LA EVOLUCIÓN Y DESARROLLO DEL CONTROL INTERNO DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ECONOMÍA POLÍTICA

THE EVOLUTION AND DEVELOPMENT OF INTERNAL CONTROL FROM POLITIC ECONOMY PERSPECTIVE

Rosa Maricela Cedeño Zambrano

Universidad Técnica de Manabí, Ecuador
rosamaricedenozam@hotmail.com

Luisa María Morell González

Universidad Agraria de La Habana

Resumen

En el artículo se analizan la evolución y el desarrollo del control interno en consecuencia con las exigencias de cada momento histórico y del sistema de relaciones sociales de producción. Se utilizaron métodos teóricos como el histórico - lógico, análisis y síntesis e inducción - deducción; así como el tránsito de lo abstracto a lo concreto. Los resultados indicaron que el control interno se ha desarrollado, desde la economía precapitalista hasta la actual fase de globalización, en respuesta a los intereses de la clase dominante y a los ambientes de negocios.

Palabras clave: *globalización, sistema, relaciones sociales*

Abstract

This article analyzes the evolution and development of internal control in consequence with the exigencies of each historic moment of the system of social relations of production. Theoretical methods were used as historical – logical, analysis and synthesis and induction – deduction; As well as the transition from the abs-

tract to the concrete. The results indicated that the internal control has been developed since the pre-capitalist economy until the current phase of globalization, in response to the interests of the ruling class and business environment.

Keywords: *globalization, system, social relationships.*

Introducción

La economía política es una ciencia que estudia las relaciones sociales de producción que se desenvuelven a lo largo de la historia, y pone de relieve el surgimiento, desarrollo y sustitución de un modo social de producción por otro más progresivo. Esta ciencia penetra en la esencia de los fenómenos de la vida económica de la sociedad, al examinar la apariencia, descubre su esencia y muestra las leyes objetivas de las relaciones económicas de las personas. En ese orden, es de señalar que la necesidad de llevar a cabo el sistema de relaciones de producción, cambio, distribución y consumo, con el adecuado control condicionó el surgimiento del control interno.

Desde la economía precapitalista el control se estableció como instrumento de la clase dominante en función de sus intereses. Luego, en las transacciones de compra y venta de mercancías y la aparición del dinero como medio de circulación también el control ejerció un papel fundamental. Es notable como Marx resalta la importancia del control y la contabilidad en el ejemplo utilizado en su obra *El Capital* cuando expresó:

“(...) y nuestro Robinsón, que del naufragio ha salvado el reloj, libro mayor, tinta y pluma, se pone, como buen inglés, a llevar la contabilidad de sí mismo. Su inventario incluye una nómina de los objetos útiles que él posee, de las diversas operaciones requeridas para su producción y por último del tiempo de trabajo que, término medio, le insume elaborar determinadas cantidades de esos diversos productos (...)” (Marx, 1873, p.50).

Precisamente, en este artículo se aborda el análisis realizado sobre la evolución y desarrollo del control interno en consecuencia con las exigencias de cada momento histórico y del sistema de relaciones sociales de producción.

Desarrollo

El control interno, tal y como se manifiesta en la actualidad, era desconocido en épocas remotas, sin embargo, queda clara la existencia del control en respuesta a las necesidades impuestas por los diferentes modos de producción que antecedieron al capitalismo.

Desde la comunidad primitiva, como forma inicial de la sociedad, y posteriormente con el surgimiento de la división social del trabajo y del intercambio mercantil, los ancianos de las gens y los jefes de las tribus, poco a poco empezaron a apropiarse de una parte de la riqueza social utilizando el control como instrumento en función de sus intereses (Universidad Lomonosov, 1979).

Posteriormente, con el modo esclavista de producción, el intercambio mercantil se transformó paulatinamente en un sistema regular de comercio y aparecieron los mercados. Como resultado del incremento de la producción y el comercio se desarrolló la circulación monetaria y aparecieron las monedas de metal. La forma de estado esclavista siempre fue un aparato de violencia, de dominio clasista que salvaguardaba y controlaba la propiedad de los esclavistas.

Afirman Collins y Valin (1979) que la noción de control interno es tan antigua como la contabilidad. Hay información de que en 1280 el Papa Nicolás II hacía levantar por su notario, un duplicado de todas las recaudaciones y de los pagos, con el fin de verificar la exactitud y el rigor del trabajo de sus propios administradores.

Por otra parte, se plantea que los romanos cumplían en aquellas épocas tan antiguas uno de los requisitos inherentes a todo sistema de control interno en la actualidad, como el de la división de responsabilidades. Mientras que la autorización de los gastos y de los impuestos era responsabilidad del senado romano, los fondos eran custodiados por los administradores de la asamblea legislativa (Collins y Valin, 1979).

Por su parte, en el modo feudal de producción, que alcanzó su máxima prosperidad en los siglos XIV y XV, a medida que se fueron desarrollando las relaciones mercantiles y monetarias, la hacienda feudal se fue incorporando más y más a la rotación del mercado. Al comprar objetos de lujo y artículos de los artesanos, los señores feudales tenían creciente necesidad de dinero, por lo que les era conveniente pasar a los campesinos del sistema de la economía terrateniente, a la economía tributaria, al pago de la renta en dinero (Universidad Lomonosov, 1979).

En este aparato de violencia con el dominio clasista de los señores feudales, sin dudas también el control es manipulado como herramienta en función de los intereses de la clase dominante.

Se plantea que en la época de los Médicis, en el siglo XV, estos introdujeron un control sobre las cantidades de materas primas puestas en fase de fabricación en sus fábricas de tejidos, cotejando las cantidades suministradas a cada puesto de trabajo con las unidades fabricadas por el mismo. Como se aprecia, el control no tenía más objetivo que limitar el riesgo de errores y fraudes, manteniéndose este enfoque hasta finales del siglo XIX (Cañibano et al, 1983).

---

1. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. (2014). Vigésima Tercera Edición. Edición del Tricentenario. Recuperado de: dle.rae.es

Alrededor del siglo XVI el feudalismo se debilita, los burgos pasan a dominar la vida económica, básicamente en el comercio y la artesanía. Se desarrolla entonces la clase burguesa, controlando además la banca, el seguro, el tráfico marítimo y la incipiente industria. Es el despegue de un gran desarrollo en las actividades comerciales e industriales y de muchas otras actividades, dentro de las cuales se encuentra la contaduría pública (Pérez, 2010).

En el desarrollo de esta profesión en el mundo tuvieron gran incidencia las convulsiones económicas y financieras que se suceden en la humanidad en el siglo XVIII a raíz de la revolución industrial y después de esta que alcanza hasta el siglo XIX, situaciones que demandaron de hombres especializados en problemas económicos, financieros y contables (Pérez, 2010).

En esta fase la interpretación de una mayoría de autores que definieron el control interno pudiera transcribirse como: “Conjunto de medios, medidas organizativas y procedimientos establecidos para proteger los bienes patrimoniales, promover la eficiencia en el trabajo de los empleados y asegurar el cumplimiento de las políticas y directivas constitucionales” (Montgomery, 1949, p. 65).

Es notable que uno de los momentos de cambio más importantes de las fuerzas productivas de nuestra era, en la primera fase del régimen capitalista de producción, lo instauró la revolución industrial, que contribuyó a su triunfo como modo de producción. (Colectivo de autores, 2007).

Asegura Lenin que: “El colosal incremento de la industria y el proceso rapidísimo de concentración de la producción en empresas cada vez más grandes son una de las peculiaridades del capitalismo” (Lenin, 1977, p.15).

Al referirse al sistema capitalista Marx concedió especial importancia a la contabilidad y por ende al control como elemento indispensable, cuando escribió:

“Cuando un capitalista invierte su capital en un negocio nuevo, no tiene más remedio que dedicar una parte de él a comprar un contable, etc., y a adquirir los materiales necesarios para la contabilidad. Y si su capital está ya funcionando, dedicado a su proceso constante de reproducción, tiene que hacer revertir constantemente una parte del producto—mercancía, transformándolo en dinero, para pagar a los contables, dependientes, etc. Esta parte del capital se sustrae al proceso de producción y figura entre los gastos de circulación, que hay que deducir del producto total” (Marx, 1893, p.191).

Cook y Winkle (2006) plantean que después de la revolución industrial, el alcance y complejidad de los negocios se amplió notablemente. Al aumentar el tamaño de las compañías emplearon mayor número de personas y sus sistemas contables se volvieron mucho más desarrollados, con esto resultó posible dividir las tareas dentro de la compañía. Las funciones de custodia de activos y su registro fueron separadas y se establecieron los controles internos para proteger los activos y detectar los desfalcos.

Diferentes autores plantean que:

“A partir de mediados del siglo XIX y particularmente, en la década de los setenta, el proceso de concentración y centralización del capital y la producción estimulado por el desarrollo de las fuerzas productivas y la ley económica fundamental del sistema, alcanzó ritmos y niveles desconocidos en la historia del capitalismo, lo que trajo consigo la necesidad de la realización de determinados cambios en las relaciones de producción y especialmente en las relaciones de propiedad y las relaciones económico organizativas de la producción, que sentaron base favorable para importantes cambios futuros en ellas” (Colectivo de autores, 2007, p.27).

Lo anterior refiere la creación de las sociedades anónimas como forma jurídica de empresa. Consideradas la forma fundamental de centralización de los capitales individuales y de organización de la producción en las modernas empresas capitalistas de entonces, lo cual provocó nuevas exigencias relacionadas con el control.

Es de señalar que el alto nivel de concentración del capital y la producción que se gesta en el seno de las sociedades anónimas constituyeron la base material para el surgimiento de los monopolios y condiciona, a su vez, el desarrollo de la base material para el tránsito de la economía capitalista regulada por la libre competencia, a la economía capitalista regulada por los monopolios (Colectivo de autores, 2007). Estos fenómenos en el desarrollo de la sociedad capitalista marcaron el tránsito del capitalismo premonopolista al capitalismo monopolista.

Asegura Lenin que: “La competencia se convierte en monopolio. De ahí resulta un gigantesco proceso de socialización de la producción. Se socializa también, en particular, el proceso de los inventos y perfeccionamientos técnicos” (Lenin, 1977, p. 26).

Se plantea que las significativas modificaciones ocurridas en el desarrollo del imperialismo llegan a condicionar fuertemente el curso de los acontecimientos, pasando de un sistema imperialista caracterizado por la coexistencia de potencias capitalistas que compiten entre sí, con conflictos permanentes y violentos, a un imperialismo “colectivo”, basado en una tríada integrada por Estados Unidos, la Unión Europea y Japón (Colectivo de autores, 2007).

Asegura Pérez (2009) que en los años 70 las inversiones hacia Estados Unidos aumentaron, este país se convertía en el principal receptor de inversiones extranjeras directas y sus empresas comenzaron a desacelerar su presencia en los mercados exteriores. El tradicional predominio de las multinacionales americanas cedió paso al dinamismo de las empresas procedentes de la comunidad económica europea y poco después de Japón (Pérez, 2009).

La globalización neoliberal llevó a un cambio en el modo de presentación del imperialismo. Se plantea que: elemento importante en la estrategia de las compañías transnacionales corresponde a la división del trabajo entre las casas matrices, las filiales y sucursales que la integran, ello le permite elevar la eficiencia de las inversiones al poder combinar de manera óptima todos los momentos de la producción a escala global (Colectivo de autores, 2007). Sin embargo, esto trae consigo nuevos retos relacionados con el control.

El Gobierno de los Estados Unidos, identificó una serie de problemas empezando con el caso *Watergate* en la década de los 70 hasta las dificultades financieras del Sistema de Ahorro y Crédito en la década de los 80. La Comisión del Senado de los EUA, *Treadway Commission* gestionó la formación del “*Committee of Sponsoring Organizations*” (Comité de Organizaciones Patrocinadoras), conocido por sus siglas en inglés, COSO.

Este Comité realizó una investigación sobre el conocimiento, aplicación y mejora de los criterios de control interno en las grandes corporaciones, las medianas y pequeñas empresas, incluyendo temas relacionados con el mejoramiento técnico y el alcance de las funciones de diseño, implantación y evaluación de los controles internos integrados de las organizaciones. COSO estuvo conformado por organismos de profesionales de los Estados Unidos que inició la investigación en 1986. En septiembre de 1992 se publicó la versión en inglés denominado “Informe COSO”.

El informe COSO define el control interno como:

“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 las leyes y normas aplicables” (Coopers & Lybrand, 1997, p.4)

Concebir al control interno como un proceso rompió con el enfoque tradicional, el cual se limitaba a desarrollar actividades, funciones o acciones independientes, sin vínculo ni interrelaciones establecidas. A partir de esta nueva perspectiva las actividades de control interno son procesos efectivos incorporados a la infraestructura de una entidad, formando parte de su esencia, incorporados y no añadidos. Esto convierte al control interno en un sistema integrado de materiales, equipos, procedimientos y personas para proporcionar una seguridad razonable en el logro de los objetivos.

Plantea Díaz (2015) que a partir de la divulgación del informe COSO se han creado diversos modelos de control, así como numerosos lineamientos para un mejor gobierno corporativo, encontrándose dentro de los más conocidos, el COCO de Canadá y el CADBURY de Reino Unido. Asimismo, se referencian el modelo CRITERIA en Australia y el MECI en Colombia. Por su parte, en el contexto cubano, de forma similar, las “Normas del Sistema de Control Interno”, se formalizan a través de la Resolución 60 de 2011 (Contraloría General de la República de Cuba, 2011).

Es de señalar como elemento significativo en el capitalismo contemporáneo el impacto de la Revolución Científico Técnica y la revolución de la informática y las comunicaciones.

Pérez (2009) asegura que la revolución informática ha provocado la explosión de dos verdaderos sistemas nerviosos de las sociedades modernas: los mercados financieros y las redes de la información. Los avances de la tecnología han sido y están siendo impresionantes y han facilitado el proceso de globalización.

Los avances tecnológicos en esta sociedad global representan un elemento crítico para el éxito y la supervivencia de las organizaciones, es la administración efectiva de la Tecnología de Información (TI) relacionada. “Muchas organizaciones reconocen los beneficios potenciales que la tecnología puede proporcionar. Las organizaciones exitosas, sin embargo, también comprenden y administran los riesgos asociados con la implementación de nueva tecnología” (Information Systems Audit and Control, 1998, p.5).

Por lo tanto, la administración debe tener una apreciación y un entendimiento básico de los riesgos y limitantes del empleo de la tecnología de información para proporcionar una dirección efectiva y controles adecuados. El impacto en los recursos de TI es enfatizado en el Marco Referencial de control interno “COBIT” conjuntamente a los requerimientos de información del negocio que deben ser alcanzados: efectividad, eficiencia, confidencialidad, integridad, disponibilidad, cumplimiento y confiabilidad. COBIT ayuda a salvar las brechas existentes entre riesgos de negocio, necesidades de control y aspectos técnicos.

Al respecto Blanco (2015) asevera que la actual etapa de desarrollo humano, caracterizada por la revolución informática y las comunicaciones, como en las épocas que le antecedieron, los sistemas de control interno se tienen que adaptar a las tecnologías imperantes.

Por otro lado, es de señalar que en julio de 2002, en medio de un agitado clima político y económico, el congreso de Estados Unidos sancionó la ley *Sarbanes - Oxley* (SOX), un compendio jurídico de estrictos lineamientos contables y corporativos, lo que significó para muchos una clara injerencia del estado en los asuntos internos corporativos, así como una gradual pérdida de libertad del manejo corporativo.

Los motivos del endurecimiento de los controles contables y financieros por parte del gobierno norteamericano fueron los escándalos de casos de fraude contable y corporativo en empresas de clase mundial ubicadas principalmente en ese país y en Europa. Sin embargo, la pérdida de confianza de los inversionistas fue el daño más grave realizado. A raíz de estos hechos, el gobierno norteamericano realizó una profunda reforma legislativa iniciada por el congreso de ese país y la comisión de valores (SEC), destinada a restablecer la confianza en los informes financieros corporativos (Joya et al, 2012).

El congreso de Estados Unidos reaccionó rápidamente ante la creciente desconfianza, y se dio a la tarea de diseñar, analizar y promulgar una nueva Ley del mercado de valores, conocida como la Ley *Sarbanes-Oxley* (LSO) que inició una serie de cambios regulatorios para las entidades emisoras en Estados Unidos. Uno de los ejes principales de la LSO es la importancia del sistema de control interno sobre la información financiera (Buzo, 2014).

Lo anterior evidencia que la práctica de la gestión de los riesgos que se venía realizando en la mayoría de las empresas públicas y privadas que implementaron COSO era sin una visión integral de los mismos. Ello conllevó que la comisión *Treedway*, también conocida como COSO (*Committee of Sponsorin Organisations*)

realizara una propuesta metodológica para la gestión integral de los riesgos y los controles en las organizaciones conocida como «*enterprise risk management framework*» (ERM ó COSO II) (Carmona, 2004).

Es notable que la Ley *Sarbanes- Oxley* estableciera, entre otras, la obligación de la administración de autoevaluarse y opinar sobre la efectividad de su control interno. Se reconoce por los organismos reguladores como marco de referencia adecuado sobre control interno el emitido por COSO en 1992 que cubrió las necesidades de ese momento, sin embargo, en respuesta a la evolución de los ambientes de negocios y operativos, en plena fase de globalización neoliberal en mayo del año 2013, COSO publicó la actualización al marco integrado del control interno “COSO 2013” que sustituye al anterior “COSO de 1992” (Buzo, 2014).

Se incluyen en el COSO actual mejoras y aclaraciones destinadas a facilitar su aplicación. Una de las más significativas es la presentación de los conceptos básicos ahora como principios que se asocian a los cinco componentes, para facilitar el diseño e implementación. Asimismo, es de señalar, que este marco y el emitido para la gestión de riesgos corporativos-marco integrado (ERM-Marco) son complementarios y no se sustituyen entre sí, por lo que ERM sigue siendo viable y adecuado para el diseño, implementación, ejecución y evaluación de la gestión de riesgos corporativos (COSO, 2013).

En esta época de cambios constantes causados por la globalización y la tecnología, entre otros factores, el control interno da respuesta a los intereses del ambiente de negocios, de las firmas de auditoría y de los participantes en los mercados financieros, entre otros.

Conclusiones

Del análisis de la evolución y el desarrollo del control interno desde la perspectiva de la economía política, considerando las exigencias de cada momento histórico y del sistema de relaciones sociales de producción en cada régimen social, se destacan las siguientes conclusiones:

- El control se ha desarrollado por milenios de actividad gerencial, contable y de auditoría desde los sistemas de producción precapitalistas. En sus inicios destinado a la salvaguarda y control de la propiedad de la clase dominante, definiéndose en las fases del capitalismo premonopolista y monopolista como medidas organizativas y procedimientos para proteger activos, cumplimiento de políticas, detección de desfalcos y fraudes.
- Con la tercera fase de desarrollo del capitalismo conocida como la globalización neoliberal el control interno asume nuevos retos, se concibe por primera vez como proceso, con la emisión del informe COSO, luego le suceden otros cambios con la revolución informática (modelo COBIT) y ante la necesidad de la gestión integral de los riesgos y los controles en las organizaciones se emite el COSO ERM.
- En la actualidad en plena fase de globalización y en respuesta a la evolución de los ambientes de negocios y operativos, en el año 2013, se publicó la nueva actualización al marco integrado del control interno.

Referencias bibliográficas

- Blanco, L., 2011. *La informática en la dirección de empresas*. 1ra ed. La Habana: Editorial Félix Valera.
- Buzo, J., (2014). *Punto de vista, 2014 año de transición al nuevo COSO 2013*. pp. 01-05 Recuperado de <https://www.pwc.com/mx/es/publicaciones/archivo/2014-02-punto-vista.pdf>
- Cañibano, L., et al. (1983). *Curso de auditoría contable*. Tomo I. 1ra ed. Madrid: Editorial ICE.
- Carmona, M., (2004). *Nuevo paradigma del control interno y su impacto en la gestión pública*. Pinar del Río: Universidad de Pinar del Río.
- Colectivo de autores., (2007). *Lecciones de economía política del capitalismo*. Tomo II Primera y Segunda Parte. 1ra ed. La Habana: Editorial Félix Varela.
- Collins y Valin, G., (1979). *Audit et controle interne, Principes, objectifs e pratiques*. 1ra ed. París: Dalloz.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (COSO), (2013). *Control Interno – Marco Integrado*. España: PwC, Instituto de Auditores Internos de España.
- Cook, J.Y Winkle, G. (2006). *Auditoría*. 3ra ed. Tomo I. La Habana: Editorial Félix Varela.
- Coopers & Lybrand., (1997). *Los nuevos conceptos del Control Interno (Informe COSO)*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos.
- Contraloría General de la República de Cuba., (2011). *Resolución No. 60. Normas del Sistema de Control Interno*. La Habana: Gaceta Oficial Extraordinaria No. 13 de fecha 3 de marzo de 2011.
- Díaz, J. (2015). El sistema de control interno con un enfoque de proceso (Dran, L. C. Coord.). *Referencias de Contabilidad y Auditoría. Enfoques México – Cuba*. 1ra ed. (pp. 239-250). Xalapa: Ediciones Códice.
- Information Systems Audit and Control (ISACA) (1998). *COBIT*. Pp. 01-05. Recuperado de <http://www.isaca.org/>
- Joya, R.; et al., (2012). Control interno y normatividad. *Revista Retos de la Dirección* V(6). pp. 109-122. Recuperado de <https://www.retos.reduc.edu.cu/index.php/retos/article/view/73>.
- Lenin, V., (1977). *El imperialismo, fase superior del capitalismo*. 1ra ed. Moscú: Editorial Progreso.
- Marx, C., (1873). *El Capital*. Tomo I. V (1) pp. 01-955 Recuperado de <http://www.ucm.es/info/bas/es/marx-eng/capital>
- Marx, C. (1893). *El Capital*. Tomo II. pp. 01-440 Recuperado de <http://www.libro dot.com>
- Montgomery, R., (1949). *Auditing*. 1ra ed. Nueva York: Editorial Ronald Press.
- Pérez, O., (2009). *Internacionalización del capital: respuesta socialista*. 1ra ed. La Habana: Editorial Félix Varela.
- Pérez, O. (2010). La auditoría nace en Europa después de la revolución industrial. Pp. 01-01. 2010.12.17 - 19:11:35. Recuperado de <http://www.radiorebelde.cu>
- Universidad Lomonosov, (1979). *Curso de Economía Política* Tomo I. 2da ed. La Habana: Editorial Pueblo y Educación.