute of Internal Auditors (2011) *Auditing the control environment*. 37 pp

VI – Anexos

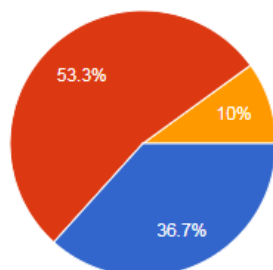
Anexo 1: Encuesta - Ambiente de Control

A continuación, se exponen gráficos con los resultados de la encuesta sobre Ambiente de Control Interno realizada a 30 empleados de distintas áreas de la unidad de negocios de la compañía bajo análisis.



Conoce el código de ética y conducta de la compañía y comprende su aplicación

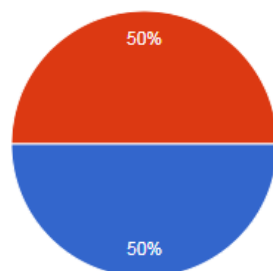
30 responses



- Totalmente de acuerdo
- De acuerdo
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo
- En desacuerdo
- Totalmente en desacuerdo

Conoce los mecanismos para reportar violaciones al código de conducta

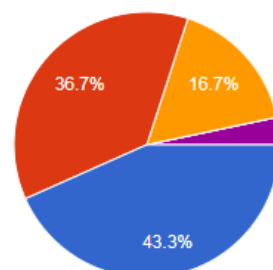
30 responses



- Totalmente de acuerdo
- De acuerdo
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo
- En desacuerdo
- Totalmente en desacuerdo

Utilizaría alguno de los mecanismos disponibles para reportar violaciones al código de conducta

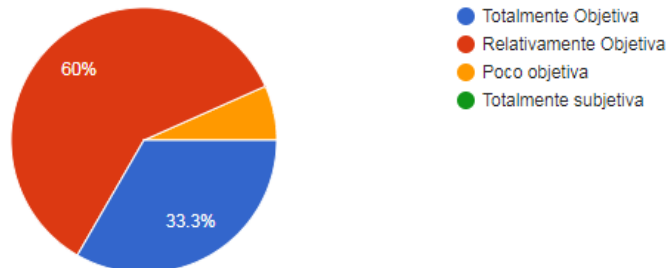
30 responses



- Totalmente de acuerdo
- De acuerdo
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo
- En desacuerdo
- Totalmente en desacuerdo

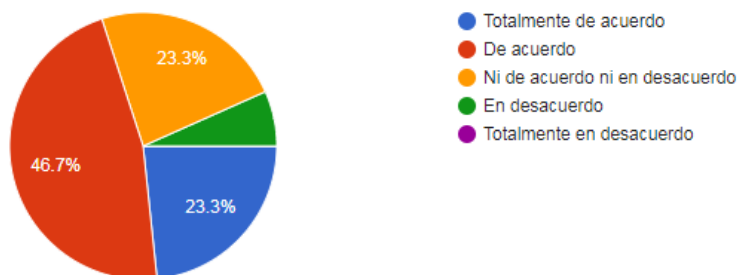
¿Qué nivel de objetividad considera que tendría la investigación de un hecho reportado?

30 responses



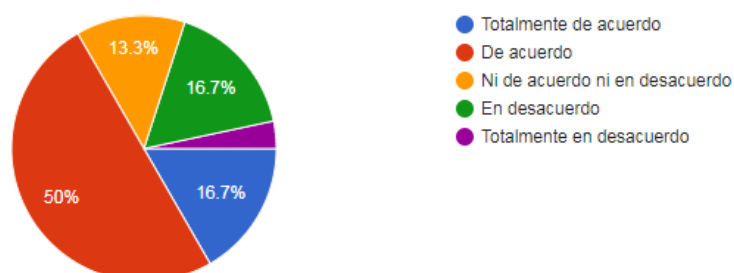
Están claramente definidas las responsabilidades de su función

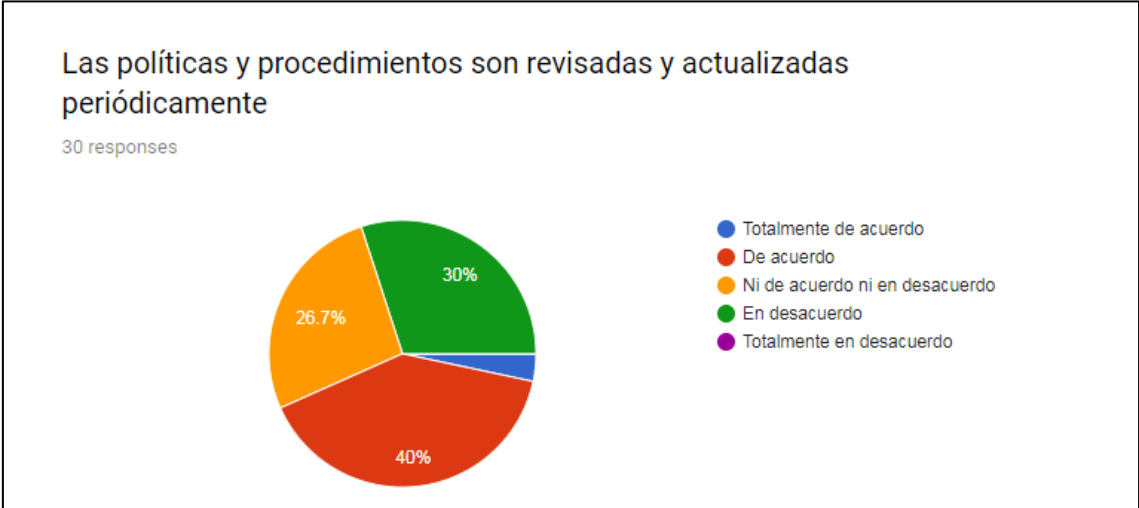
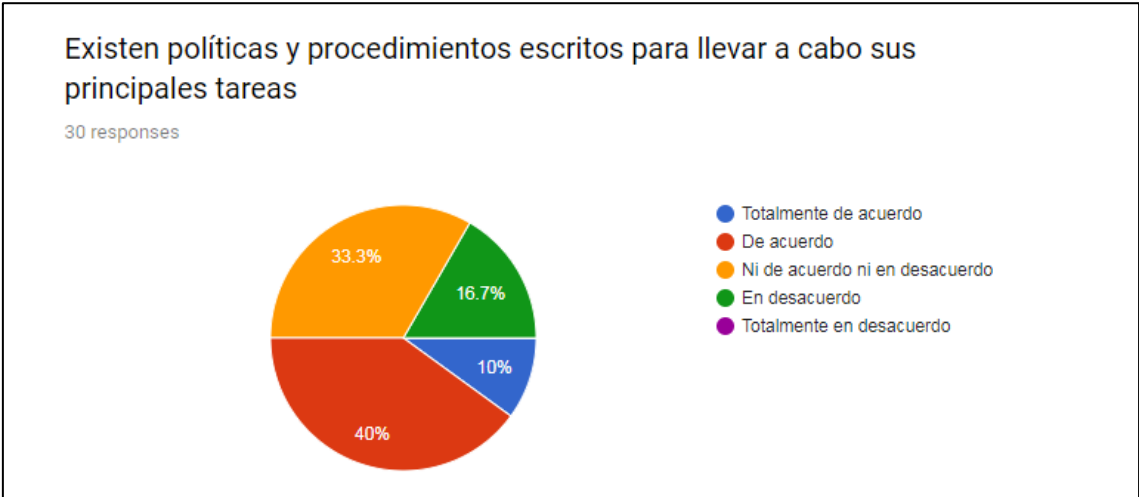
30 responses



Recibió el entrenamiento adecuado para llevar a cabo sus principales tareas

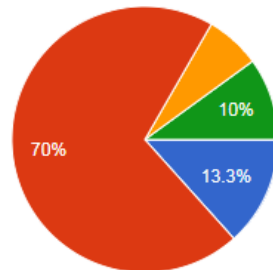
30 responses





Conoce las actividades de control relativas a sus tareas

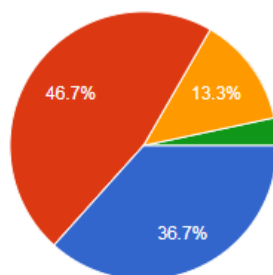
30 responses



- Totalmente de acuerdo
- De acuerdo
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo
- En desacuerdo
- Totalmente en desacuerdo

Comprende el objetivo de las actividades de control relativas a sus tareas

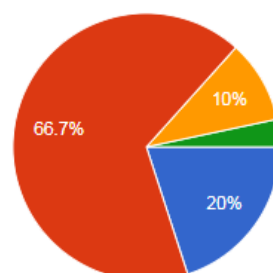
30 responses



- Totalmente de acuerdo
- De acuerdo
- Ni de acuerdo ni en desacuerdo
- En desacuerdo
- Totalmente en desacuerdo

Considera que las actividades de control establecidas dentro de la compañía son:

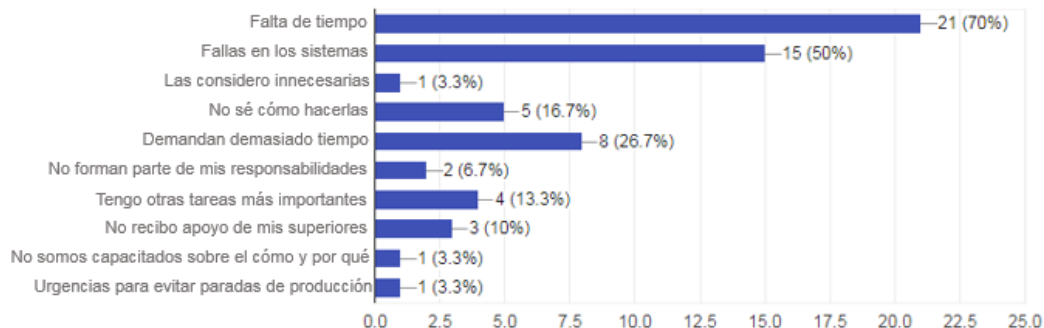
30 responses



- Excesivas
- Adecuadas
- Insuficientes
- Ineficientes

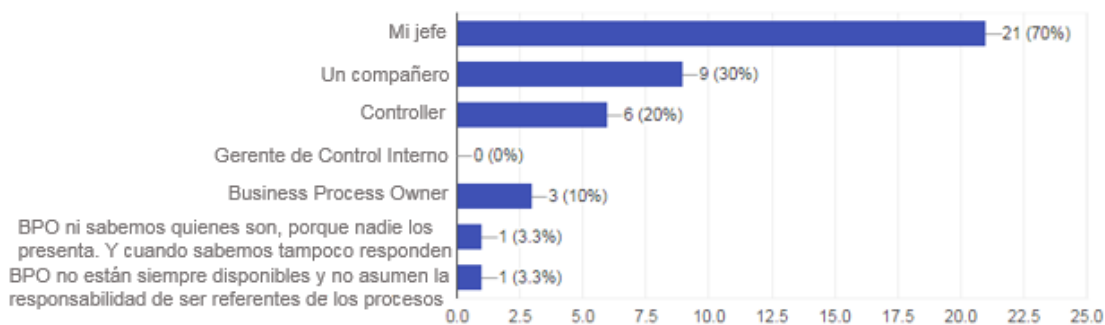
Los motivos que le impiden o dificultan llevar a cabo las actividades de control en forma efectiva son (puede seleccionar más de una opción):

30 respuestas



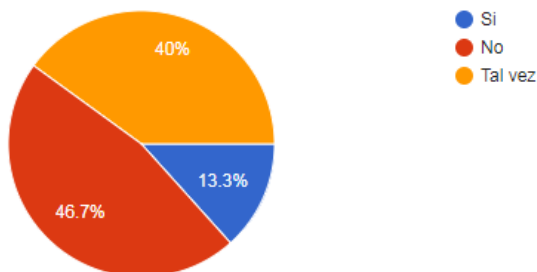
Si tuviera dudas respecto a la aplicación de una política o procedimiento ¿A quién acudiría para consultarle al respecto?

30 respuestas



¿Existen aspectos de la compañía y/o su dirección que le impiden llevar a cabo sus tareas adecuadamente?

30 respuestas



En caso afirmativo, por favor mencionar dichos aspectos

8 responses

- Es habitual tener pedidos excepcionales de información con tiempos de respuesta muy cortos.
- Excesivo control en temas redundantes. Desconfianza
- Sistemas de la compañía no presta el servicio adecuado para desarrollar y adaptarse a los requerimientos de mi puesto.
- Burocracia
- Escasos recursos
- Mucha burocracia
- Procedimientos globales que no aplican 100% localmente, BPOs regionales difíciles de encontrar, Demoras en respuestas de IT para resolución de problemas, Escenarios dinámicos (muchos cambios en normativas/leyes)
- Existen muchas dudas en cómo proceder ante determinadas situaciones, dado que los procedimientos no son fácilmente accesibles para todos los empleados, y es difícil identificar referentes para cada proceso. Esto genera demoras en las tareas habituales y desmotivación.
- Reportes en diversos formatos para distintos destinatarios, generan duplicidad de trabajos.
- Demandas de información urgente, no planificadas.

Anexo 2: Entrevista – Director de Auditoría Interna

- ¿Cómo se encuentra estructurado el departamento de Auditoría Interna y cuál es su línea de reporte?

El departamento de Auditoría Interna se encuentra estructurado por 2 grupos: El grupo Financiero y el grupo de IT. El grupo financiero se encuentra dividido por las siguientes Zonas geográficas: i)US & Canadá, ii)Latinoamérica, iii)Europa y África, iiiii)Asia y Pacífico. El grupo de IT es responsable de la operación global. El departamento de Auditoría Interna reporta directamente al Comité de Auditoría del Board of Directors.

- ¿Cuál es el rol del equipo de Auditoría Interna para la compañía, respecto al ambiente de control interno?

El Departamento de Auditoría Interna evalúa la efectividad y eficiencia de los controles internos establecidos para la presentación financiera de la compañía, cumplimiento con leyes y regulaciones, operaciones e IT.

- ¿Cuáles son, desde su perspectiva, los beneficios de contar con un adecuado ambiente de control de control interno en las plantas?

Un ambiente adecuado de Control Interno, provee una seguridad razonable del cumplimiento de los objetivos de la compañía relacionados con la confiabilidad de la información financiera de la compañía, efectividad y eficiencia de las operaciones, y cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

- ¿Cuáles son, desde su perspectiva, los elementos clave para lograr un adecuado ambiente de control interno en las plantas?

Definitivamente un monitoreo continuo del Control Interno de las operaciones, basado en una sociedad y una estrecha comunicación entre la alta Gerencia de la Compañía y el Departamento de Auditoría Interna.

- ¿Cómo evalúan el ambiente de control cuando visitan las plantas?

Durante la fase de Planeación de las Auditorías realizadas por el Departamento, evaluamos el nivel de confiabilidad del Control Interno, a través de diversas técnicas de análisis, siendo las principales: 1) Análisis Financiero y de Tendencias de los periodos a revisar, 2) Entrevistas con la Gerencia, 3) Análisis de los últimos reportes de Auditoría Interna / Externa, 4) Análisis de las Revisiones de Balance General realizados por el Management, 5) Análisis de los reportes de Hallazgos de Deficiencias de Control Interno llevados a cabo por los departamentos de SOX.

- ¿Qué resultados obtuvieron en las evaluaciones de ambiente de control interno de los últimos años en la Planta de Pacheco?

La última auditoría financiera y operacional conducida en planta Pacheco se llevó a cabo en 2015. El rating otorgado en esta auditoría fue Satisfactorio que, de acuerdo a nuestros estándares de ratings, significa que la planta mantiene un adecuado ambiente de Control Interno.

¿Cuáles fueron los principales factores que, a su entender, causaron/permitieron dicho resultado?

Los controles internos de la planta son revisados de manera periódica (Trimestral, Semestral y Anual), por los grupos de SOX de la compañía, gerentes divisionales y Directores Financieros, así como una auto-evaluación hecha por la planta de manera trimestral de todos los ciclos de operación de la planta (Ingresos, Egresos, Contabilidad y Reporteo, Producción)

SI autorizo a la Universidad del CEMA a publicar y difundir a los fines exclusivamente académicos y didácticos la Tesis/Trabajo Final de mi autoría correspondiente a la carrera cursada en esta institución.

Nadia Paredes

DNI: 32.264.022