

José Carlos Dextre Flores** y Raúl Sergio Del Pozo Rivas

Pontificia Universidad Católica del Perú
Departamento Académico de Ciencias Administrativas

Resumen

La tentativa de respuesta al título del presente artículo enmarca el análisis sobre el concepto puro del control como función fundamental de la administración, que aplica toda entidad en la búsqueda de su realización institucional. La intervención del control en el desenvolvimiento de las actividades que realizan las organizaciones para alcanzar los objetivos previstos de orden económico, social o político constituye su principal actividad, pues busca asegurar que dichas actividades —traducidas en operaciones y procesos— se desarrollen de manera segura, continua y confiable. Ello se aplica tanto para quienes integran la organización como para quienes tienen expectativa de la eficiencia de la gestión y la eficacia de los resultados esperados. En esta presentación, por un lado, se plantea revisar el concepto de control y su aplicación en el ejercicio de vigilar el desempeño de la gestión, Por otro lado, se busca señalar cómo debe gestionarse el control para lograr resultados eficientes y efectivos.

Palabras clave: control, organización, actividades, gestión, riesgo.

Abstract

The attempt to answer the title of this article frames the analysis of the concept of control as a key role of the management, which any entity applies in pursuit of its institutional fulfillment. The control intervention in the development of the activities carried out by organizations to achieve the planned objectives of economic, social or political order constitutes its core business, as it seeks to ensure that those activities—operations and processes—are conducted safely, continuous and reliable. This applies both to those who constitute the organization and those who have expectations of management efficiency and the effectiveness of the expected results. In this paper, on the one hand, we propose to revise the control concept and its application in the exercise of monitoring the management performance; on the other hand, we seek to show how control should be managed to achieve efficient and effective results.

Keywords: control, organization, activities, management, risk.

* Este artículo es una versión revisada de la ponencia presentada al VIII Congreso Iberoamericano de Administración Empresarial y Contabilidad y el VI Congreso Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, realizados en Lima entre el 12 y 14 de julio de 2012.

** Investigador principal

Introducción

La administración tiene como funciones fundamentales el planeamiento, la organización, la dirección y control. La coherencia y cohesión entre ellas produce una administración eficiente, económica y efectiva de los recursos que emplea para el logro de las metas y objetivos planeados. En tal sentido, se definen las funciones de la administración para centrar el análisis en el control y su vinculación con los riesgos de negocios.

El *planeamiento* es la función mediante la cual la administración establece los objetivos que pretende alcanzar y elige los mejores medios para tal propósito en la búsqueda de su realización como entidad generadora de recursos y de satisfacción ciudadana. Para ello, debe reconocer en la sociedad las necesidades de demanda de bienes y servicios que pudiera atender, analizando los riesgos (amenazas) y ventajas (oportunidades) en el proceso de convergencia entre necesidad (demanda) y satisfacción (oferta), que le permita definir su visión y misión como entidad. El planeamiento es, por consiguiente, tomar decisiones anticipadas de las acciones que se ejecutarán, conforme lo requieran las formas para alcanzar los objetivos. Asimismo, se debe dar lugar a las actividades que se traducen en operaciones y procesos que identifican la razón de existir de la entidad o giro del negocio, según sus fines.

La *organización*, a cargo de las actividades y su ejecución en una entidad, se define como el conjunto de personas comprometidas en la consecución de objetivos comunes mediante la ejecución de acciones debidamente coordinadas y comunicadas. Esta definición simple es muy compleja en la práctica, pues implica considerar características de los bienes y servicios a producir: ubicación, dimensión, extensión, entre otros factores, que determinan la naturaleza del

giro del negocio, y condicionan el tipo y estructura de organización a instituir. Para ejecutar las actividades, la organización define las funciones que necesita y los sistemas y procedimientos con los cuales llevarlas a cabo y cumplir su cometido. Al ser la organización responsable de las actividades, lo es también del logro de los objetivos.

La organización, para orientar su estructura con relación a las actividades, necesita conocer los lineamientos y directivas que estas deben seguir como representativas del giro del negocio. La *dirección*, por su parte, es la función de la administración que establece las políticas a través de las cuales se deben llevar a cabo las actividades del negocio. En esa medida, define cómo y para qué se establecen las funciones de la organización, los tipos de sistemas y formas de procedimientos que deben emplearse. Así, se establecen políticas de precios, compras, ventas, créditos, personal, entre otras. La dirección tiene como función primordial guiar, influir, motivar y convencer a los integrantes de la organización para conseguir los objetivos institucionales. Esta función es equiparada con el concepto de liderazgo, puesto que la tendencia moderna de la dirección es poseer la habilidad para influir en las personas que integran la organización en la identificación con los objetivos comunes.

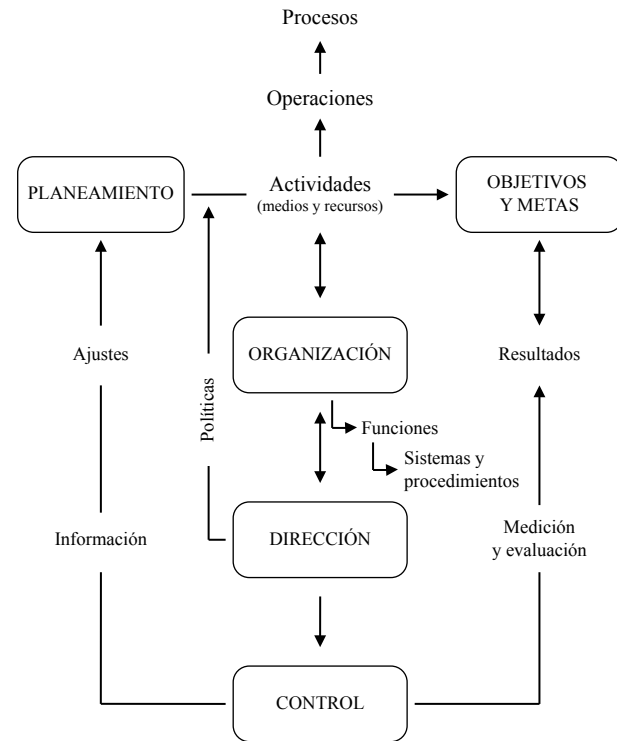
Las actividades, llevadas a cabo conforme han sido definidas e identificadas, son competencia de la organización. Es aquí donde aparece el *control* como la función de la administración que busca asegurar que las actividades se desenvuelvan tal y como han sido establecidas para cumplir los propósitos de la entidad en el logro de las metas y objetivos planeados. Puesto que el control asume la función de aseguramiento de actividades, ambos se encuentran íntimamente ligados en su operatividad. En efecto, las actividades, al estar vinculadas a riesgos de no cumplimiento o la

posibilidad de errores o desviaciones en su ejecución, tienen en el control la mitigación de esos riesgos mediante acciones de prevención, detección o corrección. De esa manera, permiten la continuidad efectiva de los procesos y, sirven además en la evaluación y medición de los resultados de las decisiones tomadas con relación al modelo de negocio elegido.

En este estado, es conveniente precisar el concepto de *actividades* que se maneja en el presente artículo. En su acepción, se le identifica como acciones, también como movimientos; es decir, está marcada la dinámica de la aplicación o la ejecución. En términos de administración específica de negocios, su significado está asociado al concepto de giro de negocio o actividad económica que una administración ejecuta para lograr los objetivos institucionales. La gráfica que se muestra ilustra el proceso de interrelación de las funciones de la administración.

En este contexto, se explica el concepto de *gestión*, término definido de muchas maneras e incluso referido como sinónimo de administración, que ha tomado protagonismo en el léxico de los negocios, la empresa y la academia. Hablar de gestión es tener un amplio entendimiento del concepto de administración, puesto que esta última la comprende como la parte encargada de la ejecución de actividades de una entidad. En este sentido, gestión se define como las decisiones ejecutivas que debe tomar la gerencia para desarrollar las actividades que conducen a los objetivos planeados. Entendida así, la gestión tiene la capacidad de conducir, decidir, ajustar y replantear las acciones para resolver un asunto o concretar un proyecto sobre planes y objetivos establecidos. Su principal responsabilidad es conducir los planes de la organización a resultados exitosos mediante el empleo de medios eficientes, del uso económico de los recursos y de la eficacia en el logro de los resultados.

Gráfico 1. Funciones de la administración



Fuente: Dextre (2010)

2. Control de gestión

El control «es aquella función que pretende asegurar la consecución de los objetivos y planes prefijados en la fase de planificación. Como última etapa formal del proceso de gestión, el control se centra en actuar para que los resultados generados en las fases anteriores sean los deseados» (Pérez-Carballo, 2006, p. 21). A su vez, para Stoner, Freeman y Gilbert, «es el proceso que permite garantizar que las actividades reales se ajusten a las actividades proyectadas» (1996, p. 610).

Sin pretender una discusión sustancial, es pertinente resaltar la diferencia en la base de definición. El primer autor citado define al control como una función, mientras que los segundos, como un proceso.

En estricto análisis, la función es el conjunto de tareas mediante el cual se llevan a cabo las actividades de una organización para cumplir un objetivo común. Por consiguiente, la función es inherente al objetivo de la organización. En cambio, el proceso es la forma como transcurren las actividades —generalmente, enmarcadas en un sistema establecido—, que lleva a cumplir la forma como se ejecutan las funciones.

En tal sentido, queda claro que el control es la función que actúa sobre:

- Los objetivos y planes para comprobar su consistencia y corregir las desviaciones.
- El rendimiento de la organización en la consecución de los objetivos.
- La gestión, en la ejecución de los planes, para determinar si es apropiada

2.1. La función de control

El control se establece relacionado al esquema de la estructura de organización que adopta una entidad y requiere cubrir cuando menos los siguientes pasos:

- Implantar normas y métodos para describir y ejecutar las actividades con los controles que las aseguren, así como las formas de medir el rendimiento
- Comprobar si las actividades y los resultados corresponden al diseño y objetivos establecidos
- Medir y evaluar los resultados en función de las metas alcanzadas
- Tomar las acciones correctivas necesarias, vigilando su cumplimiento
- Efectuar los ajustes necesarios y las medidas que aseguren la gestión

El control es, por consiguiente, una función dinámica inmersa en las actividades, operaciones y procesos

que realiza la administración. Su propósito es alertar, detectar y orientar la corrección de las desviaciones de planes. Esta acción vigilante es importante en el proceso del tiempo. La oportunidad de conocer las desviaciones y deficiencias que señalan «no se alcanzarán las metas» se torna imperativa, pues —en la medida que sea oportuna la corrección— se podrá dar el viraje necesario para retomar el camino apropiado en la ejecución de actividades. Esperar conocer los resultados para recién medir y evaluarlos resulta ineficiente si la ocasión para las correcciones quedó desfasada.

La administración diseña la estructura sobre la que se soporta la función de control. Para Stoner, Freeman y Gilbert, «el diseño de los sistemas de control debe ofrecer una retroinformación en forma oportuna y barata, que sea aceptable para los miembros de la organización» (1996, p. 615). A partir de ello, se puede afirmar que el sistema de control basado en la estructura de la organización, que desarrolla las actividades del giro del negocio, debe establecerse bajo políticas claras y definidas orientadas a preservar el fin común.

La organización adopta un modelo de estructura de acuerdo al plan de negocio y la estrategia diseñada que establecen los fundadores o la alta dirección. Se determinan funciones y responsabilidades fijando los niveles de jerarquía y autoridad para el desarrollo de las actividades. Para ello, la organización acoge sistemas y procedimientos con los que hace posible llevar a cabo dichas actividades mediante operaciones y procesos. Por su parte, las actividades requieren contar con mecanismos que aseguren su desarrollo, vigilen su comportamiento y recomienden los ajustes necesarios frente a las desviaciones o factores de riesgo que impidan su cumplimiento. Es aquí donde la función de control se engrana con las actividades para asegurar su comportamiento. Ello significa que el control se instaure siguiendo las pautas establecidas por la or-

ganización y esta, con su desempeño, hace eficientes, efectivos y económicos las actividades y los controles involucrados para todas las funciones estructuradas por áreas, gerencias, departamentos, secciones o tarea personal.

2.2. Temporalidad del control

El control está comprendido en manuales de organización y funciones, donde se precisan las líneas de autoridad, responsabilidad y la segregación de funciones; en manuales de sistemas y procedimientos, en los que se determinan las formas de hacer las actividades y tareas, así como las directivas específicas para asegurar el proceso de gestión. Asimismo, está vinculado con la dimensión, complejidad y cultura de la organización, responsable de la ejecución de los procedimientos de las actividades operativas y administrativas. Por tanto, su ámbito de acción está basado en los estados de los diferentes procesos de las operaciones, que identifican la oportunidad en que interviene el control y se presenta como:

- Control previo: determina las seguridades a emplear antes de ejecutar la actividad para evitar los errores. Es el caso de restricciones de acceso a los sistemas de procesamiento electrónico de datos, mediante de claves (o *password*) de personas autorizadas.
- Control simultáneo: es aquel que concurre con la ejecución de la actividad, por ejemplo, cuando el programa informático rechaza el registro de un pedido, porque no cumple con algún requisito o nivel de autorización.
- Control posterior: es el que se produce después de ejecutada la actividad, por ejemplo, arqueos de fondos o la toma de inventario físico o revisión de resultados. Ello se realiza para comprobar la conformidad y probidad de la gestión específica.

2.3. El ejercicio de control

La dirección establece el control y sus formas de aplicación. Corresponde a la gerencia —o a quien desarrolla la gestión— su cumplimiento y aplicación de acuerdo al diseño establecido. El control debe contribuir con alcanzar las metas y la suma de estas, al logro de los objetivos. Debido a ello, las acciones conducentes a tales propósitos obligan al ejercicio de control mediante la vigilancia del desempeño de la organización, la medición de resultados y la evaluación del empleo de los medios y recursos en el proceso de gestión. En este marco, se define las siguientes herramientas de control:

Instrumentos de gestión: estos son establecidos por la alta dirección para guiar el accionar de la gestión con precisiones sobre el control, como (a) manuales de organización y funciones, donde se establecen los niveles de autoridad y responsabilidad, la emancipación de funciones; (b) manuales de sistemas y procedimientos, donde se establecen las formas de operación, los procesos y cómo se ejecutan, los responsables de las tareas; (c) presupuestos operativos y financieros como expresión de planes tácticos; (d) directivas específicas sobre formas de cumplimiento de actividades de producción, comercialización, créditos, existencias, entre otros.

Planes de control: exponen periodicidad anual con objetivos mensuales o trimestrales destinados a establecer un orden de ejercicio programado bajo responsabilidad de la alta dirección o gerencia. Ello se da mediante la realización de programas de control, que permitan conocer el desenvolvimiento y avances de la gestión, los resultados parciales y final de planes institucionales, las desviaciones, las limitaciones, el empleo eficiente y económico de los recursos, medición y evaluación de los resultados confrontados con los presupuestos, entre otros objetivos de gestión empresarial.

Sistemas de información: provienen de los resultados de acciones de control, a través de informes sobre la situación encontrada de aspectos operativos, administrativos y financieros. Ello comprende la información contable, a partir de la cual la gerencia cuenta con información en tiempo real sobre el desenvolvimiento de las actividades y sus resultados, las formas de gestión, el cumplimiento de políticas, la situación financiera para decisiones operativas o de financiamiento o inversión, entre los principales.

Programas de verificación: constituye una implantación de las recomendaciones de resultados de programas de control ejecutados. Estos se orientan a asegurar la apropiada puesta en marcha de los ajustes o rediseños propuestos y a comprobar el efecto o beneficio producido por las medidas adoptadas. La gerencia, responsable de la gestión, debe asegurarse que las correcciones recomendadas en los informes de control se apliquen oportuna y eficientemente, de modo que se superen las situaciones que afectan el normal desarrollo de las actividades que conducen al logro de los objetivos.

3. Gestión de control

Ahora, corresponde analizar cómo se gestiona el control a través de la adopción de una estructura basada en la organización de la entidad para enfrentar con éxito los riesgos del negocio. Al tratar sobre el proceso de control, Arturo César Amaru expresa que «el proceso de control se aplica a toda la organización. Todos los aspectos del desempeño de una institución deben monitorearse y evaluarse en sus tres niveles jerárquicos principales: estratégico, administrativo (o funcional) y operativo» (2009, p. 377). En síntesis, el *control estratégico* complementa la planeación estratégica e intenta monitorear el grado de las misiones, estrategias y obje-

tivos estratégicos; la adecuación de estas a las amenazas y oportunidades del ambiente; la competencia y otros factores externos; y la eficiencia y otros factores internos. Por su parte, el *control administrativo* se practica en las áreas funcionales: producción, marketing, finanzas, recursos humanos. Ello se realiza bajo criterios y patrones tradicionales. Finalmente, el *control operativo* se enfoca en las actividades y el consumo de recursos en cualquier nivel de la organización. Los cronogramas, los diagramas de precedencia y presupuestos son las principales herramientas de planeación y al mismo tiempo de control operativo. (Amaru 2009, pp. 377-378).

3.1. Componentes de control

Los mecanismos que adoptan la dirección o gerencia para establecer y ejercer el control son los siguientes:

Criterios o estándares de control: son aquellos que se basan en los rendimientos establecidos en los planes institucionales que fijan metas, objetivos y consecuentes actividades. Un estándar es el nivel de resultado esperado con relación a una meta u objetivo esperado, que se recoge a través de la información que permite evaluar el desempeño para la toma de decisiones. Entre otros, existen estándares de calidad, producción, rendimiento, volúmenes de ventas, indicadores de rentabilidad, etcétera. Los criterios y estándares de control forman parte de los instrumentos de gestión; es decir, deben estar comprendidos en los manuales y directivas que se dan para el proceso de las actividades, concordantes con la asignación de funciones y los niveles de autoridad y responsabilidad.

Información sobre las actividades: indica el rumbo seguido por las actividades y cómo ha servido en la consecución de los objetivos y su nivel de rendimiento. La información de comportamiento y resultados

alcanzados permite conocer el empleo eficiente de los recursos, la efectividad del rendimiento y la economía de las operaciones. La información es producto de actividades de control efectuadas por el nivel superior responsable de los procesos, operaciones y de las metas a conseguir. Este proceso se complementa con la acción de seguimiento o monitoreo del control.

Medición del desempeño: consiste en el proceso a través del cual la información sobre el desempeño se compara con los criterios o estándares establecidos. El resultado de la medición puede indicar que el desempeño real es igual, inferior o superior al esperado. El resultado de la medición debe ser evaluado para identificar las razones justas de éxito, déficit o superávit. Ello expone el fin de tomar las acciones apropiadas de ajustes y correcciones según las circunstancias, y dar inicio al proceso de retroalimentación para las decisiones de reformulación o determinación de nuevos planes y nuevos objetivos, así como los nuevos estándares de rendimiento aplicables.

Se puede afirmar que el resultado del ejercicio de control da inicio a un proceso o reproceso de planeación sostenido. Ello se debe a que, sin la evaluación de los factores que intervienen en el contexto de los negocios, no sería posible conocer el efecto de las amenazas y oportunidades del mercado, y las fortalezas o debilidades de la organización para enfrentar con solvencia las decisiones y responsabilidades de la administración. Recíprocamente, la función de planeación demanda la presencia y acción de la función de control para asegurar el logro de los objetivos en una actuación de complementación mutua.

3.2. El riesgo empresarial

El riesgo alude a la posibilidad de que un incidente o condición afecte negativamente los planes y objetivos. Las entidades establecen sus objetivos a nivel estratégico y son las bases para las actividades que se traducen en operaciones, informes de resultados y cumplimiento de tareas. Enfrentan una variedad de riesgos producidos por factores externos (amenazas) e internos (debilidades), alineados con el apetito al riesgo y sus niveles de tolerancia. Según COSO-ERM¹ Framework PWC, el apetito al riesgo se define como «el grado de riesgo, en un nivel amplio, que la organización o la entidad está dispuesta a aceptar en la búsqueda de sus objetivos» y la tolerancia al riesgo se define como «el nivel aceptable de la variación alrededor del logro de un objetivo de negocio específico y se debe alinear con el apetito de riesgo de una organización» (Delgado 2011, diapositivas 75-76).

El riesgo, presente en los ámbitos de la vida cotidiana y empresarial, debe considerar:

Factores de riesgo: la gestión debe identificar los potenciales factores de riesgo que afectan los planes estratégicos y logro de objetivos. Estos elementos constituyen eventos provenientes de factores externos —como mercado, regulaciones gubernamentales, avance tecnológico, demandas sociales— y de factores internos —como los sistemas adoptados, la estructura y cultura organizacional, los procesos operativos y administrativos, entre otros—. Estos eventos pueden generar impactos positivos o negativos que la gestión debe estar preparada para enfrentar. Asimismo, esta deberá tomar las decisiones apropiadas que aseguren el progreso de los negocios, identificando los factores de

¹ Con ello, se alude al *Committee On Sponsoring Organizations of the Treadway Commission «Enterprise Risk Management Conceptual Framework»*.

riesgo que puedan afectar las estrategias seguidas para el logro de objetivos. La identificación y el estudio de los factores de riesgo son determinantes en el diseño de una estructura de control que permita atender apropiadamente los riesgos inherentes del negocio.

Valoración del riesgo: este consiste en evaluar el posible efecto que puedan producir los potenciales eventos en la consecución de los objetivos. Según COSO-ERM Framework PWC, «se debe valorar su impacto y probabilidad utilizando metodologías cualitativas, cuantitativas o una combinación de ellas. Los eventos negativos se analizan en forma inherente y en forma residual» (Delgado 2011, diapositiva 77). Hablar de riesgos es hablar de los controles que la administración establece para prevenir, mitigar y corregir las desviaciones o incumplimientos en la ejecución de actividades. El análisis de riesgo inherente, riesgo residual y riesgo objetivo —que recomienda el COSO-ERM— está en relación directa con el ejercicio de la función de los controles en vigor y sirve de medida de la potencialidad del riesgo. La definición que alcanzan es *riesgo inherente* (es aquel sin los efectos mitigadores del control), *riesgo residual* (es el riesgo remanente después que todos los controles han sido implementados) y *riesgo objetivo* (es el riesgo que la administración desea después de controles y acciones futuras). Esta reciprocidad de riesgo-control es inherente a la naturaleza de toda entidad y negocio que solo con una buena gestión del control puede manejar los riesgos.

Clasificación de riesgo: de acuerdo al enfoque de Rodrigo Estupiñán Gaitán,

se produce el riesgo cuando hay probabilidad de que algo negativo suceda o que algo positivo no suceda, la ventaja de una empresa es que conozca claramente los riesgos oportunamente y tenga la capacidad para afrontarlos. El *Riesgo* es un concepto que bien podríamos

llamar vital, por su vínculo con todo lo que hacemos, casi podríamos decir que no hay actividad de la vida, de los negocios o de cualquier asunto que nos ocurra, que no incluya la palabra *riesgo*. (2006, p. 101, las cursivas son nuestras)

En ese orden, vincula el origen de los riesgos proponiendo la siguiente clasificación (Estupiñán 2006, pp. 102-103):

Riesgos *estratégicos y del negocio*, que están representados, entre otros, por:

- Riesgo político o macroeconómico o soberano (inflación, narcotráfico, terrorismo, recesión, impuestos, etcétera)
- Riesgo de imagen (fusiones, reestructuraciones, manejo del cambio)
- Riesgo de operación (proveedores, producción, maquinarias, calidad)
- Riesgo regulatorio (impuestos, aranceles, restricciones, control de precios)
- Riesgos de liquidez (financiamientos, exceso de activos improductivos, *stock* exagerado, inversiones inoficiosas con disponibilidad a largo plazo, etcétera)

Riesgos *financieros*, tales como:

- Riesgos de interés (volatilidad de las tasas de interés)
- Riesgos cambiarios y de convertibilidad (devaluaciones o revaluaciones de la moneda nacional frente al dólar, otras monedas y con el euro)

Riesgos *generales o de apoyo*, dividido en:

- Riesgos de organización (estructura poco clara, ausencia de planificación, carencia o fallas en el sistema, mal clima laboral, malos canales de comunicación)

- Riesgo de información (tecnológico, integridad, información, comunicación y disponibilidad de información)
- Riesgo de operaciones ilícitas (lavado de activos, fraudes y delitos financieros)
- Seguridades físicas y humanas (contratación de personas sin investigación suficiente, problemas graves personales, plan de contingencias inadecuado, etcétera)

3.3. Modelos de control vs. riesgo

El COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) ha definido el control, bajo el término de control interno, como

- Un proceso, ejecutado por el consejo de directores, la administración y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:
 - Efectividad y eficiencia de las operaciones
 - Confiabilidad en la información financiera
 - Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. (Informe COSO 2005, p. 14)

Este concepto no es compartido, puesto que se considera la definición como parcializada a un objetivo particular —de intereses de entidades— que se ha entrometido en competencias que son propias de la administración. Relegar el control a un mero proceso es desconocer la representación que tiene como función fundamental de la administración en conjunción con las otras funciones. Además, es la organización, representada por la alta dirección, la que se encarga de diseñar el control y ponerlo en práctica. Referir discriminando sus componentes (Consejo de administración, entre otros), como lo hace el COSO, es innecesario.

Por su parte, los modelos que cita Estupiñán (2006: 1-16) se refieren a:

- COSO (USA)
 - COSO
 - COSO E.R.M.
- COCO (Canadá)
- Cadbury (Reino Unido)
- Vienot (Francia)
- Peters (Holanda)
- King (Sudáfrica)

El modelo COSO, difundido ampliamente en nuestro continente y de aplicación recomendada en los Estados Unidos de Norteamérica, lo que hace es ratificar la esencia de la función de control. Asimismo, describe su estructura mediante componentes que son propios de un diseño de control bien establecido por los responsables de la administración de una entidad con relación a los fines que persiguen. El COSO propone como estructura cinco componentes: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y monitoreo.

«El ambiente de control: la esencia de cualquier negocio es su gente —sus atributos individuales, incluyendo la integridad, los valores éticos y la competencia— y el ambiente en que ella opera. La gente es el motor que dirige la entidad y el fundamento sobre el cual todas las cosas descansan» (Informe COSO 2005, p. 18, las cursivas son nuestras). Esta definición corresponde a la organización y su comportamiento, desde la alta dirección y gerencia hasta el nivel mínimo de labor. Es la organización la que estructura el control en concordancia con las actividades que debe asegurar la administración para alcanzar los objetivos institucionales y la cultura de control que debe imperar como ambiente de desarrollo de esas actividades.

«Valoración de los riesgos: la entidad debe ser consciente de los riesgos y enfrentarlos. Debe señalar objetivos, integrados con ventas, producción, mercado, finanzas y otras actividades, de manera que opere concertadamente. También, debe establecer mecanismos para identificar, analizar y administrar los riesgos relacionados» (Informe COSO 2005, p. 18, las cursivas son nuestras). Si hablamos de actividades, hablamos de operaciones y de procesos a través de los cuales se desarrollan las funciones de la organización. En cada uno de ellos, están presentes los riesgos inherentes a sus funciones y actividades. Por tanto, analizando los factores de riesgo y valorándolos, se puede establecer mecanismos de control mediante la adopción del modelo que mitigue los riesgos y sirva a los intereses de la organización.

«Actividades de control: se deben establecer y ejecutar políticas y procedimientos para ayudar a asegurar que se están aplicando efectivamente las acciones identificadas por la administración como necesarias para manejar los riesgos en la consecución de los objetivos de la entidad» (Informe COSO 2005, p. 18, las cursivas son nuestras). Los manuales de sistemas y procedimientos cumplen esa función, puesto que ligado a las actividades que debe desarrollar la organización están vinculados los controles que aseguran dichas actividades en las diferentes etapas. Ello es independiente de los manuales específicos de actividades de control.

«Información y comunicación: los sistemas de información y comunicación se interrelacionan. Ayudan al personal de la entidad a capturar e intercambiar la información necesaria para conducir, administrar y controlar sus operaciones» (Informe COSO 2005, p. 18, las cursivas son nuestras). Los sistemas de información establecidos por la organización permiten

la comunicación y coordinación eficiente y efectiva de sus integrantes. Una entidad bien informada está atenta al desenvolvimiento de los acontecimientos, los desempeños, los logros y, también, de los riesgos potenciales.

«Monitoreo: debe monitorearse el proceso total, y considerarse como necesario hacer modificaciones. De esta manera, el sistema puede reaccionar dinámicamente, cambiando a medida que las condiciones lo justifiquen» (Informe COSO 2005, p. 18, las cursivas son nuestras). Está basada en el comportamiento o ejecución del control. Ello alude a la supervisión que la administración hace de la eficacia del control mediante la participación de un organismo que le dé a conocer a la administración cómo se cumple el control y si realmente asegura las actividades. Esta acción le permitirá hacer los ajustes o reformulaciones de algún componente del control, de ser necesario.

El COSO ERM se orienta a los riesgos y oportunidades que afectan la creación de valor. En su definición, se plantea que

El E.R.M. es un proceso, efectuado por la junta de directores de una entidad, por la administración y otro personal, aplicado en el establecimiento de la estrategia y a través del emprendimiento, diseñado para identificar los eventos potenciales que puedan afectar la entidad, y para administrar los riesgos que se encuentran dentro de su apetito por el riesgo, a fin de proveer seguridad razonable en relación con el logro de los objetivos de la entidad. (Estupiñan, 2006, p. 119)

Es el concepto tradicional de COSO al que se añade el concepto de riesgo empresarial. Este comprende como componentes el ambiente interno, establecimiento de objetivos, identificación de eventos, valoración de riesgo, respuesta al riesgo, actividades de control, información y comunicación, y monitoreo.

La estructura de concepto tradicional COSO, ha añadido los conceptos de *establecimiento de objetivos*, *identificación de eventos* y *respuesta al riesgo*. Estos elementos están identificados en las funciones fundamentales de la administración, como es el caso del planeamiento que fija los objetivos y señala las actividades a desarrollar e identifica los eventos que la pudieran afectar. Los riesgos y su evaluación, elementos que competen a la organización, se analizan de acuerdo a los factores externos e internos que pudieran afectar el negocio y sus objetivos, a fin de que la administración ejerza la gestión del control para afrontar y mitigar los riesgos.

3.4. La efectividad del control

La información que producen los sistemas y procesos de la función de control, respecto al desempeño de la organización, pretende que la alta dirección o la gerencia puedan tomar decisiones en la prevención y mitigación de los riesgos y la corrección de sus efectos. Las acciones y actividades de control basadas en políticas y plasmadas en procedimientos deben asegurar las actividades, dando respuesta a los riesgos en todos los niveles de la organización. Para que sean efectivas, las políticas deben estar escritas en manuales o directivas, e indicar *qué se debe hacer*. Por su parte, los procedimientos —también, en manuales—, deben indicar *cómo se hace* y vigilar su cumplimiento con el seguimiento de las actividades.

Con respecto a ello, es preciso anotar que *efectividad* significa que los controles de la entidad son eficientes y eficaces con definido criterio de costo-beneficio. Lo peor que le puede pasar a una organización es que instale un control burocrático que no coadyuve con la dinámica de la gestión y permita que las acciones y decisiones tomen un cariz lento y engorroso por una inadecuada definición de los riesgos del negocio y los

factores alternantes que impactan en las metas y objetivos institucional.

Con estas herramientas, la administración consigue una gestión eficiente que asegura el progreso de las actividades en busca del logro de los objetivos planeados, un progreso soportado en una cultura organizacional basada en control.

4. Conclusiones

1. *Control de gestión* y *gestión de control* pueden entenderse como lo mismo; sin embargo, la forma como se administran las empresas para enfrentar los riesgos de los negocios supone una gestión paralela de aseguramiento de actividades. Por tanto, lo pertinente es hablar de *gestión de control*.
2. El control es una función fundamental de la administración. Reducirla a un mero proceso es limitar su capacidad generadora de aseguramiento de las actividades operativas y administrativas, minimizar los riesgos y permitir el logro de los objetivos institucionales planeados.
3. Una función de control efectivo debe considerar:
 - Una estructura basada en el plan de organización con niveles de autoridad y responsabilidad, y separación de funciones claramente definidos
 - La adopción de sistemas y procedimientos coherentes con las funciones de la organización encargada de las actividades conducentes al logro de los objetivos
 - El compromiso del cuerpo directivo y gerencial para que la organización adopte una cultura de eficiencia, eficacia y economía basada en controles

4. El control es efectivo si está bien estructurado, es continuo y seguido por toda la organización. Debe estar alineado con las políticas que definen cómo hacer las actividades y con los propósitos institucionales.
5. El control participa, con las otras funciones de la administración, en la consecución cohesionada y coherente de los objetivos de hacer empresa o institución, en la generación de confianza para la toma de las decisiones de negocios y en la calidad de desempeño de la organización.
6. La organización en su conjunto es responsable de aplicar el control de manera apropiada mediante la puesta en marcha de instrumentos de gestión, que permita el desarrollo concatenado de actividades y controles en la conducción hacia el logro de los objetivos comunes y mitigación de los riesgos.
7. Dada la complejidad de los negocios, conviene a las organizaciones contar con un órgano de apoyo que les ayude a ejercer con eficiencia el control, tal como, una oficina de contraloría o auditoría interna o de gestión de control.

Referencias bibliográficas

Amaru, Antonio César (2009). *Fundamentos de Administración - Teoría general y proceso administrativo*. México D. F.: Pearson Educación de México.

Anthony, Robert N. & Vijay Govindarajan (2003). *Sistemas de Control de Gestión*. Décima edición. Madrid: McGraw-Hill/ Interamericana de España, S.A.U.

Delgado, Carlos (2011). *Auditoría de Gestión – Gestión de Riesgo Empresarial* [diapositivas]. (Material de enseñanza). Lima: PUCP, Diplomatura de Especialización en Auditoría.

Dextre, José (2010). *Funciones de la administración* (gráfico inédito). Lima.

Estupiñán Gaitán, Rodrigo (2006). *Administración o gestión de riesgos E.R.M. y la auditoría interna*. Primera Edición. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Federación Internacional de Contadores (2010). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos y Servicios Relacionados*. Lima: Traducción libre del Colegio de Contadores Públicos de Lima.

Informe COSO (2005). *Control interno*. Cuarta edición. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Pérez Carballo Veiga, Juan F. (2006). *Control de la gestión empresarial*. Sexta edición. Madrid: Libros Profesionales de Empresa/ ESIC Editorial.

Stoner, James A.F., R. Edward Freeman & Daniel Jr. Gilbert (1996). *Administración*. Sexta edición. México D. F.: Prentice Hall Hispanoamericana, S.A.

Fecha de recepción: 05 de septiembre de 2012

Fecha de aceptación: 26 de octubre de 2012

Correspondencia: jcdextre@pucp.edu.pe

rdelpozo@pucp.edu.pe