

El control interno contable y fiscal como medida para contribuir a la maximización de los resultados financieros de los negocios

(The accounting and fiscal internal control as a measure to contribute to the increasing of the business financial results)

Alfonso Hernández Campos[♦]

Abstract. The main purpose of this article is to show the importance of accounting and fiscal internal controls to contribute to the compliance of outlined objectives in the private and public organizations, through an efficient and effective management of resources with which organizations count. In addition, this article will address the difficulties of the implementation derived from of its incipient requirement, also of its ignorance of usefulness but above all for the general idea of the possible costs that usually should spend in its implementation. To accomplish the above, it analyze the relevant aspects of the control as a part of the administrative process, from there address its classification as an internal control: accounting and fiscal. Also it address certain innovative methodologies that are useful as a tools of implementation of internal controls such as SWOT analysis, the methodology of 5 Whys, the correlation index and the Pareto diagram, which have been useful in other fields like Engineering and we can use them with success in the Accountant field.

Keywords: accounting and fiscal internal control, increase in financial results, innovation in accounting.

JEL: M41, M42.

Resumen. El propósito principal de este artículo es evidenciar la importancia de los controles internos contables y fiscales para efectos de contribuir al cumplimiento de los objetivos trazados en las organizaciones pertenecientes tanto al sector público como al sector privado, mediante manejo eficiente y eficaz de los recursos con los que se cuenta. En adición a lo anterior, se aborda la problemática de la implementación derivada de su incipiente obligatoriedad, del desconocimiento de su utilidad y, sobre todo, por la idea generalizada del

[♦] Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Contaduría Pública y Administración. San Nicolás de los Garza, N.L., México. Email: alfonsoh91@hotmail.com.

posible costo en el que se suele incurrir en su implementación. Para llevar a cabo lo anterior, se analizan los aspectos relevantes del control como parte del proceso administrativo, para de ahí abordar su clasificación como control interno: contable y fiscal. Asimismo se abordan ciertas metodologías innovadoras que sirven como herramienta en la implementación de los controles internos tales como el análisis de FODA, la metodología de los cinco porqués, el índice de correlación y el diagrama de Pareto, los cuales han sido útiles en otros campos como el de la Ingeniería y que se pueden aplicar con éxito en el campo de la Contaduría.

Palabras claves: control interno, contable y fiscal, innovación en contaduría, maximización de resultados financieros.

Introducción

A raíz de la globalización de las economías, con la consecuente entrada de nuevos competidores en el mercado, se ha incrementado la necesidad de las organizaciones privadas de dedicar su atención y esfuerzo en los principales factores que contribuyan al manejo eficiente y eficaz de todos sus recursos de tal forma que le garanticen una maximización de sus resultados financieros a través de alcanzar mayores utilidades, ya que de lo contrario, sus posibilidades de subsistencia en el mercado podría verse amenazada. En el caso de organismos públicos, que si bien es cierto su finalidad no consiste preponderantemente en la generación de utilidades, no cabe duda que existe el compromiso público y ético del manejo eficiente y eficaz de sus recursos los cuales tienen su origen, en una buena parte, de sus gobernados a través del pago obligatorio de sus impuestos, según lo establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Los controles internos (CI), atendiendo siempre el principio del costo-beneficio en su implementación, contribuyen a la consecución de los objetivos establecidos en los organismos privados y públicos, la inexistencia de los mismos puede ocasionar problemas financieros derivados de ineficacias o ineficiencias en sus procesos, sobre todo en el caso de organismos privados cuando sus principales competidores cuentan con controles internos adecuados, creando diferenciadores que los distinguen positivamente con respecto al resto de los participantes del mercado, por lo que, el sustraerse del manejo eficaz y/o eficiente de los recursos, no constituye un lujo que puedan tomar éste tipo de negocios.

La forma en la que se abordarán los controles internos, es desde la perspectiva empresarial (maximización de utilidades) y partiendo de un enfoque administrativo y contable, acentuando éste último, sobre los controles internos fiscales, en virtud a que normalmente el incumplimiento de disposiciones fiscales trae consigo implicaciones financieras adversas, tales como las multas, las actualizaciones, y los recargos; etc., las cuales afectan negativamente las utilidades de las empresas pudiendo inclusive poner en riesgo su funcionamiento o continuidad en el mercado, hecho que los auditores externos deben vigilar al momento de llevar a cabo su auditoría de estados financieros, según la Norma Internacional de Auditoría (NIA) número 570 (IMCP, 2015).

Marco teórico

Generalidades del control

En la medida que las organizaciones públicas y privadas han incrementado su volumen de sus operaciones se hace cada vez más presente la necesidad de la implementación de controles que le permitan alcanzar los objetivos para las que fueron creadas; en un organismo público normalmente se traduce su objetivo en: el número de servicios prestados, cumplimiento de niveles de recaudación, número de casos concluidos, etc., y en un organismo privado, se materializa en el maximizar sus resultados financieros, entendiéndose para efectos de éste artículo, como el incrementar sus utilidades o reducir las pérdidas financieras. El estudio del control se ha abordado en sus orígenes principalmente desde el punto de vista administrativo, existiendo una gran variedad de autores que han aportado diversos conceptos relativos al control desde este punto de vista, dos de los que destacan son los siguientes:

- Según Fayol (1961), señala que el controlar consiste en vigilar para que todo suceda conforme a las reglas establecidas y las órdenes dadas.
- Para Koontz y Wehrich (1997), el control implica medir y corregir el desempeño individual y organizacional para asegurar que los hechos se ajusten a los planes.

Como se puede observar, en ambos conceptos se busca como finalidad el cumplimiento de las órdenes dadas o planes establecidos, solo que para Koontz y Wehrich implica la medición y corrección de los planes. Es loable pensar que en ambos conceptos lleva de manera implícita el concepto de eficacia, lo cual se manifiesta al momento de lograr alcanzar las metas u objetivos. No obstante lo anterior, en ninguno de los conceptos se hace referencia al manejo eficiente de los recursos para el cumplimiento de las reglas establecidas u órdenes dadas, hecho que agregaría valor en virtud a que el concepto de eficiencia lleva implícitamente el reducir los costos (manejo óptimo de los recursos), y consecuentemente ser eficaz, al momento en que se alcancen las metas (Robbins y Coulter, 2000). Es importante resaltar que se puede ser eficaz pero sin ser eficiente, como ejemplo su pudo haber trazado cumplir con un nivel determinado de ventas trazadas como objetivo, pero paralelamente los costos o gastos incurridos no fueron los óptimos, lo que finalmente reduciría las utilidades financieras.

Con base a lo anterior, el control se puede conceptualizar como el conjunto de actos y actividades necesarios para el cumplimiento de de los objetivos organizacionales a través del uso eficiente y eficaz de sus recursos conforme a las reglas establecidas u órdenes dadas. El concepto de objetivos y metas, utilizados como sinónimos, según Koontz y Wehrich (1997), se definen como los fines hacia los cuales se dirige una actividad, lo anterior se materializa normalmente en las organizaciones privadas, como la consecución de la mayor cantidad de utilidades posibles, es decir, la maximización de sus utilidades; en el sector público se pueden traducir, dependiendo del organismo público, como la cantidad o calidad de los servicios prestados, cumplimiento de normatividad jurídica, reducción de niveles de accidentes automovilísticos, etc. Cabe señalar que, incluso el control, pudiese estar presente en el establecimiento de esos objetivos organizacionales, por ejemplo, una de las metas que se establecen en una empresa u organismo privado, es el cumplimiento de determinados niveles de rentabilidad los cuales, como una medida de control, deben ser fijados, tomando en cuenta todo el contexto que rodea a dicho objetivo por ejemplo podemos citar los niveles de rentabilidad del sector, los diferenciadores con que se cuentan respecto al resto de los competidores, las tasas de rendimiento que el mercado ofrece al invertir en acciones u otro tipo de

instrumentos financieros de renta fija, las expectativas económicas de crecimiento, planes de penetración de nuevos mercados, la estabilidad laboral, la responsabilidad social, los aspectos fiscales, la preparación del personal, etc.); Lo anterior es relevante pues fijar metas u objetivos por debajo de lo posible, puede poner en riesgo su permanencia en el mercado pues seguramente los competidores si establecerán metas más realistas, a contrario sensu, el establecimiento de metas inalcanzables puede generar la desmotivación al cumplimiento de las mismas por parte de las personas involucradas en dicho proceso al verse enfrentados a restricciones que no dependen de ellos (Molina, 2000).

Tipos de control

Existe una diversidad de clasificación de los controles, tantos como premisas existan, de tal forma que podemos señalar según Granada (2009), las siguientes clasificaciones y/o conceptos:

- a) En virtud a quien los realice: Se clasifican en Controles Internos (CI) y controles externos.
- b) De acuerdo a su naturaleza: Los controles pueden ser de tipo financiero, de legalidad, de conveniencia, de gestión, de resultados y ambientales.
- c) Atendiendo al momento en que se realizan, los controles pueden ser: previos (conocidos en México como preventivos), perceptivo o concomitante, posteriori (en México se les conoce como correctivos), permanentes, esporádicos o eventuales.
- d) Conforme a su magnitud: Pueden ser controles totales o selectivos.
- e) Gerencial: Cuando el control esté orientado a las personas.
- f) Contables: Controles que incluyen la confiabilidad de los registros contables, su razonabilidad, la credibilidad, la exactitud, la veracidad, la armonía, la oportunidad, la seriedad y el aseguramiento.
- g) Administrativo-Operativo: Son los controles cuya atención se focaliza a las políticas y a la eficiencia operacional.

- h) Presupuestarios: Son aquéllos controles cuya finalidad es alcanzar determinada rentabilidad.
- i) Informático: Son los controles que están orientados a lograr el uso de la tecnología, la informática y la telemática.
- j) Objetivos: Cuando el control se realiza sobre la actividad.
- k) Subjetivos: Cuando el control se realiza sobre el sujeto.
- l) Mixto: Cuando el control se realiza sobre el sujeto y la actividad que desarrolla.

Si bien es cierto que las diferentes clasificaciones y conceptos antes citados son amplios y diversos, existen otras acepciones de controles que también persiguen contribuir con el cumplimiento de los objetivos primarios que se establecen en las organizaciones públicas o privadas, tales como aquéllos que están orientados a que los actos o actividades organizacionales se lleven a cabo implementando la cultura de calidad, también conocida como Control Total de Calidad, la cual define Feigenbaum como “un sistema eficaz para integrar los esfuerzos en materia de desarrollo de calidad, mantenimiento de calidad y mejoramiento de calidad realizados por los diversos grupos de una organización, de modo que sea posible producir bienes y servicios a los niveles más económicos y que sean compatibles con la plena satisfacción del cliente” Ishikawa, (1987). Según Feigenbaum, (2009) señala que “la obligación de verificar la calidad recae en quienes hacen la parte. Éste concepto resulta aplicable no solo a las áreas productivas de las organizaciones sino también en prácticamente en todas la áreas o departamentos que la integran ya que finalmente es un objetivo primordial el evitar desembolsos en los procesos que conlleven a ineficiencias o ineficacias; lo que hace que encuadre perfectamente éste concepto en los organismos privados y en organismos públicos con objetivos similares.

Otro tipo de control que ha cobrado relevancia en muchos países es el control fiscal, el cual puede dividirse en dos grandes categorías, la primera de ellas es el control fiscal entendido como una función pública y autónoma, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes (riqueza) del Estado en todos sus órdenes y niveles; entendiéndose como gestión fiscal el conjunto de

actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan las entidades y organismos, y las personas de derecho privado que administren o manejen recursos o fondos públicos, en sus diferentes y sucesivas etapas de recaudo o percepción, conservación, adquisición, enajenación, gasto, inversión, explotación y disposición (Granada, 2013). Un segundo enfoque de control fiscal es el relativo al cumplimiento de la normatividad aplicable vigente en el momento de su causación respecto a la determinación y entero de las contribuciones, éste tipo de controles son normalmente establecidos de forma interna por las organizaciones y demás sujetos obligados al pago de los tributos (personas físicas o naturales), de ahí que se les conozca como Controles Internos Fiscales (CIF).

De lo antes expuesto, podemos concluir que los controles son diversos y se originan en función a las necesidades que se vayan surgiendo, inclusive las clasificaciones citadas con antelación, no necesariamente son excluyentes, pues consideramos que un control eficiente y eficaz puede incluir la combinación de aquellos enfoques que se requieran para lograr su objetivo.

Controles externos e internos

Tal y como se comentó con antelación, una clasificación de los controles se origina atendiendo al sujeto que los realiza, de ahí la naturaleza que se da si los mismos son externos o internos. Los controles externos son aquellos que se realizan por personal ajeno a la organización pero interesados de alguna forma en ella, así podemos encontrar los controles establecidos, de conformidad por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a través de su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria (SAT) para efectos de vigilar el adecuado cumplimiento de las disposiciones fiscales de los contribuyentes en México a través de controles estadísticos; o bien el control referido a contratar auditores financieros independientes para llevar a cabo una auditoría financiera que garantice el cumplimiento de la normatividad financiera aplicable, etc..

Respecto a los controles internos existen diversas definiciones, sin embargo, una de las más aceptadas en el ámbito internacional en la profesión contable es la establecida por el Committe of Sponsoring

Organizations of the tradway commission (COSO) el cual lo define como el “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 los objetivos dentro de las siguientes categorías: eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y normas aplicables (Barquero, 2008). Como se puede apreciar de lo antes descrito, la definición de control interno es bastante amplia y lleva implícitamente en ella sus objetivos, los cuales son los relativos a la eficiencia y eficacia operacional, la fiabilidad de la información financiera, es decir que la misma sea real y que cumpla con la normatividad financiera vigente hecho, que contempla el control interno contable y, por último, el cumplimiento de leyes y normas aplicables, lo que de alguna manera lleva implícitamente los CIF. Paralelamente con los objetivos antes descritos, los CI también contribuyen al fortalecimiento de la credibilidad ante la sociedad en el campo de la Contaduría, sobre todo en materia de la información financiera o contable y el campo de la auditoría.

En relación a COSO, es relevante destacar que es un organismo privado creado en 1985 en los Estados Unidos de América (EUA), cuya misión, entre otros aspectos, es proveer de guías para el establecimiento de controles internos. Lo anterior lo lleva cabo a través de los siguientes cinco componentes del control (COSO, 2013):

- 1) Entorno o Ambiente de Control: Es el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base la que se desarrolla el control interno de la organización.
- 2) Evaluación de Riesgos: Implica un proceso dinámico e iterativo para identificar y evaluar los riesgos de cara a la consecución de los objetivos.
- 3) Actividades de Control: Son las acciones establecidas a través de políticas o procedimientos que contribuyen a garantizar que se lleven a cabo las instrucciones de la dirección para mitigar los riesgos con impacto potencial en los objetivos.

- 4) Información y Comunicación: La información es necesaria para que la entidad pueda llevar a cabo sus responsabilidades de control interno y soportar el logro de sus objetivos y, la comunicación, es el proceso continuo e iterativo de proporcionar, compartir y obtener la información necesaria.
- 5) Actividades de Supervisión o Monitoreo: Se refiere a las evaluaciones continuas, las evaluaciones independientes o una combinación de ambas que se utilizan para determinar si cada uno de los componentes del CI, incluyendo los controles para cumplir los principios de cada componente, están presentes y funcionan correctamente.

Para PricewaterhouseCoopers (PwC), (2014), el CI ha cobrado relevancia en virtud a la pérdida de confianza de los inversionistas de las bolsas de valores por los escándalos financieros que se suscitaron en el año de 2002 en los Estados Unidos de América (EUA); en el caso Enron, se determinó que hubo debilidades importantes en el CI que representaron errores significativos en sus estados financieros, que no permitieron a la Administración su detección y corrección oportuna. 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 o SOX (<http://www.soxlaw.com>), la cual busca evitar que se sigan presentando escándalos financieros. Cabe aclarar que el escándalo financiero en Enron no solamente propició su quiebra sino también el que dejará de funcionar, en el campo de la auditoría, la firma de auditoría Arthur Andersen, lo que originó que pasaran de ser las Big Five (Cinco Grandes) a ser las Big Four (Cuatro Grandes) las firmas que concentran prácticamente los servicios de auditoría a nivel mundial (Toscano, et al. 2014). Es importante señalar que a pesar de que en el 2005 se revocó la sentencia Andersen respecto al caso Enron en materia de destrucción de documentos y obstaculización de la justicia (Mears, 2005), esto no reversó los efectos de su desaparición en el campo de la auditoría.

Según Curtis (2013), la ley SOX en la sección 404 que requiere que la administración de la compañía haga aseveraciones sobre un control interno efectivo de la información financiera y que la firma independiente de auditoría

atestigüe dichas declaraciones, sin embargo aún y con la existencia de ésta Ley, no se evitó la existencia de la crisis financiera de 2008.

Cabe señalar que, según PwC, (2014), COSO emitió un nuevo marco contable denominado COSO 2013 el cual es obligatorio adoptar para aquellas empresas que de alguna manera hayan adoptado con anterioridad alguna normatividad de COSO y que cotizan en la bolsa de valores de los EUA, también conocida como SEC (Security and Exchange Commission, <http://www.sec.gov>). Los cambios en el nuevo COSO 2013 obedecen a exigencias de negocio y operativas actuales, dichos cambios están contenidos en 17 principios fundamentales los cuales están asociados a los 5 componentes del control Interno:

1. Ambiente de control:

- 1.1 Demostrar compromiso con la integridad y valores éticos.
- 1.2 El consejo de administración ejerce su responsabilidad de supervisión del control interno.
- 1.3 Establecimiento de estructuras, asignación de autoridades y responsabilidades.
- 1.4 Demuestra su compromiso de reclutar, capacitar y retener personas competentes.
- 1.5 Retiene a personal de confianza y comprometido con las responsabilidades de control interno.

2. Evaluación de riesgos:

- 2.1 Se especifican objetivos claros para identificar y evaluar riesgos para el logro de los objetivos.
- 2.2 Identificación y análisis de riesgos para determinar cómo se deben mitigar.
- 2.3 Considerar la posibilidad de fraude en la evaluación de riesgos.
- 2.4 Identificar y evaluar cambios que podrían afectar significativamente el sistema de control interno.

3. Actividades de control:
 - 3.1 Selección de desarrollo de actividades de control que contribuyan a mitigar riesgos a niveles aceptables.
 - 3.2 La organización selecciona y desarrolla actividades de controles generales de tecnología para el logro de los objetivos.
 - 3.3 La organización implementa las actividades de control a través de políticas y procedimientos.
4. Información y comunicación:
 - 4.1 Se genera y utiliza información de calidad para apoyar el funcionamiento de control interno.
 - 4.2 Se comunica internamente los objetivos y las responsabilidades del control interno.
 - 4.3 Se comunica externamente los asuntos que afectan el funcionamiento de los controles internos.
5. Actividades de monitoreo:
 - 5.1 Se lleva a cabo evaluaciones sobre la marcha y por separado para determinar si los componentes de control interno están presentes y están funcionando.
 - 5.2 Se evalúa y comunica oportunamente las deficiencias del control interno a los responsables acciones correctivas, incluyendo la alta administración y el consejo de administración.

El contar con un buen control interno pudiese traducirse en cumplir con todos y cada uno de los principios citados con antelación; sin embargo, como ya se comentó, es solamente obligatorio para las empresas públicas que cotizan en la Bolsa de Valores en los EUA. Cabe señalar que como medida para garantizar mayor confianza en la información financiera, las organizaciones pueden utilizar de manera voluntaria ésta metodología.

Respecto a México, la metodología COSO es también tomada como referencia en el establecimiento de los CI. La obligatoriedad de tener un buen control interno también es regulada y vigilada para las empresas públicas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), la Ley que lo sustenta es la Ley de Mercado de Valores (LMV) cuya normatividad relativa al control interno se concentra en la Tabla 1.

Tabla 1. *Relación de artículos de la LMV de 2016 referidos a CI*

Fundamento	Título Guía	Descripción relevante en materia de CI
1	Sujetos de la Ley	Aplica la Ley para personas morales que emitan acciones u obligaciones.
28 Fracc. III Inciso g) y Fracc. V	Funciones del Consejo de Administración	Aprobar los lineamientos en materia de CI y dar seguimiento a los principales riesgos a los que está expuesta la sociedad derivados de los informes de control interno presentados por los comités, el director general o los auditores externos.
42 Fracc. III Incisos: a), j) Y l)	Comité de Auditoría	Informar al consejo de administración la situación que guarda el sistema de CI, investigar los posibles incumplimientos en materia de CI y entregar cualquier tipo de información de CI a quien corresponda.
43 Fracc. II Inciso a)	Informe anual de actividades del Director del Comité de Auditoría	El informe de auditoría incluirá el estado que guarda el sistema de control interno y auditoría interna de la sociedad y personas morales que esta controle y, en su caso, la descripción de sus deficiencias y desviaciones, así como de los aspectos que requieran una mejoría, tomando en cuenta las opiniones, informes, comunicados y el dictamen de auditoría externa, así como los informes emitidos por los expertos independientes que hubieren prestado sus servicios durante el período que cubra el informe.
44 Fracc. III	Funciones del Director General	Proponer al comité que desempeñe las funciones en materia de auditoría, los lineamientos del sistema de control interno y auditoría interna de la sociedad y personas morales que esta controle, así como ejecutar los lineamientos que al efecto apruebe el consejo de administración de la referida sociedad.
115 Fracc. III Inciso e)	Solicitudes para organización y operar una casa de bolsa	Las solicitudes deberán acompañar un plan general de funcionamiento que deberá incluir las bases relativas a su organización y CI.

Fuente: Elaboración propia con datos de la LMV (2015).

Es importante el cumplimiento de la normatividad en materia de CI antes descrita, pues para las empresas que cotizan en bolsa, pudiese ser determinante la obtención de flujos de capital o de deuda que dejarían de percibir, si como sanción se establece, que no pueden pertenecer a la BMV.

Con respecto a los Controles Contables (CC) ya definidos con anterioridad, pero aplicados internamente en las Organizaciones, se les conoce como Controles Internos Contables (CIC), para su adopción, se requiere conocer lo que requiere controlar, es decir el concepto contabilidad. Según la Norma de Información financiera (NIF) A-1, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) define a la contabilidad como la “técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera” (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, 2015). Existen diversos organismos internacionales que intervienen directa o indirectamente en la normatividad que regula la información financiera en los EUA, algunos de ellos son:

- a) International Federation of Accountants (IFAC): Costa de 175 miembros y asociados en 130 países (<http://www.ifac.org/about-ifac>).
- b) Governmental Accounting Standards Board (GASB): Emite la normatividad financiera en los Estados Unidos de América (<http://www.gasb.org>).
- c) IFRS Foundation and the International Accounting Standards Board (IASB): Son responsables de la emisión de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) también conocidas como por sus siglas en inglés como IFRS (International Financial Reporting Standards, <http://www.ifrs.org>).

En México, desde el año de 2006, el organismo encargado de la emisión de las NIF es el CINIF, el cual tiene como objetivos:

- Desarrollar normas de información financiera, transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales, que sean útiles a los emisores y usuarios de la información financiera.
- Llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera, que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional
- Lograr la convergencia de las normas locales de contabilidad con normas de información financiera aceptadas globalmente.

Por otra parte, la normatividad contable en México es diversa, de manera enunciativa se describe en la Tabla 2.

Tabla 2. *Resumen de normatividad emitida por CINIF*

Concepto	Descripción	Cantidad de Normativas
Serie NIF A	Marco Conceptual	8
Serie NIF B	Normas aplicables a los estados financieros en conjunto	15
Serie NIF C	Normas aplicables a conceptos específicos de estados financieros	21
Serie NIF D	Normas aplicables a problemas de determinación de resultados	6
Serie NIF E	Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores	2
Circulares	Comisión de principios de contabilidad	3
INIF	Interpretación a las normas de información financiera	15
ONF	Orientaciones a las normas de información financiera	2

Fuente: Elaboración propia con datos del CINIF (2015).

Las series descritas en la Tabla 2, conjuntamente con las Circulares, Interpretaciones a las NIF (INIF) y las Orientaciones a las NIF (ONIF), deben constituir la base de los CIC.

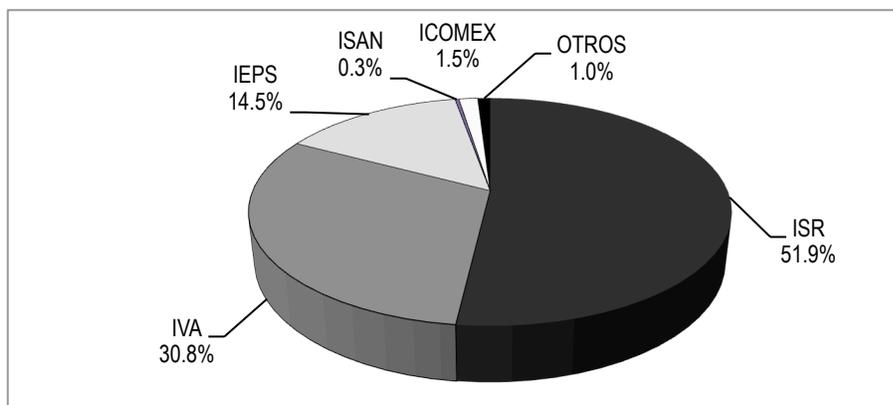
Con respecto a los Controles Fiscales relativos al cumplimiento de obligaciones descritos anteriormente, es importante señalar que una vez que los mismos se establecen en forma interna en las organizaciones, se les denomina Controles Internos Fiscales (CIF), estos persiguen garantizar el cumplimiento de las disposiciones fiscales vigentes pues de lo contrario existiría la posibilidad contingencias fiscales que afecten drásticamente los resultados de los negocios, algunos ejemplos de las consecuencias de no cumplir con las disposiciones fiscales vigentes en materia de impuestos federales son:

- Pago de Multas, de conformidad al artículo 70 del Código Fiscal de la Federación (CFF) y demás aplicables.
- Actualización de Contribuciones de conformidad al artículo 17-A del CFF.
- Recargos, en los términos del artículo 21 del CFF.

Los CIF se definen como: aquéllos que comprenden el plan de organización y el conjunto de políticas y procedimientos fiscales establecidos por el consejo de administración, la dirección, el personal fiscal y legal así como del resto del personal relacionado de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar la certeza en cuanto a la determinación y entero de los impuestos de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes en el

momento de su causación. Para efecto de establecerlos se requiere conocer el ámbito de aplicación de los impuestos, es decir si son relativos a la Federación, a los Estados o a los Municipios. Para efectos de éste artículo, solo se mencionarán brevemente los impuestos Federales más importantes, en materia de recaudación en México los cuales son el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN) y los Impuestos al Comercio Exterior (ICOMEX), los cuales se señalan en la figura siguiente en proporción al total de ingresos tributarios que se esperan recaudar en el año de 2016:

Figura 1. *Relación porcentual de impuestos federales con respecto a los ingresos tributarios*



Fuente: Elaboración propia con datos de la Ley de Ingresos de la Federación para 2016.

Como se puede apreciar en la figura que antecede, se requiere establecer mayores CIF respecto al ISR y al IVA, pues en ellos descansa la recaudación fiscal federal en México.

Consideraciones relevantes en la implementación de controles Internos

Como se ha comentado con anterioridad, en la medida que las organizaciones van creciendo, la necesidad de que sus operaciones se manejen de manera eficiente y eficazmente crece también, no es lo mismo

controlar un reducido volumen de transacciones a un alto contenido de las mismas, y si a eso le adicionas, que pudieran aplicarse no solamente al mercado nacional sino también al internacional la complejidad aumenta por las implicaciones que eso conlleva. Las Tecnologías de Información, en adelante TIC, han surgido como una respuesta a esa necesidad de controlar las operaciones de los entes económicos, sin embargo se deben de cuidar todos las repercusiones que puedan derivarse en su implementación, ya que de lo contrario, pudiesen surgir consecuencias negativas que incluso puedan contrarrestar el beneficio de su utilización. Hay que recordar que las TIC puede convertirse en el mejor aliado del control, pero también se puede convertir en su peor enemigo cuando no se tienen cubiertos todos los posibles efectos, por ello se recomienda que se tomen en cuenta todas las áreas involucradas en los procesos o actividades que se pretendan controlar y se documente de alguna manera su conformidad. Conviene recordar que las TIC son el resultado de las necesidades de sus usuarios, por lo tanto, el sistema por sí mismo no falla, el probable origen de la misma fueron que los input o instrucciones no fueron contemplados en su totalidad; un ejemplo de ello, sería si en la cadena de autorización electrónica de adiciones de activos fijos, no se consideró la autorización del director que supervisa el manejo eficiente y eficaz de las inversiones en los bienes muebles e inmuebles, la falla no tiene su origen en el sistema propiamente, sino más bien en el establecimiento de control que no contempló dicha autorización.

Es importante señalar que el establecer controles conlleva el entendimiento, de acuerdo a las exigencias del mismo, de las personas que los involucra de tal forma que estén en condiciones de ejecutarlos adecuada y oportunamente. Asimismo debe de existir un compromiso por parte de quienes lo ejecutan de lo contrario es probable que no se le dé seguimiento (Granada, 2013). No hay mejor control que aquél, que siendo eficiente y eficaz, cumple con su objetivo de manera imperceptible. En la medida de lo posible, los controles deben ser establecidos atendiendo su simplicidad para efectos de que los mismos no generen mayores costos que beneficios.

Los CI no deben ser implementados en forma arbitraria, pues pudiese dar lugar a controlar aspectos que no generan valor en el cumplimiento de los objetivos organizacionales, cuantitativa y cualitativamente hablando; es por ello, que se deben identificar aquellas áreas susceptibles de mayor riesgo. Es

importante señalar, que los CI a implementar pueden variar con respecto al tipo de organización, así por ejemplo podemos encontrar que los controles que requiere una compañía de servicios pudiesen ser relativamente diferentes con respecto a una compañía comercial, en la primera posiblemente se debe poner especial interés por ejemplo en contar con el personal idóneo para brindar un servicio de calidad que cubra las expectativas del cliente, o bien el adecuado manejo del personal, es decir, que cumplan todas las expectativas de sus empleados; por otro lado, en una comercializadora un control interno que pudiese relevante es garantizar el tiempo de entrega de los productos a sus clientes. Si hablamos de conceptos de eficiencia y eficacia organizacional, se requiere tomar en cuenta que los controles internos que se adopten, generen mayores beneficios cuantitativos y/ó cualitativos que los costos derivados de su implementación y mantenimiento.

Una práctica utilizada en el control de calidad en el campo de la Ingeniería susceptible de aplicarse en la implementación de controles internos, es el principio de Pareto que en términos generales indica que el 80% de los defectos lo explican el 20% de la causas; ésta práctica es utilizada informalmente en las organizaciones para efectos de explicar con un nivel razonable de seguridad cualquier hallazgo u observación, se ha utilizado éste principio por ejemplo en problemas con los inventarios (Gutierrez et. al, 2013). En el campo de la auditoría, suele ser un elemento de validez que soporta la razonabilidad de algún criterio o partida analizada, es normal que las expectativas del auditor externo sean satisfechas cuando se soporta el 80% del monto total del rubro o cuenta contable analizada. El razonamiento anterior, permite tener un punto de partida en la implementación de los CI, es decir, se recomienda contar con cierta prelación, para mínimo controlar aquéllas áreas que integran el 20% y que garantizan el cumplir con el 80% de los objetivos trazados. Cabe señalar que, según estudio realizado sobre el grado de implementación de controles fiscales en la industria manufacturera de Nuevo León, los resultados indicaban niveles de control cercanos al 80% lo cual es coincidente con la teoría de Pareto antes citada, en materia de que la industria mediana y grande tienen controlado al menos el 80% de sus aspectos fiscales (Hernandez, 2011).

El establecer los CI en la organización, implica el análisis de Fortalezas, Debilidades, Oportunidades y Amenazas (FODA), estas siglas provienen del acrónimo en inglés de SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats), el cual consiste en realizar una evaluación de los factores fuertes y débiles que, en su conjunto, diagnostican la situación interna de una organización, así como su evaluación externa, es decir, las oportunidades y amenazas (Ponce, 2007).

Es importante considerar en el establecimiento de controles su oportunidad, en cuyo caso, los controles preventivos son útiles para el cumplimiento de los objetivos organizacionales, por lo que se tiene que romper el paradigma de que son por naturaleza costosos y complicados. Otra idea generalizada es que solamente se debe controlar aquellos aspectos que se consideran como amenazas o riesgos, sin embargo se tiene que tener perfectamente controladas aquellas cualidades o fortalezas que diferencian positivamente a las organizaciones con respecto sus competidores, ya que de no mantenerse como el líder que utiliza las mejores prácticas o benchmark (Antún y Ojeda, 2004) podría sacarla completamente del mercado. Algunos de esos diferenciadores pudiese ser la innovación, la responsabilidad social, la calidad en el servicio brindada, los precios competitivos, etc.

Por otro lado, atendiendo el principio de costo-beneficio, se deben contemplar controles que permitan identificar áreas de oportunidad y que fortalezcan su permanencia y crecimiento en el mercado; algunos ejemplos pudiesen ser: nuevos mercados o productos, aprovechamiento de fortalezas para romper paradigmas y ver nuevas formas de hacer negocios, nuevas estrategias legales o fiscales que le permitan mejorar su eficiencia y eficacia, etc. Con respecto a las debilidades se requieren establecer controles que permitan convertirlas en fortalezas, para ello es conveniente que se detecten las best practices o mejores prácticas que se utilicen en el mercado, ejemplos de ellas pudiesen ser el establecimiento de TIC que proporcionen información o datos estadísticos requeridos de la industria, asesoría externa de especialistas en la materia, mayor durabilidad o resistencia del producto, asesoría integral, etc. Con respecto a las amenazas o riesgos, los controles deben enfocarse a identificar los factores internos o externos que los puedan afectar el cumplimiento de los objetivos organizacionales, por ello se debe de

llevar, como medida de control, una adecuada gestión de riesgos la cual, según Gonzalez (2012), debe de cumplir con los siguientes requisitos básicos:

- a) Enfocarse en los aspectos críticos del negocio.
- b) Desarrollar anticipadamente un balance razonado entre el costo y la tolerancia o la aceptación del riesgo.
- c) Ser monitoreada constantemente en conjunto con otras con otras medidas.
- d) Asegurar la estabilidad del negocio.
- e) Dar tranquilidad y confianza a la dirección, al consejo y a los accionistas.

Como ejemplos de posibles riesgos internos, se encuentran los relacionados con áreas estratégicas, operacionales, financieras o de cumplimiento, con respecto a los riesgos externos, se encuentran los relativos a políticas públicas, innovación tecnológica, globalización, seguridad informática, riesgos cambiarios, etc. (Gonzalez, 2012).

Existen ocasiones en que por diversas causas ajenas o no a la organización, se pone en peligro el cumplimiento de los objetivos, para ello deben existir controles que permitan crear contramedidas en forma inmediata, para ello funcionarían los controles concurrentes, no se puede pensar que se tengan controles totales pues simplemente el proceso dinámico y las variables cambian; es por ello que debe existir un monitoreo constante que permita adecuar los controles implementados a las nuevas circunstancias o requerimientos o simplemente desecharlos o crear nuevos. Un ejemplo de éste tipo de control pudiese ser el delegar la decisión efectuar la conversión de el excedente en moneda extranjera cuando el tipo de cambio le favorece a la organización para efectos de generar mayores utilidades; En éste caso, el control en si es la persona que tiene las habilidades y competencias que le permitan tomar las mejores decisiones para efectos de cumplir con los objetivos establecidos.

Adicionalmente a lo antes expuesto, suelen existir desviaciones que simplemente son detectadas con posterioridad, para ello se encuentran los controles correctivos o a posteriori que para su establecimiento, se debe tomar en cuenta la verdadera causa raíz del problema y no solamente la consecuencia, para ello se han desarrollado una serie de metodologías que contribuyen a identificar el origen del problema y por consecuencia establecer contramedidas de control, algunas de ellas son:

- 1) Metodología de los cinco porqués: Se atribuye a Sakichi Toyoda ésta técnica aunque después fue utilizada por Toyota Motor Corporation, y consiste en principalmente en llevar a cabo al menos cinco preguntas respecto al problema detectado; por ejemplo si éste último consiste en pago de multas, recargos y actualizaciones en impuestos, las preguntas pudiesen ser:
 - a. Primer pregunta: ¿Por qué se pagaron multas, recargos y actualizaciones en impuestos? Respuesta: Porque la autoridad fiscal detectó que se omitió la presentación y pago oportuno de impuestos.
 - b. Segunda pregunta: ¿Por qué no se pagó y presentó de manera oportuna? Respuesta: Porque el área de fiscal no solicitó el pago ante tesorería.
 - c. Tercer pregunta: ¿Por qué el área fiscal no solicitó el pago ante tesorería? Respuesta: Porque no pudieron calcular los impuestos.
 - d. Cuarta pregunta: ¿Por qué el área fiscal no pudo calcular los impuestos? Respuesta: Porque el área contable no le proporcionó al área fiscal los reportes finales base para el cálculo de los impuestos.
 - e. Quinta pregunta: ¿Por qué el área contable no le proporcionó al área fiscal los reportes finales base para el cálculo de impuesto? Respuesta: Porque el sistema contable adoptado falló.

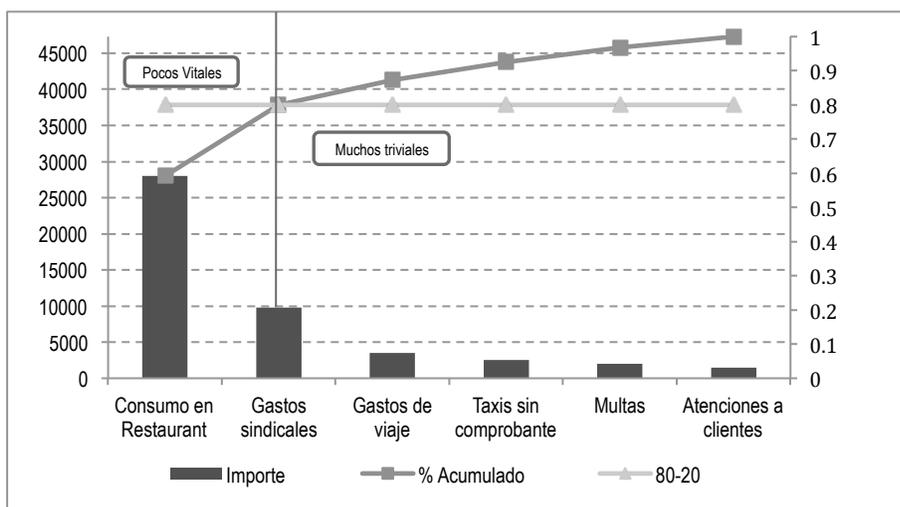
Esta metodología ayuda a detectar la causa de origen del problema, aunque pueden existir varias causas que lo ocasionan, en el ejemplo anterior de no aplicarse la metodología se hubiese podido concluir en primer instancia que existía una responsabilidad del área fiscal hecho que finalmente no era correcto, sino más bien fue un problema cuya causa raíz fue tuvo su origen en el sistema contable. Cabe aclarar, que en éste caso se podría aplicar nuevamente ésta metodología para identificar la causa raíz en la falla del sistema contable.

- 2) Correlación lineal: Es útil su aplicación cuando existe una correlación entre variables de tal forma que los cambios en una de ellas influyen en la otra en una relación binomial. Un ejemplo de aplicación en el campo de la Contaduría es en empresas que tienen posición deficitaria o superavitaria en moneda extranjera pueden incidir fuertemente en la ganancia o pérdida cambiaria lo que a su vez se traduce en mayores o menores utilidades

financieras. El análisis de regresión es útil para determinar el porcentaje de correlación entre variables (Vila et al., 2015).

- 3) Diagrama de Pareto: Permite identificar las causas más importantes (pocos vitales) y menos importantes (muchos triviales) de un problema, de tal forma que se ponga especial énfasis en solucionar aquéllas que mayormente originan el problema (Alvear, 2012). Por ejemplo si se quisiera establecer un CIF para reducir el impacto financiero de los gastos no deducibles en una organización mexicana, entendido como tal, el costo que representa no deducirlos para efectos de la base del Impuesto sobre la Renta (30%) y de la Base de la PTU (10%), adicionalmente existe un no acreditamiento del IVA asociado al gasto equivalente a un 16% cuando es sujeto a su causación. Una propuesta de estrategia para identificar la causa de éste problema se resume en la figura 2 en la cual se determina que las áreas que deben controlar (pocos vitales) son los consumos en restaurantes y los gastos sindicales, si se dedicara la atención a controlar a los muchos triviales seríamos ineficientes pues solo representarían un 20% del objetivo total.

Figura 2. Diagrama de Pareto 80-20 respecto a gastos no deducibles



Fuente: Elaboración propia con datos hipotéticos de gastos no deducibles.

Una vez definidas las áreas de oportunidad a controlar para efectos de alcanzar las metas u objetivos se requiere la selección de la estrategia de control a implementar para efectos que coadyuve al cumplimiento de los objetivos organizacionales

Conclusiones

La Contaduría funge como un elemento vital que contribuye en cada una de sus áreas, a la maximización de los resultados de las organizaciones mediante el manejo eficiente y eficaz de los recursos que controla, para ello, requiere tener especial cuidado de estar orientada en la ética que rige a la profesión, así como al cumplimiento la normatividad financiera y legal que le sea aplicable. La búsqueda de herramientas innovadoras que puedan replicarse en la contaduría deben de ser aplicadas cuando las mismas la fortalezcan, y sobre todo cuando, cuando adicionalmente contribuyan a mejorar a las organizaciones públicas y privadas, lo que seguramente ayudará a todo lo que gira alrededor de ellas.

Referencias

- Antún, J. P. & Ojeda, L. (2004). "Benchmarking" de procesos logísticos. *Ingeniería. Investigación y Tecnología*, 5(1), 59-76.
- Alvear, M. R. (2012). *Mejoramiento de la gestión de los procesos de la organización*. Tesis de Magister en Administracion de Empresas. Quito: Pontificia Universidad Catolica del Ecuador.
- Barquero, M. (2008). El control interno en trabajos de fiscalización. *Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos*, 47, 48-56.
- Código Fiscal de la Federación (2016). *Diario Oficial de la Federación*. México, 18 de noviembre de 2015.
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, CINIF (2015). *Normas de Información financiera*. Cd. México: Editorial IMCP.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, CPEUM (2015). Consultado el día 05/02/2016 en: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/9/>.
- Committe of Sponsoring Organizations of the tradway commission, COSO (2015). Consultado el día 05/02/2016 en: <http://www.coso.org/aboutus.htm>.
- Courtis, V. (2013). ¿Ha tenido éxito la Ley SOX? *Veritas*, 27(1700), 32-34.
- Fayol, H. (1961). *Administración Industrial y General*. Cd. México: Herreo Hermanos, S. A.

- Feigenbaum, H. (2009). Control Total de la Calidad. Feigenbaum. *Innovación Educativa*, 9(48), 91.
- Gonzalez, J. (2012). Gestión de riesgos: no deje al destino el control de su empresa. *Delineando Estrategias*. Consultado el día 29/01/2016 en: https://www.kpmg.com/MX/es/Documents/Delineando/DE_gestionderiesgo.pdf.
- Granada, R., (2009). *Manual de control interno sectores público-privado y solidario*. Bogotá: Grupo Editorial Nueva Legislación.
- Gutierrez, E., Panteleeva, O., Hurtado, M. & González, C. (2013). Aplicación de un modelo de inventario con revisión periódica para la fabricación de transformadores de distribución. *Ingeniería Investigación y Tecnología*, 14(4), 537-551.
- Hernández, A., (2011). *Análisis crítico del control interno fiscal y su incidencia en las contingencias fiscales en la industria manufacturera de Nuevo León*. Tesis para obtener el grado de Doctor en Contaduría, San Nicolás de los Garza: Universidad Autónoma de Nuevo León.
- Hernández, R., Fernández, C. & Baptista, P. (2003). *Metodología de la investigación*. Cd. México: McGraw Hill.
- Ishikawa, K, (1985). *¿Qué es Control Total de la Calidad? La modalidad Japonesa*. Bogotá: Grupo Editorial Norma.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2015). *Normas de auditoría para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*. Cd. México: IMCP.
- Koontz, H. & Weihrich, (1994). *Administración una perspectiva global*. Cd. México: McGraw Hill.
- Ley de Ingresos de la Federación, LIF (2016). *Diario Oficial de la Federación*, México, 18 de noviembre de 2015.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, LISR (2016). *Diario Oficial de la Federación*, México, 18 de noviembre de 2015.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, LOAPF (2015). *Diario Oficial de la Federación*, México, 27 de enero de 2015.
- Mears, B. (2005). Arthur Andersen conviction overturned. *CNN.com*. Consultado en: <http://edition.cnn.com/2005/LAW/05/31/scotus.arthur.andersen/>.
- Molina, H., (2000). Establecimiento de metas, comportamiento y desempeño. *Estudios Gerenciales*, 16(75), 23-33.
- Ponce, H., (2007). La matriz foda: alternativa de diagnóstico y determinación de estrategias de intervención en diversas. *Organizaciones. Revista Enseñanza e Investigación en Psicología*, 12(1), 113-130.
- PwC, (2014). 2014, año de transición al nuevo coso 2013. *Punto de Vista*, 6, 1-6.
- Robbins, S. & Coulter, M., (2000). *Administración*. Cd. México: Prentice Hall.
- Toscano, J. A., Álvarez, C. L., Montano, C. & García, M. A. (2014). El poder de mercado y la concentración económica en los servicios de auditoría financiera del mundo. *Revista Universo Contábil*, 10(1), 145-165.
- Vila, A., Sedano, M., López A., Angel, J. (2015). *Correlación lineal y análisis de regresión*. Barcelona: Universidad Oberta de Catalunya.