

# Revista de Ciencias Sociales

50 *Años*  
ANIVERSARIO

# Sistema de control interno: Metodología para la evaluación de las organizaciones

Chango Galarza, Mariela Cristina\*  
Terán Herrera, María Belén\*\*  
Lozada Orejuela, Martha Cecilia\*\*\*  
Panchi Mayo, Viviana Pastora\*\*\*\*

## Resumen

En el contexto global, las organizaciones han experimentado un conjunto de transformaciones en sus modelos de gestión como una alternativa encaminada al mejoramiento de sus niveles de desempeño y competitividad en los mercados globalizados. Se transitó de un modelo burocrático hacia uno basado en la teoría del organicismo, bajo el cual se conciben las organizaciones como sistemas abiertos y flexibles, con capacidad de transformarse a través de la autopoiesis para adaptarse a los cambios del entorno. Contablemente la evaluación del riesgo que presentan estas organizaciones para el alcance de sus objetivos se realiza a través del control interno normado por medio del COSO y la NIA 315. Como objetivo se analizaron las debilidades de los lineamientos del control interno como instrumento de evaluación del riesgo que enfrentan las organizaciones, para el alcance de sus metas en el actual contexto socioeconómico. Metodológicamente el trabajo se desarrolló a partir de la revisión de literatura especializada en las líneas de investigación vinculadas con las organizaciones vivientes, así como de los lineamientos del COSO y la Norma de Auditoría 315. En las conclusiones del estudio se precisan las limitaciones del control interno para evaluar la gestión del riesgo en las organizaciones objeto de estudio.

**Palabras clave:** Sistema de control interno; organizaciones burocráticas; organizaciones vivientes; autopoiesis; instrumento de evaluación.

---

\* Magíster en Gestión de Empresas mención PYMES. Ingeniera en Contabilidad y Auditoría. Docente Tiempo Completo en la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE, Quito, Ecuador. E-mail: [mcchango@espe.edu.ec](mailto:mcchango@espe.edu.ec) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2996-9718>

\*\* Magíster en Administración de Empresas. Docente Tiempo Completo en la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE, Quito, Ecuador. E-mail: [mbteran@espe.edu.ec](mailto:mbteran@espe.edu.ec) ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-3066-9708>

\*\*\* Doctora en Contabilidad y Auditoría. Magíster en Auditoría Gubernamental. Docente Tiempo Completo en la Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE, sede Latacunga, Ecuador. E-mail: [mclozada@espe.edu.ec](mailto:mclozada@espe.edu.ec) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3425-977X>

\*\*\*\* Doctora en Contabilidad y Auditoría. Docente Tiempo Completo y Directora de Investigación en la Universidad Técnica de Cotopaxi (UTC), Latacunga, Ecuador. E-mail: [viviana.panchi@utc.edu.ec](mailto:viviana.panchi@utc.edu.ec) ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5428-5492>

# Internal control system: Methodology for the evaluation of organizations

## Abstract

In the global context, organizations have experienced a series of transformations in their management models as an alternative aimed at improving their performance and competitiveness levels in globalized markets. The transition was from a bureaucratic model to one based on the theory of organicism, under which organizations are conceived as open and flexible systems, capable of transforming through autopoiesis to adapt to changes in the environment. Accounting-wise, the risk assessment presented by these organizations for the achievement of their objectives is carried out through internal control regulated by COSO and ISA 315. The objective was to analyze the weaknesses of the internal control guidelines as an instrument for assessing the risk faced by organizations to achieve their goals in the current socioeconomic context. Methodologically, the work was developed based on the review of specialized literature in the lines of research linked to living organizations, as well as the COSO guidelines and Audit Standard 315. The conclusions of the study specify the limitations of internal control to evaluate risk management in the organizations under study.

**Keywords:** Internal control system; bureaucratic organizations; living organizations; autopoiesis; assessment instrument.

## Introducción

En el marco de la globalización, así como de las sociedades del conocimiento se han gestado un conjunto de transformaciones en el funcionamiento de las organizaciones, pues éstas han comenzado a sustituir el modelo organizativo burocrático por otros enfoques más flexibles, los cuales han conducido a la conformación de nuevas formas de organización conocidas bajo los fundamentos de la teoría del organicismo como “Organizaciones Vivientes”.

Estas organizaciones se definen como unidades flexibles y dinámicas, cuyo funcionamiento se realiza en los términos de los sistemas vivientes, en los cuales la autopoiesis constituye el proceso fundamental que permite su transformación constante para adaptarse a los cambios del entorno. La evaluación del riesgo de estas organizaciones para el alcance de los objetivos propuestos se realiza contablemente a partir de los lineamientos del control interno, entre los cuales se encuentra el COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) y, la Norma Internacional

de Auditoría 315 (NIA 315) denominada “Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa”.

Es importante manifestar que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), indica que la NIA 315, es una herramienta de control, basado en el riesgo de auditoría, que de manera general evalúa los procesos administrativos y financieros, en tal virtud la valoración debe incluir aspectos relevantes: Indagación, observación e inspección.

Además, la NIA 315 establece un marco para que los auditores comprendan la entidad y su entorno, identificando y valorando los riesgos de errores materiales. Este enfoque es crucial para las organizaciones vivientes que operan en un entorno dinámico y complejo.

De manera similar, bajo el contexto de la NIA 315, el equipo de investigación de la Organizational Risk and Compliance Administration (ORCA, 2024), determina que un proceso de evaluación de riesgos por parte de la entidad podría abordar, por ejemplo, cómo la entidad considera la posibilidad de transacciones no registradas o cómo identifica y analiza estimaciones significativas incluidas

en los estados financieros. Ahora bien, Auditool (2018), en su investigación, plantea que, al realizar una auditoría, es esencial preparar los papeles de trabajo, puestos que estos respaldarán el informe de auditoría, en dichos documentos se recopila la información obtenida mediante los procedimientos aplicados durante la revisión de la cuenta Auditada.

Por lo tanto, el problema es presentado ante los sistemas de control interno aplicados a la actualidad, como el COSO y la NIA 315, mismos que no tienen presente factores externos a las organizaciones vivientes ni aspectos subjetivos de estas. Entonces, estos enfoques que son considerados tradicionales tan solo se centran en la evaluación interna, cayendo en la omisión de variables relacionadas con su entorno y las interacciones que resultan clave para una entidad necesitada en encaminarse hacia la evolución continua.

Bajo esta línea, el presente trabajo de investigación analizó las debilidades encontradas en los lineamientos del control interno usado como un instrumento en la evaluación de riesgos de las organizaciones vivientes. De forma final, el objetivo de esta investigación es identificar las limitaciones de los mecanismos del control interno aplicados en la actualidad y plantear mejoras que correspondan a la realidad específica de las organizaciones vivientes.

## 1. Fundamentación teórica

### 1.1. Evolución del modelo de organización burocrático

En las bases del pensamiento administrativo clásico, las organizaciones se concibieron desde la postura del modelo burocrático fundamentado en el racionalismo económico, bajo el cual el incremento en los niveles de producción y productividad de las organizaciones, constituían los aspectos fundamentales que promovían el mejoramiento de su funcionamiento y desempeño. Weber

(1964), destacó la importancia de la burocracia en la organización, señalando que este modelo se basa en la racionalidad económica y la estandarización de procesos para lograr eficiencia y predictibilidad en las operaciones.

Así mismo, Kotler (2000) destaca la importancia de la gestión estratégica en la efectividad organizacional. Según este autor, el control interno debe ser parte integral de la estrategia organizacional, garantizando que todas las funciones operativas y de *marketing* estén alineadas con los objetivos estratégicos de la empresa. Esto es crucial para la implementación de la NIA 315, que enfatiza la necesidad de comprender el entorno y las condiciones internas de la entidad para identificar y valorar adecuadamente los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Por su parte, Porter (1985) argumenta que la ventaja competitiva de una organización se basa en su capacidad para diferenciarse y ofrecer valor superior. En este sentido, las organizaciones que adoptan modelos de control interno robustos, como los propuestos por la NIA 315, están mejor equipadas para identificar y gestionar los riesgos, permitiendo una ejecución más efectiva de sus estrategias competitivas.

El modelo burocrático se basó fundamentalmente en el principio de la racionalidad, a partir del cual se promovía la adecuación de los medios disponibles en la organización para el alcance de sus objetivos o fines previamente establecidos, garantizando de este modo la mayor eficiencia en cuanto a las actividades y funciones desempeñadas por los miembros de la organización (Chiavenato, 2006).

La principal contribución que fundamentó las bases del modelo de organización burocrático fue realizada por Weber, la cual enfatizó en las semejanzas encontradas entre los procesos de mecanización a nivel industrial y las formas burocráticas de organización. Al respecto, Morgan (2001) expresa que el modelo de gestión burocrático establece rutinas concretas en los procesos de administración, del mismo modo cómo

la mecanización es la base para promover la ejecución de rutinas a nivel de la producción. En las organizaciones burocráticas se ejerce la dominación y el poder a partir de la aplicación de algunos criterios como la precisión, continuidad, disciplina, rigor y confianza (Martínez, 2005).

Un aporte conceptual al respecto se encuentra en el planteamiento de Hernández (2011), al concebir las organizaciones burocráticas como estructuras en las que existe un dominio por el conocimiento, que implica la transferencia del poder del líder al experto. Así mismo, Petrella (2007) expresa que, en cualquier organización formal, se encuentran algunos elementos característicos del modelo de gestión burocrático como por ejemplo la existencia de un orden jerárquico, precisado en los órganos y personas que ejercen la autoridad.

Los argumentos expuestos, han fundamentado el abordaje de las organizaciones burocráticas como estructuras cerradas, mecanicistas, altamente jerarquizadas, rígidas y centralizadas, cuyo desempeño se basa en el racionalismo económico que promueve el incremento de la productividad y la eficiencia del ser humano en el desarrollo de las actividades laborales. Como lo expresa Bauman (2011), bajo estas formas organizativas, los trabajadores en el cumplimiento de sus actividades laborales aplican los métodos más racionales para alcanzar los mayores niveles de eficiencia, reducir los costos y los riesgos de cometer errores en la ejecución de la actividad asignada.

Las ventajas son la aplicabilidad del modelo en organizaciones que desarrollan tareas y funciones lineales; así como cuando existe un entorno con capacidad para asegurar que el producto generado es realmente el esperado. También resulta adecuado, en los casos de sistemas de producción en serie y; en la medida que se conforma un ambiente organizacional que promueve un comportamiento obediente del recurso humano para el desarrollo de una actividad mecánica apegada al cumplimiento de normas y regulaciones (Morgan, 2001).

Por parte de las limitaciones, se considera el exagerado apego de los miembros de la organización a las normas y regulaciones; la despersonalización de las relaciones entre los miembros que conforman la organización y; la tendencia hacia la creación de rutinas y métodos, que genera una cierta resistencia al cambio (Petrella, 2007). A estas restricciones se agregan las relacionadas con la capacidad de las organizaciones burocráticas para adaptarse con facilidad a los cambios del entorno, aportar respuestas a nuevos problemas y, la motivación de sus miembros para participar en los procesos de innovación y desarrollo tecnológico.

Bajo este contexto, la burocracia, tal como la describe Weber (1964), es un sistema formal y estructurado donde las normas y reglas desempeñan un papel clave en la organización de las entidades, regulando las relaciones y procesos internos; esta visión ha influido profundamente en la teoría sociológica, como señalan Peris-Ortiz y Rueda-Armengot (2013); además, la perspectiva contemporánea de Zamudio y Arellano (2011), amplía esta concepción al aplicar los principios burocráticos al estudio de las organizaciones internacionales, viéndolas como entidades con dinámica interna propia.

El funcionamiento y desempeño de las organizaciones vivientes se realiza a partir de la autopoiesis definido como un proceso auto-organizativo, circular y auto referencial de una clase o familia de organizaciones que funcionan como sistemas vivos, pues tienen sus propias características y comportamientos que inciden en la conformación de su estructura y por tanto en su desempeño (Maturana y Valera, 2003).

Basándose en los fundamentos de la teoría organicista, Luhmann (2006) plantea la existencia de tres categorías de sistemas: El sistema vivo, con capacidad para la creación de un entorno concreto que resulta propicio para la reproducción celular y la generación de organismos; el sistema psíquico, que permite observar la sociedad desde afuera a través del pensamiento; y, los sistemas sociales, conformados a partir de la comunicación.

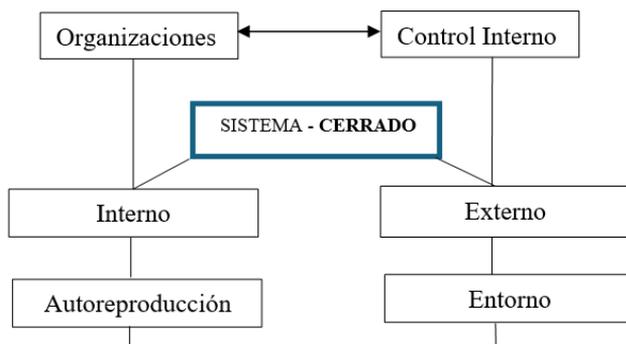
Este trabajo, se enfatiza en los

sistemas sociales a partir de los cuales se define la sociedad como un sistema social omniabarcador, en cuyo seno se desarrollan todos los sistemas sociales, incluyendo las organizaciones entendidas como sistemas sociales funcionales diferenciados, que por sus características y especificidades presentan una dinámica propia, cuya evolución se desarrolla en función de la necesidad de tomar decisiones y de comunicarlas, como un mecanismo que permite fijar las bases que sustentarán la toma de nuevas decisiones (Luhman, 1997; 2006). Sobre la base de lo expuesto, las organizaciones desde la postura de la sociología se conciben como sistemas sociales autopoieticos, en las cuales la toma de decisiones se fundamenta en los sistemas de comunicación (Luhman, 2006).

Las organizaciones como sistemas sociales funcionan bajo el principio de autonomía, en la medida que sus mecanismos

de dirección se encuentran directamente determinados por la comunicación, “esto independientemente de las otras obligaciones de los miembros de la organización en el entorno del sistema organizativo propio, es decir, independientemente de sus otros papeles sociales” (Luhmann, 2006, p. 98).

Asimismo, las organizaciones son sistemas sociales organizados que “permiten tratar el comportamiento humano tal como si fuera un decidir” (Luhman, 1997, p. 45). Bajo esta concepción, se parte de la premisa que el crecimiento organizacional depende directamente de las decisiones, para lo cual se supone que éstas ya se han adoptado o se adoptarán en un futuro próximo. En esta orientación, las organizaciones funcionan como sistemas sociales abiertos que establecen relaciones con el entorno en función de los procesos de toma de decisiones (ver Figura I).



Fuente: Elaboración propia, 2024.

### Figura I: Relación de poder, manejo de conflicto y toma de decisiones dentro de las organizaciones

Por tanto, la sociedad misma resulta una condición básica e indispensable que favorece la conformación de las organizaciones y al mismo tiempo, requiere para su desarrollo de formas organizativas con capacidad de establecer relaciones con el contexto (Luhman, 1997).

Siguiendo a Morgan (2001), entre los aportes de la teoría orgánica para el desarrollo organizacional se encuentran: El énfasis en las relaciones entre la organización y el entorno; la capacidad que tiene la dirección de la organización para establecer los objetivos organizacionales en función de las necesidades

del entorno; la existencia de diversas opciones para conformar la estructura de la organización; la importancia de la innovación como base del desarrollo organizacional; el valor de las relaciones interorganizacionales para mejorar el desempeño de la organización; entre otros.

Sin embargo, a pesar del análisis anterior es importante mencionar que la transición desde el modelo burocrático hacia enfoques más flexibles y adaptativos responde a la necesidad de las organizaciones de operar en un entorno globalizado y dinámico (Williamson, 2007). Mientras que el modelo burocrático se basa en la racionalidad económica y la estandarización de procesos, las organizaciones vivientes, fundamentadas en la teoría del organicismo, se conciben como sistemas abiertos, flexibles y capaces de adaptarse mediante la autopoiesis (Maturana y Varela, 2003).

En este contexto, la NIA 315 juega un papel crucial al proporcionar un marco para que los auditores comprendan el entorno de la entidad y valoren adecuadamente los riesgos de errores materiales. La norma permite adaptar los procedimientos de auditoría para evaluar eficazmente los riesgos en organizaciones que operan bajo modelos flexibles, ofreciendo una visión integral que abarca tanto los factores internos como externos que pueden afectar a la entidad. En tal sentido, Prieto et al. (2015); y, Prieto et al. (2018), afirma que la negativa al cambio puede ser minimizada con el entendimiento de factores políticos, culturales, económicos y sociales para facilitar el proceso de transformación organizacional.

## **1.2. Control interno como metodología de evaluación de las organizaciones vivientes**

Aun cuando las organizaciones han experimentado transformaciones relevantes para promover su desarrollo, en el campo contable la evaluación del riesgo que éstas presentan para el alcance de sus objetivos se continúa realizando a través de los lineamientos de control interno, los cuales no han evolucionado al mismo ritmo del cambio

organizacional. El control de las actividades es fundamental para el alcance de objetivos a corto y largo plazo junto con una planificación acertada de actividades (Urribarrí y Romero, 2019).

Taylor (1911); y, Fayol (1949), subrayaron la importancia del control interno y la administración científica para la mejora de la eficiencia y la reducción de errores en las organizaciones. Al respecto, León, Maguiña y León (2023), sostiene que: “El control interno aplicado a las empresas se orienta básicamente al establecimiento de correctivos desde la naturaleza para detectar errores y establecer enmiendas sobre procesos y resultados” (p. 66), lo cual mejora la rentabilidad de la empresa.

Asimismo, Luhmann (2006) introdujo el concepto de autopoiesis y sistemas sociales, lo cual es crucial para entender las organizaciones modernas y la implementación efectiva de la NIA 315. Kotler (2000), destaca la importancia de la gestión estratégica en la efectividad organizacional, manifestando que el control interno debe ser parte integral de la estrategia organizacional, garantizando que todas las funciones operativas y de *marketing* estén alineadas con los objetivos estratégicos de la empresa. Esto es crucial para la implementación de la NIA 315, que enfatiza la necesidad de comprender el entorno y las condiciones internas de la entidad para identificar y valorar adecuadamente los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

En tal sentido, el control interno se entiende como un proceso integrado de auditoría diseñado por el consejo de administración, los directivos y el personal de la organización, con la finalidad de detectar fraudes, errores técnicos y, omisiones que se puedan haber presentado en el proceso de auditoría al momento de aplicar los principios contables. Es decir, es un proceso dinámico que aporta “un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento” (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO], 2013, p. 3).

Así mismo, en el documento citado se precisa que el Marco Integrado de Control el COSO ERM, consta de tres tipos de objetivos, los cuales, en función de las necesidades y estructura organizacional, permiten a cada organización concentrar sus acciones en los diversos aspectos del control interno. Tales objetivos pueden presentar un carácter operativo, de información y, de cumplimiento:

a. Los objetivos operativos, se relacionan con la efectividad y eficiencia de las operaciones realizadas en la organización, incluyendo al mismo tiempo los objetivos vinculados con el rendimiento financiero, así como la protección de los activos de las posibles pérdidas.

b. Los objetivos de información, se relacionan con la información financiera y no financiera, de carácter interno y externo, abarcando también los principios de confiabilidad, transparencia y oportunidad, así como otros conceptos establecidos por los organismos reguladores o como consecuencia de las políticas de la organización.

c. Los objetivos de cumplimiento, se relacionan directamente con el cumplimiento de las leyes y normas que regulan el funcionamiento de la entidad.

Para la consecución de estos objetivos, el control interno se ha formulado a partir de cinco componentes interrelacionados, los cuales se derivan de los mecanismos adoptados por la dirección para la gestión del negocio. Las dimensiones que integran el control interno se precisan en el entorno de control, proporcionando la disciplina y estructura para la instrumentación del control interno, pues abarca las normas, procesos y estructuras que fundamentan su aplicación en cada organización (COSO, 2013).

Incluye los principios relacionados con la integridad, los valores éticos, el establecimiento de estructuras, asignación de autoridad y responsabilidad, el reclutamiento y capacitación del capital humano, la filosofía organizacional, el estilo operativo de dirección, las medidas de evaluación del desempeño, entre otros aspectos. A partir de los componentes que conforman el entorno

de control, se puede afirmar que éste tiene una influencia determinante sobre el resto de los componentes del sistema de control interno de una organización.

A partir del análisis del COSO, Williamson (2007) manifiesta que éste presenta una definición amplia del control interno, entendiéndolo como un proceso administrativo diseñado para aportar una seguridad razonable en lo que respecta al alcance de los objetivos organizacionales, lo cual se evalúa en los términos de efectividad y eficiencia de la organización para el desarrollo de las operaciones, así como en lo relativo al cumplimiento de leyes y reglamentos que norman el ejercicio del auditor en los diversos países.

En lo que respecta a la efectividad del control interno, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013) establece que éste será efectivo en la medida que el sistema reduce a un nivel aceptable, la posibilidad de riesgo para no alcanzar uno o varios objetivos de la entidad, lo cual en algunos casos puede abarcar los objetivos operativos, de información y cumplimiento en conjunto; mientras que, en otros, puede limitarse a una o dos categorías de los objetivos mencionados.

No obstante, entre las limitaciones del COSO, Williamson (2007) precisa la definición del riesgo, la cual concibe las organizaciones como sistemas cerrados limitando el abordaje de las oportunidades e incertidumbres que éstas presentan para el alcance de los objetivos propuestos en el actual contexto socioeconómico y financiero. Sobre este aspecto, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013) expone que: “El control interno no puede evitar que se aplique un deficiente criterio profesional o se adopten malas decisiones, o que se produzcan acontecimientos externos que puedan hacer que una organización alcance sus objetivos operacionales” (p. 9).

Por tanto, en un sistema de control interno efectivo se pueden presentar limitaciones resumidas en los términos del

COSO (2013), en la falta de adecuación de los objetivos de la organización como una condición inicial para la aplicación del control interno; los criterios utilizados por los encargados de la toma de decisiones pueden ser erróneos o presentar sesgos; los errores u omisiones por parte del recurso humano encargado de aplicar el control interno; la capacidad directiva para anular el sistema de control interno; la capacidad directiva, así como de los miembros de la organización para evadir los controles; la ocurrencia de acontecimientos externos que puedan afectar el desempeño de la organización.

A partir de las limitaciones expuestas, se deduce que los aspectos constituyentes del COSO no conforman un sistema de control interno adecuado para la evaluación del riesgo que presentan las organizaciones vivientes para el alcance de los objetivos propuestos. No obstante, a partir de la aplicación del COSO se enfatiza también en el cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), entre las cuales se precisa la NIA 315 propuesta por la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC, 2004), denominada “Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa”, en la cual se establece que el objetivo del auditor consiste en identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Fundamentándose en el objetivo mencionado, en la norma se define el control interno como un Proceso diseñado y efectuado por los encargados del gobierno corporativo, la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables (IFAC, 2004).

Bajo esta concepción, el auditor en el ejercicio de la práctica contable procede a la aplicación del control interno, para el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables en cada organización por entidades de control con varios propósitos específicos, lo cual conduce a la evaluación del grado en que las herramientas de control interno precisadas en la norma, se han implementado en la organización para prevenir, detectar o corregir en caso de ser necesario, las representaciones erróneas de la realidad organizacional, que resulten de importancia relativa para revelar la situación de la entidad en un momento determinado y evitar posibles desfalcos o fraudes financieros. De este modo, el control interno aporta la seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de información financiera de la entidad (IFAC, 2004).

Sin embargo, en la norma también se precisa que aun cuando el auditor en el ejercicio de sus funciones obtenga un entendimiento de los controles de la entidad, esto no es una garantía suficiente para probar la eficiencia y eficacia de las operaciones de control aplicadas en la organización, a menos que exista un grado de subjetividad que permita a estos profesionales aplicar las herramientas del control interno considerando la complejidad, así como las condiciones del entorno, y los aspectos subjetivos que caracterizan las organizaciones vivientes, los cuales pudieran afectar su desempeño.

En efecto, algunos autores entre los que cabe citar Abernethy y Brownell (1997), sugieren que el tratamiento de controles contables dentro del actual marco normativo, debe ser objeto de un proceso de reflexión, en vista que el enfoque de la información contable limitado al ejercicio del control se centra en los costos y no permite precisar los aspectos subjetivos relacionados con la conducta del sujeto.

Entre las ventajas y desventajas que presenta el COSO para la evaluación del riesgo en las organizaciones, Williamson (2007); y, Gjerdrum y Peter (2011), precisan como ventajas que los lineamientos de control interno se aplican indistintamente a las

organizaciones del sector público y privado para una gestión cualitativa e interdisciplinaria de la incertidumbre, así como de la evaluación del riesgo que éstas presentan para el alcance de sus objetivos.

En estos términos, resulta de interés mencionar que los lineamientos del COSO presentan limitaciones para la evaluación del riesgo en las organizaciones vivientes, pues como se ha enfatizado en los párrafos precedentes éstas funcionan como sistemas sociales, dinámicos, abiertos, flexibles, en constante evolución para ajustarse a los cambios del entorno; mientras que las herramientas de control interno, no han evolucionado para adaptarse a las necesidades y especificidades de estas organizaciones.

Tal argumento, demuestra que, para la aplicación de un control interno eficiente en las organizaciones vivientes, se debe proceder a un replanteamiento de sus bases en función de las características, estructura y necesidades de estas formas organizativas. Esta transformación, debe orientarse hacia la evolución de un enfoque basado en el pensamiento administrativo clásico fundamentado en el control de las personas/ tareas, hacia un enfoque amplio e integrador

que incluya toda la organización.

El control interno es un proceso esencial que proporciona seguridad sobre la efectividad y eficiencia de las operaciones, la fiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables (Gjerdrum y Peter, 2011). La NIA 315 ofrece un marco detallado para que los auditores comprendan el entorno de la entidad, identifiquen y valoren los riesgos de representación errónea de importancia relativa, y evalúen la eficacia del control interno implementado.

La norma establece la importancia de un entorno de control robusto, la evaluación continua de riesgos, y la implementación de actividades de control efectivas; sin embargo, no es suficiente conocer y aplicar el control interno en las organizaciones, sin conocer y ahondar en los aspectos más difíciles de controlar como es el pensamiento complejo del ser humano, para la ejecución de los procesos a través del aprendizaje constante. Es importante manifestar la importancia que tiene el control en todos sus niveles y procesos en una organización (ver Figura II) a fin de considerar la grandeza de sus actos a través del elemento más importante como es el recurso humano a través de los sistemas sociales.



Fuente: Elaboración propia, 2024 adaptado de Luhmann (1998).

**Figura II: Niveles de los sistemas Sociales**

Además, la NIA 315 guía a los auditores en la realización de procedimientos de auditoría adaptados a las características específicas de cada entidad, asegurando una evaluación de riesgos más integral y precisa. Por ejemplificar, se menciona la investigación de Lisboa y Saboya (2016), en donde la falta de capacitación adecuada en auditoría para el personal del área de abastecimiento, ha sido identificada como un factor limitante para la efectividad del control interno.

Lo anterior refuerza la necesidad de aplicar la NIA 315, que enfatiza la importancia de comprender el entorno y las condiciones internas de la entidad para identificar y valorar adecuadamente los riesgos de representación errónea de importancia relativa. La NIA 315 también destaca la necesidad de implementar y mantener un sistema de control interno robusto y adaptativo, que incluya la capacitación continua del personal y la evaluación constante de los procedimientos y controles implementados.

Un estudio similar sobre la implementación del modelo del COSO 2013 en tiendas comerciales de ventas al por mayor en Lima Centro, destaca la importancia de un sistema de control interno bien estructurado para lograr una gestión financiera efectiva (Arévalo y Reyes, 2019). Según los mencionados autores, la adecuada gestión financiera depende significativamente de un sistema de control interno robusto, que debe incluir la identificación del ambiente de control, la evaluación de riesgos, actividades de control, comunicación efectiva y monitoreo constante.

## **2. Metodología**

Este estudio cuenta con un tipo de investigación no experimental, mismo que para Hernández, Fernández y Baptista (2014), es un proceso investigativo donde no existe tratamiento de las variables objeto de estudio, si no que solo son observadas para un posterior análisis del sujeto. Mientras que el diseño utilizado fue correlacional-causal, puesto que se pretende establecer relaciones entre las

variables; sin embargo, describen relaciones de conceptos en determinadas circunstancias, estableciendo una relación causa-efecto bajo la subjetividad del autor. Ahora bien, cuando se habla de subjetividad se hace referencia al criterio que en base de la experiencia en la materia en estudio se llegará a las conclusiones de la investigación.

Bajo la misma línea, una revisión bibliográfica implica el análisis detallado de documentos relacionados con un tema en particular que se está investigando, este proceso presenta la información publicada sobre el tema y organiza ese material siguiendo una perspectiva específica y su finalidad es recopilar, así como comentar la literatura existente sobre el tema en cuestión (Universidad El Bosque, 2016). Entonces, se aplicó este método para las variables en estudio, en donde se revisaron libros, artículos y trabajos académicos, para entender la influencia del sistema de control interno en las organizaciones bajo la NIA 314. Una vez establecida las categorías de análisis, se procedió a la aplicación de un instrumento cualitativo a expertos, enfocado a conocer las limitaciones del control interno en las organizaciones.

## **3. Resultados y discusión**

### **3.1. Análisis bajo la utilización de [Atlas.ti](https://atlas.ti)**

El [Atlas.ti](https://atlas.ti) es conocido por incluir un conjunto de herramientas que se usan para la gestión, extracción, exploración y la reestructuración de datos, en específico para el manejo de datos masivos (Villanueva, Velázquez y Rosales, 2021). Además, según San Martín (2014), es un programa dirigido al trabajo conceptual y codificación teórica. También, de forma automatizada, representa las relaciones y nodos de la información presentada por el investigador (Sabariego-Puig, Vilà-Baños y Sandín-Esteban, 2014).

Las organizaciones en Ecuador usualmente colocan sus Sistemas de Control



desafío único para la implementación de sistemas de control interno tradicionales. La teoría del organicismo, introducida por Maturana y Varela (2003), y la noción de autopoiesis, requieren que los sistemas de control interno sean igualmente dinámicos y adaptativos. Luhmann (1997; 2006), destaca la importancia de los sistemas de comunicación en estas organizaciones, lo que implica que los controles internos deben ser flexibles y capaces de evolucionar junto con la organización.

Es evidente que tanto la NIA 315 como el modelo COSO deben evolucionar para abordar mejor las necesidades y desafíos de las organizaciones modernas. Esta evolución debe incluir la incorporación de aspectos subjetivos y contextuales, una mayor flexibilidad y adaptabilidad, y la capacitación continua del personal de auditoría. La falta de capacitación adecuada, como se observó en la Municipalidad de José Leonardo Ortiz, limita la efectividad del control interno y subraya la necesidad de una formación continua y actualizada. Pues estos controles se han formulado con criterios objetivos que enfatizan en el ambiente interno de la organización, obviando los aspectos subjetivos, así como los factores del contexto que también deben considerarse puesto que inciden en su desarrollo y desempeño.

## **Conclusiones**

A partir de la globalización se han gestado cambios trascendentes en el funcionamiento organizacional. Entre estos cambios destaca la adopción de nuevos modelos de gestión, los cuales se instrumentan con el fin de mejorar el desempeño y competitividad de las organizaciones en los mercados globalizados.

En estos términos, se evidencia el paso del enfoque burocrático caracterizado básicamente por la aplicación de las bases del racionalismo económico para el alcance de la eficiencia en la organización, hacia nuevos enfoques como el de las organizaciones vivientes, que encuentra sus fundamentos en los planteamientos de la teoría organicista, bajo la cual se conciben las organizaciones

como unidades cuyo funcionamiento se compara con el caso de los sistemas vivos, pues se estructuran en los términos de sistemas abiertos y flexibles con capacidad de transformarse y evolucionar a partir del principio de autopoiesis.

En tal sentido, en las organizaciones como sistemas sociales abiertos, su estructura y funcionamiento se realiza a partir de la comunicación como elemento clave que sustenta la toma de decisiones. De este modo, el principio de autopoiesis que fundamenta la evolución y transformación de las organizaciones para adaptarse a los cambios del contexto, encuentra sus bases en los sistemas de comunicación que aportan la información relacionada con los factores internos y externos que inciden en el desarrollo organizacional como por ejemplo clima y cultura organizacional (factores del ambiente interno); características de la demanda, tipo de clientes, consumidores, así como de empresas competidoras (factores del ambiente externo).

No obstante, aun cuando las organizaciones se han transformado por medio de la adopción de nuevos modelos de gestión, la evaluación del riesgo que éstas presentan para el alcance de sus objetivos se continúa realizando a nivel contable a través de los lineamientos del control interno concretado en el COSO y las Normas de Auditoría 315. Estos controles, tienen una aplicación universal y estandarizada, pues se han formulado para aplicarse a las distintas organizaciones independientemente de su naturaleza, estructura y operaciones.

Desde esta postura, los controles mencionados se caracterizan por el alto grado de objetividad y normatividad empleado en la revelación de la información necesaria para la evaluación del riesgo organizacional en un momento determinado, lo cual genera limitaciones para la gestión del riesgo en el caso de las organizaciones vivientes que como estructuras abiertas mantienen relaciones con el entorno, cuya naturaleza y características incide en el desarrollo de la organización y por tanto en el alcance de sus objetivos.

De forma final, este estudio aporta

una reflexión sobre la necesidad de que los sistemas de control internos evolucionen para adaptarse a la nueva necesidad y realidades de las organizaciones, tomando en cuenta no solo los objetivos organizacionales si no también aspectos subjetivos y agentes externos.

## Referencias bibliográficas

- Abernethy, M. A., y Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: The role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4), 233-248. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00038-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00038-4)
- Arévalo, A. A., y Reyes, J. K. (2019). *Sistema de control interno basado en el modelo COSO 2013 y su incidencia en la gestión financiera en las tiendas comerciales de ventas al por mayor de prendas de vestir en Lima Centro, año 2017* [Tesis de pregrado, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas]. <https://doi.org/10.19083/tesis/625763>
- Auditool (30 de diciembre de 2018). Auditoría Externa: Papeles de Trabajo en una Auditoría de Información Financiera. Auditool. <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/papeles-de-trabajo-lo-que-todo-auditor-debe-conocer>
- Bauman, Z. (2011). *Daños colaterales: Desigualdades sociales en la era global*. Fondo de Cultura Económica.
- Chiavenato, I. (2006). *Introducción a la teoría general de la administración*. McGraw-Hill/ Interamericana Editores S.A. de C.V.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO (2013). *Control Interno – Marco Integrado: Resumen ejecutivo*. COSO. <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/8ba7c-c8040809738ac41ed9515c1560a/3.COSO+2013+Resumen+Ejecutivo.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=8ba7c8040809738ac41ed9515c1560a>
- Fayol, H. (1949). *General and Industrial Management*. Pitman Publishing. <https://ia804707.us.archive.org/22/items/in.ernet.dli.2015.13518/2015.13518.General-And-Industrial-Management.pdf>
- Federación Internacional de Contadores Públicos – IFAC (2004). *Norma internacional de Auditoría 315: Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa*. IFAC. <https://www.audidores.org.bo/static/ftp/files/pdf/nias/nias12.pdf>
- Gjerdrum, D., y Peter, M. (2011). The New International Standard on the Practice of Risk Management – A Comparison of ISO 31000:2009 and the COSO ERM Framework. *Risk Management*, (21), 8-12. <https://www.soa.org/globalassets/assets/library/newsletters/risk-management-newsletter/2011/march/jrm-2011-iss21-gjerdrum.pdf>
- Hernández, H. G. (2011). La gestión empresarial, un enfoque del siglo XX, desde las teorías administrativas científica, funcional, burocrática y de relaciones humanas. *Escenarios*, 9(1), 38-51.
- Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, M. D. P. (2014). *Metodología de la investigación*. McGraw-Hill/ Interamericana Editores S.A. de C.V.
- Kotler, P. (2000). *Marketing Management*. Prentice Hall.
- León, C. F., Maguiña, O. F., y León, F. R. (2023). Control Interno para la mejora de la rentabilidad empresarial en

- Nuevo Chimbote-Perú. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XXIX(E-7), 66-76. <https://doi.org/10.31876/rcs.v29i.40447>
- Lisboa, J. E., y Saboya, J. W. (2016). *Evaluación del sistema de control interno para detectar riesgos operativos del área de abastecimiento en la Municipalidad de José Leonardo Ortiz- 2015* [Tesis de pregrado, Universidad Señor de Sipán]. <https://repositorio.uss.edu.pe/handle/20.500.12802/3024>
- Luhmann, N. (1997). *Organización y decisión. Autopoiésis, acción y entendimiento comunicativo*. Antropos Editorial.
- Luhmann, N. (1998). *Sistemas Sociales: Lineamientos para una teoría general*. Anthropos Editorial.
- Luhmann, N. (2006). *La sociedad de la sociedad*. Editorial Herder, S. de R.L. de C.V.
- Martínez, J. (2005). Administración y Organizaciones: Su desarrollo evolutivo y las propuestas para el nuevo siglo. *Semestre Económico*, 8(16), 68-97. <https://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/1099>
- Maturana, H., y Varela, F. (2003). *De máquinas y seres vivos: autopoiésis, la organización de lo vivo*. Editorial Universitaria Lumen.
- Morgan, G. (2001). *Imágenes de la organización*. Ra-ma.
- Organizational Risk and Compliance Administration—ORCA (17 de mayo de 2024). Gestión de riesgos de auditoría, consideraciones importantes. ORCA. <https://blog.orcagrc.com/gestion-riesgos-de-auditoria>
- Peris-Ortiz, M., y Rueda-Armengot, C. (2013). *Teoría burocrática de la organización* [Artículo-Tesis de pregrado, Universidad Politécnica de Valencia]. <https://riunet.upv.es/handle/10251/31215>
- Petrella, C. (2007). Análisis de la teoría burocrática. Aportes para la comprensión del modelo burocrático. *Revista Electrónica de la Facultad de Ciencias Empresariales Universidad Católica del Uruguay*, <https://gc.scalahed.com/recursos/files/r161r/w23849w/Analisisdelateoriaburocratica.pdf>
- Porter, M. E. (1985). *Competitive Advantage: Creating and sustaining superior performance*. Free Press.
- Prieto, R., Emonet, P., García, J., y González, D. (2015). Cambio organizacional como estrategia de gestión en las empresas mixtas del sector petrolero. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XXI(3), 386-402. <https://www.produccioncientificaluz.org/index.php/rcs/article/view/25739>
- Prieto, R., Estrada, H., Palacios, A., y Paz, A. (2018). Factores del cambio organizacional. Claves de éxito en la gestión de empresas del sector petrolero. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XXIV(1), 85-100. <https://www.produccioncientificaluz.org/index.php/rcs/article/view/24936>
- Sabariego-Puig, M., Vilá-Baños, R., y Sandín-Esteban, M. P. (2014). El análisis cualitativo de datos con ATLAS.ti. *REIRE. Revista d'Innovació i Recerca en Educació*, 7(2), 119-133. <https://doi.org/10.1344/reire2014.7.2728>
- San Martín, D. (2014). Teoría fundamentada y Atlas.ti: Recursos metodológicos para la investigación educativa. *REDIE: Revista Electrónica de Investigación Educativa*, 16(1), 104-122. <https://redie.uabc.mx/redie/article/view/727/891>
- Taylor, F. W. (1911). *The Principles of Scientific Management*. Harper

- & Brothers. [http://strategy.sjsu.edu/www.stable/pdf/Taylor,%20F.%20W.%20\(1911\).%20New%20York,%20Harper%20&%20Brothers.pdf](http://strategy.sjsu.edu/www.stable/pdf/Taylor,%20F.%20W.%20(1911).%20New%20York,%20Harper%20&%20Brothers.pdf)
- Universidad El Bosque (2016). *Una guía para hacer una revision bibliográfica*. Universidad El Bosque. <https://lpl.unbosque.edu.co/wp-content/uploads/09-Guia-Revisio%CC%81n-bibliografica.pdf>
- Urribarrí, Ó., y Romero, D. (2019). Discurso estratégico y realidad contextual en organizaciones de Medellín. *Revista de Ciencias Sociales (Ve)*, XXI(1), 48-58. <https://www.produccioncientificaluz.org/index.php/rcs/article/view/27292>
- Villanueva, R., Velázquez, J. C., y Rosales, G. (2021). *ATLAS.Ti*: Herramienta para medir la participación de actores estratégicos locales en la Gestión del Turismo Rural para Tomatlán, Jalisco, México. *Revista Rosa Dos Ventos - Turismo e Hospitalidade*, 13(3), 681-700. <https://dx.doi.org/10.18226/21789061.v13i3p681>
- Weber, M. (1964). *The Theory of Social and Economic Organization*. Free Press.
- Williamson, D. (2007). The COSO ERM framework: a critique from systems theory of management control. *International Journal of Risk Assessment and Management*, 7(8), 1089-1119. <https://doi.org/10.1504/IJRAM.2007.015296>
- Zamudio, L., y Arellano, D. (2011). Más allá de las patologías de la burocracia: introduciendo la teoría de las organizaciones al estudio de las OI. *Revista Mexicana de la Ciencia*, LVI(123), 27-50. <https://doi.org/10.22201/fcpsy.2448492xe.2011.213.30463>