



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES
CAMPUS BÁRBULA



**LA INTEGRIDAD Y LOS VALORES ÉTICOS, LOS PRINCIPALES
FUNDAMENTOS DEL AMBIENTE DE CONTROL EMPRESARIAL. UNA
VISIÓN EPISTEMOLÓGICA DESDE LA PERSPECTIVA DEL MARCO
INTEGRADO DE CONTROL INTERNO COSO**

Autor:

MSc. Pedro Fraga

C.I. V- 7.051.526

Bárbula, octubre 2024



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES
CAMPUS BÁRBULA



**LA INTEGRIDAD Y LOS VALORES ÉTICOS, LOS PRINCIPALES
FUNDAMENTOS DEL AMBIENTE DE CONTROL EMPRESARIAL. UNA
VISIÓN EPISTEMOLÓGICA DESDE LA PERSPECTIVA DEL MARCO
INTEGRADO DE CONTROL INTERNO COSO.**

Tesis presentada ante la Universidad de Carabobo como requisito
para optar al grado de Doctor en Ciencias Administrativas y
Gerenciales

Autor: MSc. Pedro Fraga

Tutora: Dra. Glenda Rivas

Bárbula, octubre 2024



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
DIRECCIÓN DE POSTGRADO
SECCIÓN DE GRADO



ACTA DE VEREDICTO DE TESIS DOCTORAL

En atención a lo dispuesto en los Artículos 149 y 150 del Reglamento de Estudios de Postgrado de la Universidad de Carabobo, quienes suscribimos como Jurado designado por el Consejo de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, de acuerdo a lo previsto en el Artículo 147 del citado Reglamento, para evaluar la Tesis Doctoral titulada:

“LA INTEGRIDAD Y LOS VALORES ÉTICOS, LOS PRINCIPALES FUNDAMENTOS DEL AMBIENTE DE CONTROL EMPRESARIAL. UNA VISIÓN EPISTEMOLÓGICA DESDE LA PERSPECTIVA DEL MARCO INTEGRADO DE CONTROL INTERNO COSO”

Presentada para optar al grado de **DOCTOR EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES** por el aspirante **PEDRO ANTONIO FRAGA FUMERO**, titular de la cédula de Identidad No. **V- 7.051.526**, realizado bajo la tutoría de la **DRA. GLENDA RIVAS**, titular de la cédula de identidad N°. **V- 7.143.245**, habiendo examinado la tesis presentada, se decide que la misma está **APROBADA**.

En Bárbula, a los 25 días del mes octubre de 2024.

Jurado evaluador:

Presidente del Jurado:
 Nombre: Glenda Rivas
 C.I. V-7.143.245

Miembro:
 Nombre: Laura Obando
 C.I. V-10.237.169

Miembro
 Nombre: Lisette Sánchez D.
 C.I. V-10.666.028

Miembro:
 Nombre: Leonardo Villalba
 C.I: V- 7.042.292

Miembro:
 Nombre: Freddy Colmenares
 C.I: V- 3.746.736



WA/ga.

Edif. Uno. P.B. Campus Bárbula. Municipio Naguanagua. Edo. Carabobo.
 Telf.: 0241-6147994 / Campus La Morita – Edo. Aragua, Telf. 0243 – 2710606
 www.faces.uc.edu.ve

Haciell
 29/10/2024

#HaciaLaNuevaVisiónDeUniversidad



FACES UC



FACESUC1



FACESUC1



FACES UC



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES
CAMPUS BÁRBULA



AVAL DEL TUTOR

Quien suscribe, Dra. Glenda Rivas, titular de la cédula de identidad V-7.143.245 en mi carácter de tutora de la Tesis Doctoral titulada "LA INTEGRIDAD Y LOS VALORES ETICOS, LOS PRINCIPALES FUNDAMENTOS DEL AMBIENTE DE CONTROL EMPRESARIAL. UNA VISIÓN EPISTEMOLÓGICA DESDE LA PERSPECTIVA DEL MARCO INTEGRADO DE CONTROL INTERNO COSO". Que se encuentra bajo la línea de investigación; Estudios teóricos y de aplicación para la producción de conocimiento en las Ciencias Administrativas, Económicas y Contables: Ambiente de Control Empresarial. Adscrita al Programa Doctoral en Ciencias Administrativas y Gerenciales de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales presentada por el ciudadano Pedro Antonio Fraga Fumero titular de la cédula de identidad V-7.051.526, doy fe que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometidos a la evaluación por parte de la Comisión Coordinadora del Doctorado en Ciencias Administrativas y Gerenciales, en la Dirección de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, de la Universidad de Carabobo, para ser considerado como trabajo de investigación conducente a la obtención del título de Doctor en Ciencias Administrativas y Gerenciales.

En valencia, estado Carabobo, Venezuela a los veinticinco días del mes de octubre del año dos mil veinticuatro.

Dra. Glenda J Rivas Márquez. C.I. V-7.143.245

DEDICATORIA

- ❖ A Dios y a la Virgen María, por darme la fortaleza de continuar y no decaer con tantos momentos difíciles que hemos vivido.
- ❖ A mi esposa Marisol por acompañarme a lo largo de este recorrido siempre apoyándome incondicionalmente.
- ❖ A mi padre (†), mi madre, mi hijo, y hermanas, que con sus pensamientos y oraciones me dan fuerza y salud para seguir.
- ❖ A mis compañeros de trabajo que siempre me incentivaron para que continuara a pesar de todas las adversidades.
- ❖ A la Universidad de Carabobo, a ellos que son la promesa de un futuro grandioso, al que no podemos renunciar

Pedro A. Fraga F.

AGRADECIMIENTO

- ❖ A Dios, que gracia a su poder misericordioso, fue pilar, guía y luz para la culminación de este trabajo de investigación.
- ❖ A la Universidad de Carabobo por cobijarme en su seno, y brindarme no sólo la posibilidad de ser un buen profesional, sino ser mejor persona
- ❖ A la Dra. Glenda Rivas, mi tutora por la confianza depositada en mí y su inestimable apoyo
- ❖ A la Comisión Coordinadora del Doctorado en Ciencias Administrativas y Gerenciales, especialmente al Dr. Aranguren por su dedicación para brindarnos un programa de altísima calidad
- ❖ A los Jurados del proyecto de la tesis doctoral, Dra. Laura Obando, Lisette Sánchez, Dr. Leonardo Villalba y Dr. Freddy Colmenares por sus asesorías y correcciones.

Pedro A. Fraga F



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES
CAMPUS BÁRBULA



LA INTEGRIDAD Y LOS VALORES ÉTICOS, LOS PRINCIPALES
FUNDAMENTOS DEL AMBIENTE DE CONTROL EMPRESARIAL.
UNA VISIÓN EPISTEMOLÓGICA DESDE LA PERSPECTIVA DEL
MARCO INTEGRADO DE CONTROL INTERNO COSO.

Autor: Pedro Fraga
Fecha: octubre de 2024

RESUMEN

Las normas de una empresa reflejan generalmente las disposiciones de cada período histórico y su ámbito cultural, por lo que en esta tercera década del siglo XXI la mayoría de las grandes empresas promueven su compromiso con valores adicionales a los económicos bajo elementos como: integridad, valores éticos y compromisos de responsabilidad social. El propósito fundamental de la presente tesis doctoral es contribuir bajo una visión epistemológica desde la perspectiva del marco integrado control interno COSO como la integridad y los valores éticos son los fundamentos del ambiente de control empresarial. El abordaje de la realidad, se plantea desde una perspectiva cualitativa, a través de la investigación documental, y de un proceso de interpretación de esos elementos epistémicos que permiten construir conocimientos, utilizando la posición interpretativa a través del método fenomenológico-hermenéutico con la indagación documental en contexto teórico y descriptivo, para triangular y contrastar desde los diferentes ángulos referidos a posiciones epistemológicas de fuentes teóricas y filosóficas, las conductas que propician los seres humanos y la postura del investigador con información científica. Se exponen algunas reflexiones donde se resalta que el ambiente de control fundamento del COSO es la actitud y conciencia de la gerencia que produce la influencia e inspiración en la actividad del recurso humano y está centrada en la integridad y la ética como los valores intrínsecos en la operatividad de la organización.

Palabras Clave: Integridad, Valores éticos, Ambiente de control empresarial, Marco integrado de control interno (COSO).



UNIVERSIDAD DE CARABOBO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
DOCTORADO EN CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y GERENCIALES
CAMPUS BÁRBULA



INTEGRITY AND ETHICAL VALUES, THE MAIN FOUNDATIONS OF
THE BUSINESS CONTROL ENVIRONMENT. AN
EPISTEMOLOGICAL VIEW FROM THE PERSPECTIVE OF THE
COSO INTEGRATED INTERNAL CONTROL FRAMEWORK.

Author: Pedro Fraga
Date: october 2024

ABSTRACT

The rules of a company generally reflect the provisions of each historical period and its cultural environment, which is why in this third decade of the 21st century, most large companies promote their commitment to values additional to economic ones under elements such as: integrity, ethical values and social responsibility commitments. The fundamental purpose of this doctoral thesis is to contribute under an epistemological vision from the perspective of the integrated COSO internal control framework as integrity and ethical values are the foundations of the business control environment. The approach to reality is proposed from a qualitative perspective, through documentary research, and a process of interpretation of those epistemic elements that allow knowledge to be built, using the interpretive position through the phenomenological-hermeneutic method with documentary inquiry. in theoretical and descriptive context, to triangulate and contrast from different angles referring to epistemological positions of theoretical and philosophical sources, the behaviors promoted by human beings and the researcher's position with scientific information. Some reflections are presented where it is highlighted that the fundamental control environment of the COSO is the attitude and consciousness of the management that produces the influence and inspiration in the activity of the human resource and is focused on integrity and ethics as the intrinsic values in the operation of the organization.

Keywords: Integrity, Ethical values, Business control environment, Integrated internal control framework (COSO).

INDICE GENERAL	Pág
DEDICATORIA	iv
AGRADECIMIENTO	v
RESUMEN	vi
ABSTRACT	vii
INDICE GENERAL	viii
INDICE DE FIGURAS	xi
INTRODUCCIÓN	12
MOMENTO I	
CONTEXTUALIZACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO	15
Objetivo general	22
Objetivos específicos	22
Justificación de la Investigación	23
MOMENTO II	
CONTEXTO TEÓRICO REFERENCIAL	
Antecedentes de la Investigación	
Internacionales	27
Nacionales	32
Bases Teóricas	
Fundamentos teóricos y epistemológicos sobre la ética	37
Principales doctrinas éticas de los siglos XX y XXI	43
Ética existencialista	43
Ética ecológica-bioética	44
Otra fundamentación de la ética y la moral	
Los derechos humanos	45
Ética empresarial	46
Teorías administrativas que sustentan el control interno	47
Teoría clásica de la administración	48

Teoría neoclásica de la administración	55
Modelos de control interno	
Marco integrado de control interno COSO	58
Otros modelos de control	87
 MOMENTO III	
MARCO METODOLÓGICO	
Naturaleza de la Investigación	100
Técnicas de análisis de la información cualitativa	101
Etapas del proceso de investigación	103
Técnicas y análisis e interpretación de la información	104
 MOMENTO IV	
PROCEDIMIENTOS DE ANÁLISIS	
Fundamentos epistemológicos y la ética en Karl Popper	107
Análisis desde el método fenomenológico-hermenéutico	109
La fenomenología husserliana	110
El enfoque interpretativo y la ontología de Heidegger	110
La hermenéutica de Gadamer	111
Michel Foucault y la hermenéutica de la subjetividad	113
Fundamentos axiológicos	114
La cultura organizacional	116
Dificultades éticas de empresas icónicas	118
Impactos del Covid-19 en la aplicación del marco de control interno COSO en las entidades	121
 MOMENTO V	
TEORIZACIÓN: LA INTEGRIDAD Y LOS VALORES ETICOS, LOS PRINCIPALES FUNDAMENTOS DEL AMBIENTE DE CONTROL EMPRESARIAL	
Integridad del liderazgo	123
Funcionamiento ético del talento humano	126

Responsabilidad social empresarial	127
Exigencias de los entes regulatorios	129
Factores organizacionales que pueden incidir en comportamientos no adecuados a la integridad y los valores éticos	130
Otros factores que repercuten en la integridad y los valores éticos fundamentos del ambiente de control	131
Modelos de negocios emergentes de la globalización	131
Disrupción y cambio permanente	132
El uso de nuevas tecnologías, el constante desarrollo de las redes sociales, la inteligencia artificial y exigencias de la confiabilidad de la información	134
REFLEXIONES FINALES	135
RECOMENDACIONES	139
LISTA DE REFERENCIAS	141

INDICE FIGURAS

Figura N°1 Componentes del modelo COSO de 1992	61
Figura N°2 Comparación COSO I (1992) vs COSO-ERM	71
Figura N°3 Comparación COSO I (1992) vs COSO III (2013)	75
Figura N°4 Modelo COCO	88
Figura N°5 Esquema Conceptual de Cultura Organizacional	117

INTRODUCCIÓN

El control interno empresarial son todas las actividades o el conjunto de procedimientos que es necesario realizar para el buen funcionamiento de un negocio y en ese orden de ideas el modelo COSO implica diseñar, implementar y llevar a cabo sistemas de control interno en las empresas. El primer componente de este modelo es el ambiente de control que se refiere al entorno que influye en los integrantes de una organización e incluye la integridad y los valores éticos como los pilares que hacen posible mantener la consistencia del ambiente de control interno.

Las empresas deben lograr traducir el control interno como un generador de valor, para ello el ambiente de control empresarial es el componente esencial del control interno en los enfoques actuales. Se debe comunicar, implantar, fomentar y practicar los valores éticos con los que se van a trabajar, para de esta manera asegurar la integridad de la empresa, ya que los valores empresariales dependen de los valores de todos los miembros de la organización.

En la presente tesis doctoral se indaga sobre la evolución del control interno y sus sustentos epistemológicos; se analiza los fundamentos del ambiente de control empresarial; y se interpreta la integridad y los valores éticos como las bases del ambiente de control empresarial.

De allí la importancia y pertinencia en la realización de esta investigación a fin de estudiar el problema, por lo cual la tesis doctoral está constituida por cinco (5) momentos, estructurado de la siguiente manera:

En el Momento I, se realiza el diagnóstico para la contextualización del objeto de estudio, sus causas y consecuencias, presentado a través de la formulación del problema y objetivos, culminando con la exposición de los motivos o justificación de esta investigación.

En el Momento II, se menciona las investigaciones previas y se consultan diversas fuentes bibliográficas soportadas por los antecedentes internacionales, entre ellos, tesis doctorales y los nuevos conceptos del control interno (COSO) redactada por una firma consultora asociada al Instituto de Auditores Internos de España (IAI); los antecedentes nacionales y con las bases teóricas que apoyan esta investigación, entre las que se destacan los fundamentos teóricos y epistemológicos sobre la ética, los valores morales e integridad; las teorías administrativas clásicas y neoclásicas que sustentan el control interno; los modelos de control interno, principalmente el Marco Integrado de Control (COSO).

En el Momento III, se especifica la metodología empleada para la realización de esta tesis doctoral, bajo el enfoque cualitativo, la cual será una investigación documental utilizando una posición interpretativa a través del método fenomenológico-hermenéutico en contexto teórico y descriptivo. Se triangula y se contrasta los diferentes ángulos referidos a posiciones epistemológicas de fuentes teóricas y filosóficas, las conductas que propician los seres humanos y la postura del investigador con información científica.

En el Momento IV, se procede a resaltar los procedimientos de análisis utilizados en la presente tesis doctoral resaltando los fundamentos epistemológicos y la ética en Karl Popper, el análisis desde el método fenomenológico-hermenéutico, la fenomenología husserliana, el enfoque

interpretativo y la ontología de Heidegger, la hermenéutica de Gadamer, la hermenéutica de la subjetividad de Michel Foucault, los fundamentos axiológicos, la cultura organizacional, las dificultades éticas de empresas icónicas y los impactos del Covid-19 en la aplicación del marco de control interno COSO en las entidades.

En el Momento V contribuyo a sustentar que la integridad y los valores éticos, son los fundamentos del ambiente de control empresarial bajo una visión epistemológica desde la perspectiva del marco integrado control interno COSO, las reflexiones finales, las recomendaciones y por último la lista de referencias.

MOMENTO I

CONTEXTUALIZACION DEL OBJETO DE ESTUDIO

Las normas éticas de una empresa reflejan generalmente las normas de cada período histórico y su ámbito cultural, así lo expone Escobar (2005: 33) “moral es el conjunto de normas, reglas o imperativos, producto de una determinada época o sociedad”.

Crece la preocupación por la moralidad de las organizaciones. De acuerdo a Escobar (2005: 33) “en cada época existen en la sociedad, en sus distintos grupos sociales, diversos hábitos y costumbres, pero no todos tienen una significación moral”. A veces esas preocupaciones constituyen una respuesta a individuos que utilizan su situación dentro de las instituciones para obtener ventajas egoístas. A veces son respuestas al daño que las empresas producen en el ambiente social y natural.

Ahora bien, la denominada ética empresarial es el grupo de normas y valores de la empresa que reflejan su convivencia armoniosa con la sociedad y es la base de todo sistema de control interno. Bunge (2005: 70) explica que la ética es: “La rama de la psicología social, la antropología, la sociología y la historia que estudia la aparición, el mantenimiento, la reforma y la decadencia de las normas morales”. Los valores éticos pueden ser influenciados por muchos factores, entre ellos, la cultura del país, las instituciones de los estados y la dinámica de la industria.

Los comportamientos deseados en el ámbito organizacional condicionan los mecanismos de toma de decisión y repercuten en los valores

éticos de la entidad. La cultura empresarial debe poseer unos principios éticos aceptados y aplicados por todos.

Se debe comunicar a los empleados los valores éticos con los que se van a trabajar, principalmente: el respeto, la honorabilidad, el compromiso, la solidaridad, la justicia y la responsabilidad, para de esta manera asegurar la integridad de la empresa, ya que de los valores empresariales dependen los valores de los trabajadores. Juárez, Rojas, García, Schmidt, Da Silva y Lezama (2009:133) “hoy se habla de la necesidad de una “gerencia en valores” de las empresas que destaque el papel de la ética y los valores en su administración y sus objetivos”.

La integridad y los valores éticos son asuntos de importancia fundamental para el ambiente de control de las empresas y su elevado sentido de la responsabilidad moral y social que se le exige a la gerencia. Los principios éticos se consideran de sumo interés en la toma de decisiones acerca de todos los aspectos de la empresa. Suárez, Rojas, García, Schmidt, Da Silva y Lezama (2009: 36) señalan al respecto: “Todo profesional enfrentará en muchas oportunidades de su vida dilemas éticos vinculados con su trabajo, los cuales ameritan la toma de decisiones oportunas y autónomas como parte del compromiso mínimo que exige la ética profesional”. Debe actuarse éticamente siguiendo códigos de conducta establecidos y aceptados por la empresa.

Desde épocas remotas ha habido necesidad de control, es indispensable y básico en la práctica contable y en las organizaciones en general. Su aplicación puede observarse en los antiguos imperios en las que ya se percibía una forma de control y cobro de impuestos. Hacia principios

del siglo XIV, Felipe V daría a su cámara de cuentas, poderes administrativos y jurisdiccionales para el control de negocios financieros.

Posteriormente, en los inicios del siglo XIX, Napoleón Bonaparte, a través de la corte de cuentas vigilaba los asuntos contables del estado y le otorgaba atribuciones para investigar, juzgar y dictar sentencias. De acuerdo a Gertz (1990:109) “Napoleón establece, como requisito indispensable que toda persona que quiera practicar la profesión contable debería pasar un severo examen después de haber trabajado como profesionista autorizado por cierto tiempo”. Esto sirvió para que muchos países, especialmente, de América y Europa que estaban en proceso de organizar sus instituciones los tomaran como ejemplo.

El ánimo de control es connatural, inmanente a la condición del ser humano, además subyacen elementos de tipo epistemológicos, es decir esa interacción con una realidad determinada surgen esos elementos fundantes epistémicos que permiten construir conocimientos acerca de esa realidad que se pretende controlar y de esa manera, han surgido iniciativas de tipo procedimental como en la teoría clásica de la administración de Henri Fayol, las teorías neoclásicas y como el Informe del Marco Integrado de Control (COSO).

En el siglo XX diversos órganos públicos, privados y profesionales han dedicado una considerable atención al control interno y han propuesto recomendaciones y directrices sobre el tema. En relación a ello Mantilla (2000:116) “A comienzos de los 1940s, las organizaciones profesionales de contadores públicos y de auditores internos publicaron un buen número de informes, guías y estándares relacionados con las implicaciones del control

interno en las auditorías”. Hasta los 1970s, la preponderancia de la actividad relacionada con el control interno se situó en el campo del diseño y auditoría de sistemas, centrándose en las maneras de mejorar los sistemas de control interno y para considerarlos mejor en la auditoría.

En el transcurso de los años setenta y ochenta de ese siglo se constituyeron comisiones por parte del Instituto americano de contadores públicos autorizados (AICPA) para desarrollar directrices y normas sobre la naturaleza y responsabilidades del control interno, así como de la evaluación del control interno y los informes correspondientes por parte del auditor independiente

Surgieron en esos años investigaciones por parte de algunos organismos reguladores como la Comisión de Valores de EEUU (SEC) que revelaron que un buen número de las principales corporaciones de EEUU habían realizado prácticas corruptas domésticas y extranjeras, además de otros tipos de fraudes, los cuales ponían en entredicho la integridad y los valores éticos. La legislación propuesta para entonces de acuerdo a Mantilla (2000: 124) “incluye requerimientos para que los administradores valoraran e informaran sobre la efectividad de sus controles internos y que un auditor independiente atestara sobre los informes de la administración”

Para finales de los ochenta del siglo pasado se constituyó una comisión integrada por el Instituto americano de contadores públicos autorizados (AICPA), el Instituto de contadores gerenciales (IMA), el Instituto de ejecutivos financieros (FEI), la Asociación americana de contadores (AAA) y el Instituto de auditores internos (IIA). Esa comisión es la denominada Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

(COSO). De acuerdo con Coopers & Lybrand (1997: 5) “en 1992 tras un periodo de cinco años se logró el objetivo fundamental de definir un nuevo marco conceptual del control interno capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que hasta ahora se han venido utilizando sobre este tema”.

A principio de la década de los 1990s iniciándome y manteniéndome en una firma transnacional de auditoria (E&Y) y luego en la última parte de ese decenio como docente universitario en el área de auditoría, continuando hasta la fecha, he podido constatar una ordenación de los conceptos y puntos de vista que sobre el control interno han sido desarrollados a lo largo de los años y muchas perspectivas desde las cuales puede verse. Las actualizaciones del Coso 1992 fueron publicadas en el año 2004 (COSO ERM), en el año 2013 y la última en el año 2017, ésta última como actualización del COSO ERM.

El enfoque de control interno a nivel mundial dio un giro con la difusión del Informe COSO, cuya sede principal está en Estados Unidos. Refiriéndose al COSO de acuerdo a reseña de Mantilla (2000: 13) “Esta estructura conceptual está diseñada para ajustar la mayor parte de los puntos de vista y proporcionar un punto de arranque para la valoración del control interno de las entidades individuales, para las iniciativas futuras de quienes elaboran reglas” Cambió el concepto tradicionalmente contable de control interno por el de corte holístico, transversal, dinámico e integrador, cuya responsabilidad reposa en todos sus recursos humanos.

El entorno de control o también llamado ambiente de control denominado de esa forma por Committee of Sponsoring Organizations of the

Treadway Commission (COSO) es el fundamento de todos los demás componentes, son las condiciones mínimas para el ejercicio del control interno y este a su vez tiene como pilar fundamental el compromiso con la integridad y los valores éticos. De acuerdo con Mantilla (2000: 26) “La integridad es un pre-requisito para el comportamiento ético en todos los aspectos de las actividades de una empresa”. A medida que transcurre el tiempo, la ética empresarial y sus correspondientes normas cambian y provocan que comportamientos que antes eran aceptables pasen a ser rechazados.

Todos entienden que el logro de los objetivos empresariales no justifica utilizar medios éticamente objetables en aquellas organizaciones donde existe un ambiente de respeto a los valores éticos. La actitud de los gerentes con la integridad y los valores éticos se considera un factor clave en cualquier organización. Tal como lo diserta Coopers & Lybrand (1997: 35) “Las personas tienden a imitar a sus líderes. El personal suele desarrollar las mismas actitudes que la alta dirección acerca de lo que está bien y lo que está mal y, también acerca del control interno”.

Las organizaciones deben lograr en los actuales momentos y en el porvenir traducir el control interno como un generador de valor, en concordancia con Druker (2002: 287) “La característica central de la sociedad futura, como ha sido en las anteriores, será sus nuevas instituciones y nuevas teorías, ideologías y problemas” para ello el compromiso con la integridad y los valores éticos son elementos esenciales del control interno en los enfoques actuales, es decir, se deben establecer y comunicar los valores éticos de la organización.

El control interno es responsabilidad de todos y un buen sistema de control no garantiza el éxito de una empresa, pero uno inadecuado pudiese llevarla al fracaso, así lo afirma Mantilla (2010: 7) “El control interno no asegura éxito ni supervivencia”.

Los sistemas de control interno forman parte de un proceso de globalización de las organizaciones insertadas en el nuevo orden mundial y dependerá del contexto global o local donde se desarrollen, así como de los proyectos de vidas a largo plazo de las organizaciones.

Las empresas amorales que aceptan lo bueno si es conveniente, las organizaciones que aprovechan las zonas oscuras de la ley, que toman decisiones que son injustas o incorrectas, que perjudican el medio ambiente, que inducen al consumo de productos nocivos para la salud, que construyen información deformada para manipular la opinión pública, que ignoran las medidas de seguridad para aumentar la productividad, las que solo están basadas en resultados económicos y solo piensan en bajar los costos e ignorar su responsabilidad social, se debilitan debido a su complicidad con el contexto inmoral en la que todos los miembros de la organización están pensando en su conveniencia personal y en crear negocios dentro del mismo negocio, en algún momento fracasan.

La ausencia de valores es un enemigo interno, estas organizaciones operan con altos costos por carecer de principios y proyectos compartidos, costos que pueden beneficiar a algún miembro de la dirección pero que afectan a empleados, proveedores clientes o usuarios. Las empresas conscientes, responsables con integridad y valores éticos se hacen fuertes en sus principios, respetan a los ciudadanos y se sienten comprometidos con

el desarrollo de su medio social son en su mayoría empresas eficaces y rentables.

Ante el panorama expuesto anteriormente y partiendo de estas ideas se plantea la siguiente interrogante:

¿De qué manera contribuyo a sustentar que la integridad y los valores éticos son los fundamentos del ambiente de control empresarial bajo una visión epistemológica desde la perspectiva del marco Integrado de control interno COSO?

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

Objetivo General:

Contribuir en sustentar que la integridad y los valores éticos, son los principales fundamentos del ambiente de control empresarial bajo una visión epistemológica desde la perspectiva del marco integrado control interno COSO

Objetivos Específicos:

1. Considerar los sustentos epistemológicos de la integridad y los valores éticos en el ambiente de control empresarial.
2. Investigar sobre la evolución del control interno y el ambiente de control en el marco integrado de control interno COSO y sus fundamentos epistemológicos.
3. Interpretar a la integridad y los valores éticos, los principales fundamentos del ambiente de control empresarial bajo una

visión epistemológica desde la perspectiva de marco integrado de Control Interno COSO.

JUSTIFICACIÓN

Las organizaciones profesionales, nacionales e internacionales que proporcionan lineamientos sobre administración empresarial, contaduría, auditoría, entre otras, deben considerar los fundamentos epistemológicos del ambiente de control en cualquier organización ya que este es el fundamento y las condiciones indispensables para la práctica del control interno. Esto puede ser tema de análisis para futuras investigaciones donde se puedan realizar futuras mejoras.

Esta investigación aporta a los organismos reguladores, aquellos que tengan por objeto regular o controlar aspectos jurídicos, administrativos o técnicos y a los legisladores para incrementar su comprensión y las expectativas de supervisión sobre la gestión empresarial relacionadas con el ambiente de control para la prevención y detección de fraude

En este orden de ideas constituye una necesidad el diseño y la implementación de sistemas de control interno teniendo como bases fundamentales el ambiente de control y en especial el compromiso con la integridad y los valores éticos. Se considera que para poner en funcionamiento el control interno en una empresa debe contener los postulados siguientes: Es un proceso. Lo llevan a cabo las personas. Facilita la consecución de objetivos. Solo puede aportar un grado razonable de seguridad. Y es fundamental la actitud de todos los involucrados con la

integridad y los valores éticos, tal como lo expone el modelo COSO: Coopers & Lybrand (1997: 32) “un clima ético vigoroso de la empresa, y a todos los niveles de la misma, es esencial para el bienestar de la organización, de todos sus componentes y del público en general”

Los cambios del contexto mundial, traen consigo la modernización de tecnologías de punta, lo cual hace necesario que las organizaciones estén al día con estas herramientas, pero sin perder de vista la base de todo sistema de control interno, es decir, la ética. Se deben implementar códigos de ética y estándares esperados de comportamiento moral y ético y tomar acciones remediales apropiadas por desviaciones o violaciones del código de ética. De acuerdo a Coopers & Lybrand (1997: 35) un código formal de conducta es “un método utilizado comúnmente para comunicar a los empleados las expectativas de la empresa respecto al cumplimiento de las obligaciones y la integridad”.

Entre los temas de índole ético que se deben analizar se encuentran los derechos y obligaciones entre una empresa y sus empleados, proveedores, clientes, vecinos y su responsabilidad hacia sus accionistas. Es decir, las empresas deben tener responsabilidad social empresarial (RSE), una expresión que pretende indicar que una empresa debe actuar como un ciudadano responsable de las comunidades en las cuales opera aun a costa de sus ganancias u otros objetivos.

Una de las características del conocimiento científico es su naturaleza acumulativa, por lo que la utilidad metodológica de esta investigación se basa en la exposición, diagnóstico y revisión de los enfoques sobre la importancia del ambiente de control empresarial y su principal componente, la ética.

Hay que establecer la verificación permanente que favorezca los canales de comunicación entre las universidades y el mundo del conocimiento, seleccionando para ello los lineamientos que faciliten la toma de decisiones relativas a los cambios en el contexto de las nuevas visiones del hombre, así como los requerimientos de su entorno social.

La adquisición y mantenimiento de valores forma parte fundamental en el perfil requerido en el ámbito laboral de los profesionales egresados de las universidades, donde se procuran formar profesionales interdisciplinarios comprometidos con el entorno social.

En lo concerniente a lo epistemológico, a la construcción de conocimiento, concebido en esta investigación, se realizó el análisis de los aportes de diversos autores en las ciencias administrativas y en las ciencias sociales, así como de disciplinas filosóficas que desarrollan la integridad y los valores éticos, lo que involucra la múltiple racionalidad paradigmática del control interno, el ambiente de control y la integridad y los valores éticos como resultado de esta confluencia de principios, constructos y episteme dándole un carácter transdisciplinario y ontológico entendiendo la ontología como la rama de la metafísica que estudia la búsqueda de la verdad.

La importancia y liderazgo de COSO han sido reconocidos en todo el mundo por el hecho de presentar las herramientas necesarias para desarrollar, fortalecer y mantener un marco de control interno eficaz y eficiente, que coopera y apoya a todo tipo de organización en el logro de sus objetivos y de esta forma contribuye a los estudios doctorales de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo.

Desde el punto de vista metodológico por tratarse de una aproximación hermenéutica implica procedimientos desde esta perspectiva de indagación a través de una visión holística y epistémica, propia de la investigación cualitativa con base en un proceso investigativo donde es necesario asumir un modelo disciplinar o epistémico sobre la línea de Investigación, es decir, estudios teóricos y de aplicación para la producción de conocimiento en las ciencias administrativas, económicas y contables.

Uno de los elementos distintivos de una investigación doctoral es que debe aportar a la construcción de conocimiento, por ello se revisa la aplicación de las teorías relacionadas con los valores éticos, el control interno y su componente el ambiente de control considerados los ejes temáticos en torno a los cuales se sustentan.

MOMENTO II

MARCO TEÓRICO-REFERENCIAL

Se exponen a continuación algunos aportes de investigadores y teorías científicas, que abren la perspectiva para una visión del control interno bajo un enfoque epistemológico, teniendo como orientación medular del estudio, la concepción del marco integrado de control (COSO), su principal componente como lo es el ambiente de control y dentro de éste la integridad y los valores éticos.

Se comienza con los antecedentes internacionales, luego con los antecedentes nacionales y por ultimo las bases teóricas.

Antecedentes de investigación internacionales

Para comenzar, Coopers & Lybrand (1997). El instituto de Auditores Internos de España (IAI) y Coopers & Lybrand España se asociaron para difundir en el mundo de habla hispana los nuevos conceptos de control interno. Por lo que este texto se presentó a los lectores de habla española y concretamente a los profesionales de las auditorías, del control, de la administración y gestión de organizaciones. Esta traducción de la versión en inglés del Informe COSO sobre control interno se realiza para que cuando se plantee cualquier discusión o problema de control interno, tanto a nivel práctico de las empresas como a nivel de auditoría interna o externa, o a los

niveles académicos y legislativos los participantes tengan una referencia conceptual común.

Este informe, constituye una excelente guía práctica y una indispensable fuente de consulta para gerentes y directores de empresas, profesores universitarios, auditores, investigadores sobre este tema y para todos aquellos que estén interesados en la nueva cultura del control y de la gestión de las organizaciones, así como para los reguladores y funcionarios públicos con responsabilidades en el control, auditoria e intervención de las entidades gubernamentales y de la administración pública.

Debido a que los controles internos son útiles para la consecución de muchos objetivos importantes, cada vez es mayor la exigencia de disponer de mejores sistemas de control interno.

La contribución de esta obra subyace como enriquecimiento teórico del eje temático fundamental de la presente tesis doctoral, es decir, la integridad y los valores éticos, los principales fundamentos del ambiente de control empresarial. Una visión epistemológica desde la perspectiva del marco integrado de control interno COSO como avance en el conocimiento del control interno.

Posteriormente, País (2015) en su tesis doctoral: Humanismo Empresarial, ética y responsabilidad social en el pensamiento de Peter Drucker. Esta investigación muestra a Peter Drucker no como el inventor de las famosas fórmulas de la dirección de empresa sino nos muestra al hombre de valores y principios morales sobre los que se asentaban esas celebradas

teorías. Fórmulas que predicó en sus obras, seminarios, artículos, clases y consultorías.

La autora, se empeñó en revelar la verdadera guía que intuía: la parte humana de la empresa; la exigencia de un comportamiento ético en el gerente y la responsabilidad que la empresa asumía ante la sociedad por los impactos de su actividad. Así mismo, disertó que Drucker fue el primero en poner de manifiesto el gran cambio social, económico y político que originó el predominio de las organizaciones de todo tipo, en la sociedad occidental a partir de la Segunda Guerra Mundial, manifestando un humanismo empresarial que le ha diferenciado del resto de pensadores.

Esta investigación constituye un importante antecedente porque permite esbozar una idea de cómo está enfocado el perfil ético de la gerencia en las organizaciones. Esta investigación refleja una estrecha relación con el presente objeto de estudio, ya que expone que la gerencia, es base fundamental en el desarrollo de procesos de integridad y valores éticos. Y, por último, expone que las características principales éticas de los líderes de las empresas para determinar su importancia para prevenir y detectar problemas en el ambiente de control.

Del mismo modo, Díaz (2016) en su tesis doctoral: *Fundamentación Antropológica de la Ética Empresarial: Un acercamiento desde el pensamiento de Fernando Rielo*. Esta tesis doctoral propone un nuevo modelo antropológico y metafísico como fundamento de la ética, del mecanismo de toma de decisiones y del liderazgo en el ámbito empresarial, basado en el pensamiento de Fernando Rielo Pardo, filósofo, humanista,

poeta y fundador de una institución religiosa católica, una escuela de pensamiento y otras de índole social y cultural.

La concepción mística de la antropología de Fernando Rielo, unida a su concepción genética del principio de relación (modelo metafísico), ofrece una forma de interpretar los conflictos éticos que se producen en el ámbito empresarial; y aporta vías de prevención y solución a dichas situaciones, con el objetivo de fomentar un verdadero desarrollo humano integral, fundado en la dimensión espiritual de la persona, con repercusiones a nivel personal, organizacional y social. Las conclusiones alcanzadas en el estudio ofrecen, asimismo, propuestas prácticas para la enseñanza de la ética empresarial y la implementación de una cultura organizacional ética fundamentadas en esa línea de pensamiento.

El análisis de esta investigación constituye un aporte referencial con respecto a los componentes de la ética empresarial como patrón de comportamiento tales como: responsabilidad social, liderazgo, competencias gerenciales entre otras, que sirven de apoyo teórico para el cumplimiento de uno de los objetivos que se refiere al describir los fundamentos de la integridad y los valores éticos en el ambiente de control de una organización.

Por otra parte, López (2019) en su tesis doctoral: Aspectos éticos y jurídicos de la comunicación corporativa. El objeto de este trabajo es determinar el papel que la ética y la comunicación pueden y deben jugar en la recuperación de la confianza, hoy en declive, en la economía capitalista y su aportación a la rentabilidad de las compañías. Conductas inspiradas en principios y una comunicación ética son recursos cuya integración en la estrategia empresarial no solo añaden valor monetario y medible a las

empresas que asumen el compromiso de gestionar estos intangibles como activos éticos, sino que contribuyen al fortalecimiento de la reputación de las empresas y a la legitimación del sistema.

Esta tesis doctoral se sustenta en el hecho de que el pensamiento filosófico señala los distintos caminos del encuentro entre ética y negocio lo que es una respuesta que afirma su convivencia. Los conceptos de libertad económica, el utilitarismo, la autonomía moral, la universalidad del deber moral, la justicia y la racionalidad son, ante todo, el enganche del orden moral con la realidad económica. Y además hay que reconocer que la moral es útil y rentable al mundo de los negocios, aunque hay autores que rechazan esta visión utilitarista y recaban la importancia “per se” del pensamiento filosófico.

La ética es una necesidad de las empresas, la ética empresarial se define como una moral de responsabilidad que atiende a las consecuencias de las decisiones que se tomen. Es parte de una definición de la empresa con un sistema de valores que hay que aflorar a través de la cultura corporativa. Sin embargo, la existencia de parámetros morales definidos en los documentos empresariales no garantiza la eticidad permanente de las empresas. Su compromiso ético es día a día, de tema en tema y en el manejo de los negocios se pueden dar fallos que empobrecen el perfil ético.

Esta investigación constituye un importante antecedente porque permite esbozar una idea de cómo está enfocado el perfil ético en las organizaciones. Esta investigación refleja una estrecha relación con el presente objeto de estudio, ya que expone que la gerencia, es base fundamental en el desarrollo de procesos de integridad y valores éticos. Y, por último, expone que las características principales éticas de los líderes de

las empresas para determinar su importancia para prevenir y detectar problemas en el ambiente de control.

Antecedentes de investigación nacionales

A continuación, López (2023) en su tesis doctoral: Aproximación a los valores del gerente público municipal: una mirada transaccional desde sus vivencias. Esta tesis perteneciente a este postgrado consiste en aproximarse a los valores personales del gerente de lo público desde una mirada de la praxis y cotidianidad vivencial que permitiese detectar las transacciones significativas y vincularlas con la personalidad del gerente para conocer, interpretar y comprender sus valores, la conjugación de estos con los valores de la institución y que valores terminales guían su proyecto de vida dentro de la administración pública.

Los valores de gerente de lo público, son asuntos íntimamente vinculados entre sí en el ámbito de la administración pública y lo personal, resultando en una relación que puede ser adecuada o inadecuada de acuerdo al pensamiento y proceder ético, ello trae como consecuencia repercusiones positivas o negativas que benefician o afectan la gestión pública. Infortunadamente han ocurrido a lo largo de la historia de la humanidad y al inicio del siglo XXI, una serie de eventos característicos de proceder y de administrar lo público observándose ineficiencia, ineficacia y corrupción administrativa, además de una gerencia cada vez más autocrática.

Ciertamente la problemática de los valores es un tema complejo, por lo que fue necesario su acercamiento al objeto de estudio, no solo en base a la

preocupación, sino ocupándose de esta realidad en el escenario de desenvolvimiento del investigador, esto es, el entorno de la administración pública municipal venezolana. Al respecto el estudio desarrollado fue de carácter cualitativo, utilizando el método interpretativo-hermenéutico, hallándose éste en trabajo documental-bibliográfico y de campo, y para ello se seleccionaron cinco informantes clave, todos gerentes relevantes de las alcaldías de los estados Aragua y Carabobo, obteniéndose evidencias a partir de los relatos de vida en base a la técnica de la entrevista.

Resultando, evidencias fenomenológicas recogidas, a través de la contrastación teórica pertinente y necesaria, y que una vez estructurada conceptualmente la información, se examinó e interpretó para convertirse en conocimiento devenido de la praxis producto de la relación fenomenológica-hermenéutica, lo cual permitió concluir sobre la aproximación a de los valores del gerente de lo público municipal venezolano.

Esta tesis doctoral pretende proyectar una mirada holística de la integridad y los valores éticos, articulando múltiples visiones y comprensiones del proceso de control, convocando a diferentes disciplinas en una suerte de reflexión profunda, como aporte a la administración pública nacional para desarrollar de manera más racional el proceso de control en las Empresas del Estado, creando puntos de partida para el mejoramiento del control sobre la base de razonamientos emergentes en otras organizaciones.

Ahora bien, Pinto (2015) en su tesis doctoral: Modelo teórico para la gestión de control desde las prácticas gerenciales de la dirección y la alta administración en empresas de manufactura del sector plástico del estado Carabobo: una aplicación etnográfica en la empresa Maggie Paul, C.A. Esta

tesis indica que es a través del conocimiento que la gente toma conciencia de sus responsabilidades, apuntalado con el estímulo a la integridad para sustentar la gestión con valores.

En ese contexto de los valores, el desarrollo de la práctica gerencial se encuentra con la gestión de control, ambas responsabilidades de la alta administración y la dirección, en el cual gerentes y directores pueden encontrar apoyo para reforzar la gestión organizacional en su conjunto.

El abordaje del trabajo se realizó desde el método cualitativo de la etnografía y la teoría fundamentada, las cuales a través de la observación participante dado que el investigador es parte del grupo social que se investigó, formando parte del grupo que lleva a cabo la gerencia en la empresa estudiada, para finalmente construir un modelo teórico, representado gráficamente y que se plantea su aplicación en empresas manufactureras del plástico

Esta investigación contribuye a capitalizar el trabajo de la gerencia y directivos de las instituciones que deben servir de ejemplo, ejerciendo y practicando su liderazgo inculcando, practicando y reflejando el apego a las normas de conducta y a los valores éticos para que sus empleados lo pongan en práctica y sientan que laboran en un ambiente confiable, recalcando que es imprescindible aplicar las medidas que se toman para ejercer un adecuado ambiente de control, haciendo hincapié en el compromiso a la integridad y valores éticos entre sus miembros, lo cual evitará y mitigará el riesgo de que se produzcan actos fraudulentos dentro de la organización.

Por otro lado, Suarez (2017) tiene como objetivo en su tesis doctoral generar fundamentos ontoepistemológicos como base para una futura teoría general del control interno en las organizaciones desde un enfoque transdisciplinario. La metodología conformada por el axioma ontológico, el axioma lógico y el axioma de la complejidad.

Las técnicas de análisis de la información cualitativa utilizadas fueron abiertas y flexibles usando la entrevista a profundidad de siete informantes. Desde un enfoque transdisciplinario, los fundamentos ontoepistemológicos para la nueva teoría fundamentada en una argumentación que refleja una armónica concurrencia de saberes.

La visión transdisciplinaria permite observar los objetos del control interno de manera integrada, global, en constante movimiento, cambio, multiperspectivico, sin verdades definidas o absolutas. Estos objetos del conocimiento se amalgaman en un solo texto objetivo-subjetivo, donde múltiples elementos que conforman el control permiten captarlo como un todo y permitir el mejoramiento relacional.

Esta tesis presenta una mirada transdisciplinaria de la realidad del control interno y constituye una opción epistemológica emergente. Además de abordar el contexto interpretativo del marco integrado COSO, a través de un ejercicio hermenéutico para interpretar la realidad.

Para finalizar, Rivas (2015) en su investigación Responsabilidad social, gerencia y acción universitaria. El objetivo de este trabajo es determinar que la concepción de la responsabilidad social se ha venido presentando como

una parte integrante de toda organización, específicamente en la dimensión ética que debería tener presente en su misión y visión.

Es uno de los temas que actualmente atrae la atención del sector empresarial, del resto de la sociedad y en el sector universitario ha venido cobrando espacio en el acontecer mundial a la luz de los profundos cambios que ha generado el devenir de la llamada sociedad del conocimiento. Su práctica se ha venido difundiendo como parte de las funciones que estas instituciones de educación superior cumplen en la sociedad.

El propósito fundamental de esta tesis doctoral se orientó a la propuesta de un enfoque estratégico e integrador para la gerencia de la responsabilidad social en la universidad pública en Venezuela que contribuya a la práctica de una gerencia universitaria socialmente responsable. El abordaje de la realidad, se plantea desde una perspectiva cualitativa, tomando como base una investigación enmarcada en el contexto fenomenológico. Se tomó como unidad de análisis a las universidades públicas nacionales autónomas ubicadas en el estado Carabobo y en el estado Aragua. Así mismo, está sustentada en la revisión documental-bibliográfica y entrevistas a profundidad realizada a los informantes claves, cuyos resultados son tratados, desde el punto de vista de la hermenéutica.

Esta investigación parte de que el concepto de responsabilidad social desde su origen se le ha relacionado con la actividad empresarial, envuelto en la temática que se ha enfocado a analizar la relación natural que existe entre la empresa y la sociedad, considerándola una consecuencia de la práctica de la ética empresarial, que a su vez ha surgido como una ramificación de la ética social y como una manera de alcanzar que las

organizaciones se planteen cuestiones más allá de las estrictamente relacionadas con la maximización de las utilidades o beneficios para sus dueños o accionistas.

Esta tesis doctoral aporta importantes elementos teóricos sobre la ética en general y en el contexto empresarial, porque trata sobre el Marco Integrado de Control (COSO) y valores éticos empresariales.

BASES TEÓRICAS

Fundamentos teóricos y epistemológicos sobre la ética, valores morales e integridad

La ética puede ser analizada etimológicamente, investigado sus raíces lingüísticas. El término ética deriva de la palabra griega *ethika*, de *ethos*, que significa de acuerdo a la Real Academia Española (2022) “conjunto de rasgos y modos de comportamiento que conforman el carácter o la identidad de una persona o comunidad”, y la moral, entendida como “las normas que una persona tiene del bien y del mal”, por otro lado, la integridad se refiere a una adhesión firme a un código moral o ético.

Al respecto un estudio de R.K. Mautx y J Winjun citado por Coopers & Lybrand (1997:35) nos comenta: “Los códigos de ética tratan una gran variedad de temas, tales como la integridad y la ética”

La integridad algunas veces tomada con el sinónimo “el honor” tiene que ver con el amor propio, con no permitirnos caer en conductas que estén en disonancia con los valores que defendemos, en los que creemos. Para Escobar (2005: 33) “Las virtudes éticas son fruto de la costumbre, se llegan a conquistar por medio de un modo sistemático de vida”.

La ética es considerada una disciplina filosófica y Chávez (2004), muestra sus orígenes

Se considera a Sócrates como el creador de la ética, porque fue el primero que teorizó sobre los conceptos morales básicos: lo bueno y la virtud. Su teoría ética se conoce como intelectualismo moral porque sin ciencia no hay virtud. El móvil del obrar humano tiene que ser el bien moral. El hombre debe prepararse de manera que adquiera la virtud, lo cual le facilitará la práctica del bien. La preparación consiste en tener conocimientos necesarios. El fin de las acciones será la felicidad... Para lograr un acto bueno o un acto justo, se necesita saber qué es lo bueno y qué es lo justo. Si no tiene ese saber no es posible un acto bueno o un acto justo. Cuando una persona ejecuta actos que los demás llamamos malos, en realidad esa persona no es mala sino ignorante. (p. 78-79)

La ética en Platón, discípulo de Sócrates, no es objeto de un tratado específico sino en su concepción de la ciudad ideal, llamada teoría de las ideas. De acuerdo a Arrieta (2020)

Platón sostuvo que para conocer el bien en sí y las cosas que son buenas, se tiene que tener la capacidad de precisar con la razón la idea del bien, distinguiéndola de todas las demás, pero no fundándose en la opinión, sino buscando la esencia de las cosas (p. 88).

La ética de Platón, al igual que la socrática, identificaba el bien con el conocimiento, caracterizándose por un marcado intelectualismo. Por naturaleza el hombre tiende a buscar el bien, por lo que bastaría conocerlo para obrar correctamente. Aristóteles rechaza la teoría de Platón y, con ello, mucho de los rasgos de la ética platónica, su teoría ética se basa como fin último, la felicidad.

De acuerdo a Chávez (2004)

En primer lugar, decía, nadie puede negar que toda actividad tenga un fin. Todo el que hace algo, el que actúa, lo hace por algo. El fin mueve al sujeto que necesariamente tiene que ser considerado por éste como un bien para él. Entre los bienes perseguidos por el sujeto, algunos tienen el valor de los fines y otros solamente servirán como medios para otros fines. Entre los bienes hay uno que debe ser considerado como un fin último o bien supremo. Este bien supremo es la felicidad. (p. 72).

El fin último es la felicidad y esta es el desarrollo de las virtudes. La felicidad radicaba en actuar conforme a las convicciones morales, al deber ser. Aristóteles enfatizó que el propósito de la ética es volverse bueno, no meramente conocer.

Después de la muerte de Alejandro Magno en las primeras décadas del siglo IV a.C. el mundo helénico entró en un periodo de declinación política. Entre el siglo IV a.C. y el siglo I a.C. la civilización helénica entre los pueblos del mediterráneo recibe influencias orientales de Persia, Mesopotamia, Palestina y Egipto. La filosofía y la ética cambian, teniendo una finalidad principalmente moral, creando proyectos de vida que permitan adaptarse a las situaciones desfavorables. Surgen las escuelas de los epicúreos y la de los estoicos. Al respecto, Arrieta (2020: 99) “Para los estoicos, como para los epicúreos, la filosofía tiene una finalidad eminentemente práctica, es la búsqueda de la sabiduría, a la que identifican con la virtud; así, la filosofía sería la búsqueda de la virtud”.

El estoicismo se popularizó principalmente en Grecia, pero Séneca se considera uno de los máximos exponentes del estoicismo romano. El

estoicismo sostiene que no se puede controlar lo que sucede alrededor, aunque si somos responsables de las acciones que están en manos de cada uno. Es decir, que para alcanzar la felicidad es necesario despreocuparse de aquellas situaciones, personas o deseos que puedan generar una sensación de insatisfacción. El ser humano debe mantener su voluntad, aceptando las cosas como se presentan, renunciando al deseo, el miedo y la ambición.

A partir del siglo I d.C., el cristianismo jugó un papel decisivo en el desarrollo de la filosofía occidental, teniendo un importante papel en la metafísica, porque cambia los supuestos del mundo pagano y crea nuevas dimensiones, desde los cuales se filosofa.

Aunque no hay un criterio único para determinar el comienzo y final de la Edad Media se asume que ella abarca un período de 1000 años comprendido entre la caída del Imperio Romano y el Renacimiento. En el siglo IV la ética con San Agustín ya posee dimensiones religiosas, citando a Arrieta (2020: 119) “El mal moral se genera por la desviación del ser, del camino fijado por Dios, lo que se hace por la propia voluntad; es decir, ejerciendo el libre albedrío”.

Avanzando en el tiempo, en los dos últimos tercios del siglo XIII la ética con Santo Tomás de Aquino se basó en la armonía entre razón y la fe. Arrieta (2020) refiere:

Tomás aceptó la ontología y la teoría del conocimiento aristotélicas integrándolas en una teología que incluye, por una parte, todo del platonismo que exigía la fe cristiana, transmitido por santos como Agustín y por otra parte la filosofía de Aristóteles. (p. 133).

La filosofía de Tomás de Aquino culmina en una moral, en la aplicación práctica de sus principios a la orientación de la conducta humana, al respecto Arrieta (2020: 135) señala “El objeto de la moral en Santo Tomás de Aquino es el estudio y la dirección de los actos humanos para alcanzar el fin último, o sea la perfección integral del hombre, su felicidad... Tomás define las virtudes como hábitos buenos en cuanto que los vicios son hábitos malos”.

La integridad es una cualidad que se adquiere por medio de la honradez y por hacer lo bueno, lo correcto, frente a las diversas situaciones que se presentan durante la vida. No admite transigir con lo que se considera hábitos buenos.

La siguiente etapa histórica que abarca desde mediados del siglo XV y finales del siglo XVI, es denominada como El Renacimiento la cual privilegia la figura humana como una consecuencia del requerimiento de renovación no solo de la individualidad del hombre sino de su vida social. Citando a Arrieta (2000: 47) “a partir del siglo XV d.C. cobra impulso la ciencia y la filosofía con el replanteamiento de doctrinas de las ideas y con ello la preocupación por la ética”. Dos de los principales representantes de esta época son Maquiavelo y Tomás Moro. Arrieta (2020) señala sobre Maquiavelo:

Maquiavelo tiene un concepto negativo del hombre. Considera que en su mayoría los seres humanos son corruptos y que el sentimiento de conquista es en ellos natural y común. Ahora bien, si la tarea de conquista es coronada por el éxito es completamente lícita, solo si fracasa merece censura...No interesa que el camino al éxito este empedrado de crímenes. Si lo obtiene merece alabanza (p. 157-158)

El Renacimiento también significa una renovación, en cuanto a la religiosidad se refiere, condujo a la reforma del cristianismo. Dentro de esta línea parece Lutero y Calvino. En el caso de Lutero puso en tela de juicio la tradición eclesiástica y propuso el retorno a las fuentes cristianas, a la lectura directa del evangelio. El Renacimiento, es también, un naturalismo en cuanto intenta conocer el mundo donde se desarrolla el hombre. Giordano Bruno, entiende la naturaleza como una realidad viva y animada.

Recorriendo la historia llegamos al siglo XVII y con ello a la denominada Edad Moderna, repudiando la filosofía medieval. Una de las principales corrientes de este siglo es el racionalismo y su más importante representante es Rene Descartes. Este filósofo desarrolla un modelo racionalista de la ética según la cual la virtud se entendería como una disposición voluntaria a actuar de acuerdo con lo que la razón establece como bueno y la felicidad como bienestar mental que resulta de la práctica de la virtud. De acuerdo a Arrieta (2020)

Descartes privilegia la razón y la búsqueda de la verdad, aplicando éstas al conocimiento de Dios, bosqueja una moral que se caracteriza por el dominio de las pasiones en forma firme y habitual, lo que constituye la generosidad y garantiza la felicidad que según le parece es un perfecto contentamiento del espíritu y una satisfacción interior (p. 174).

A partir del siglo XVIII, el principal aporte es el de Immanuel Kant con su teoría deontológica, en ella se resalta la primacía del deber sobre el deseo, por lo que el hombre debe hacer las cosas por deber. Citando a Medina (2013)

Según Kant la conciencia del deber moral es algo que surge desde el fondo del ser humano, y el sentido de la

obligación es algo que no encuentra explicación ninguna dentro del mundo de lo fenoménico. Los hombres sienten que deben cumplir con su deber, y lo sienten así, aunque no quisieran y aunque no siempre lo cumplan. Kant afirma, en este sentido que nada en el mundo, nada concebible que pueda considerarse como bueno sin restricción salvo solamente una buena voluntad...Según Kant existe un ámbito práctico de la razón que se realiza en la esfera de la conciencia moral y sus principios. (p. 163-164).

Ratificando lo anterior Arrieta (2020: 200) “Con Kant, el sumo bien sería la unión de felicidad y virtud. La virtud, la práctica de la buena voluntad y la importancia del concepto de felicidad han sido trasladadas al concepto del deber”. El deontologismo Kantiano la dignidad de la persona humana, su valor en sí misma, incondicional, fundamenta la moral.

Uno de los mayores atractivos de la ética Kantiana es su respeto por la integridad y la dignidad de los individuos, que se concentraba en la libertad de los sujetos morales para actuar de acuerdo con las normas con las que se comprometían sobre la base de su propia reflexión.

Principales doctrinas éticas de los siglos XX y XXI

Ética existencialista

La filosofía existencialista ganó popularidad después de la II Guerra Mundial. Se ocupa de los problemas del hombre como el sentido de la vida, de la muerte, del dolor, etc. El hombre con el existencialismo, se ha hecho sólidamente consciente de su naturaleza finita, en una época desencadenada por las guerras mundiales. Uno de los principales

representantes de esta doctrina es Jean Paul Sartre. Su existencialismo no cree en la confiabilidad de la razón, ni en la inmortalidad del espíritu, ni en la transcendencia de Dios, ni en ningún progreso espiritual del hombre. Los hombres existen, pero pareciera que no hay razón aparente de su existencia. De acuerdo a Arrieta (2020),

Todo el tema de la libertad, trae consigo el tema de la responsabilidad, que Sartre concibe más como ontológica que moral: es la conciencia de ser el autor de un acontecimiento u objeto, lleva todo el peso del mundo a sus espaldas porque está condenado a ser libre. Lo que queda es asumir la situación en la que esté, con su carga de adversidad y asumirla orgullosamente porque es de su autoría. El mandato moral sería entonces, aceptar nuestra responsabilidad con la carga de angustia que pueda traernos, no evadirla. (p. 257).

Ética ecológica – bioética

En la época actual se está percibiendo con claridad creciente la depredación del ambiente, las noticias muestran imágenes de desiertos donde antes había bosques, ríos absolutamente contaminados, animales sin vida; lo prueban también, las diferentes enfermedades de variable gravedad que se sufren por la falta de pureza del aire que se respira, del agua que se bebe o los alimentos que se ingieren, sin contar el terrible daño que está ocasionando al planeta el cambio climático. Potter (1998) señala el aspecto holístico de la bioética:

La bioética debiera ser vista como el nombre de una nueva disciplina que cambiaría el conocimiento y la reflexión. La bioética debería ser vista como un enfoque

cibernético de la búsqueda continua de la sabiduría, la que yo he definido como el conocimiento de cómo usar el conocimiento para la supervivencia humana y para mejorar la condición humana. En conclusión, les pido que piensen en la bioética como una nueva ética científica que combina la humildad, la responsabilidad y la competencia, que es interdisciplinaria e intercultural, y que intensifica el sentido de la humanidad. (p. 32).

En su etapa inicial, la bioética se ocupaba de los problemas éticos asociados con la investigación y la práctica médica, pero rápidamente se expandió y empezó a ocuparse de problemas sociales relacionados con el acceso a los cuidados sanitarios, el bienestar de los animales o la conservación del medio ambiente. Se espera que todas las instituciones serán obligadas a establecer normas relacionadas a la bioética y desarrollaran o actualizaran constantemente códigos y leyes, tanto a nivel nacional como internacional, así como en los planos políticos y profesional

Otra fundamentación de la ética y la moral.

Los derechos humanos

Los derechos humanos son los derechos que tenemos básicamente por existir como seres humanos. Estos derechos universales son inherentes a todos, con independencia de nacionalidad, género, origen étnico, idioma, religión, color o cualquiera otra condición. Son el conjunto de derechos y libertades fundamentales. intrínsecos a toda persona, para disfrutar de la vida humana en condiciones de plena dignidad. Al respecto, Sánchez (2014) expone:

La sociedad pluralista exige también un pluralismo moral en el que los ciudadanos comparten un mínimo moral. Este mínimo moral en expresión jurídica los

tenemos en los derechos humanos y así la declaración universal de los Derechos Humanos de 1948 es una declaración para creyentes y no creyentes, para toda la humanidad. La declaración en pro de una Ética mundial de 1993 intenta recoger los valores éticos de todas las religiones; los elementos religiosos difieren, pero no son muy diferentes los valores éticos que sustentan. Hans Küng es un teólogo que ha hecho un gran esfuerzo por integrar y adecuar el mínimo moral suficiente a las exigencias mínimas de las religiones. Estos valores reconocidos son la dignidad del ser humano, la regla de oro, la no violencia y el respeto a la vida, la solidaridad, la justicia, la igualdad, el compromiso. Lo importante es mostrar que diferentes fundamentaciones religiosas y filosóficas conducen a unos mínimos éticos compartidos. (p. 95).

El objetivo primordial de los derechos humanos está directamente relacionado con el goce de las libertades y garantías individuales del ser humano y con su bienestar y protección en general. Los derechos humanos tienden en esencia a limitar o restringir las facultades propias del estado que hacen a su soberanía, estos límites, a la soberanía estatal se concentran en la necesaria protección del individuo frente a los actos arbitrarios del estado que menoscaban derechos de los individuos.

Ética empresarial

La ética empresarial es una clase de ética aplicada a las organizaciones que se aboca a un conjunto de normas y valores por los que una empresa se rige a la hora de llevar a cabo su actividad. Las empresas conscientes y responsables sobre sus principios y valores éticos deciden operar en un plano de honestidad y socialmente aceptable. Las organizaciones han venido dando cada vez más importancia a los aspectos

relacionados con la integridad y los valores éticos, pero también cada organización tiene su propio conjunto de valores. Drucker (1997) resalta:

La cuestión de la responsabilidad social también es inherente a la sociedad de organizaciones. Es necesario que la organización moderna tenga poder social, y lo tiene en gran medida. Lo necesita para tomar decisiones que afectan a las personas: a quien contratar, a quien despedir, a quien promover. Necesita poder para establecer reglas y la disciplina requerida para producir resultados. (p. 79).

Respetan los códigos de comportamiento acordados por convicción, pero también por inteligencia, ya que, poner en juego la integridad es poner en juego la credibilidad. Desde la dirección se proponen los valores y todos los integrantes de la organización deben respetarlos por convicción y por adhesión. Lo ético implica un código compartido, criterios de selección, métodos de decisión y políticas que reflejen el compromiso social de la empresa con su contexto.

Rivas (2015) indica que las empresas deben estar constituidas con propósitos que estén enmarcados dentro de los valores éticos para la comunidad y sus trabajadores. Los principios y valores organizacionales representan guías de acción respecto a lo bueno o lo malo ante ciertas situaciones, pautas deseables y compartidas para tomar decisiones y ejecutar acciones en un marco de integridad y valores éticos. Valores que expresan conductas deseables que permitan la convivencia y crecimiento conjunto con la comunidad.

En muchos casos los aspectos metodológicos de cómo llevar a la práctica la ética empresarial varían entre una empresa y otra, en algunos

casos se crean los llamados comités de ética, que se encargan de supervisar la orientación ética con los cuales toman las decisiones en asuntos que son discutibles y que castigan de alguna manera a los que no actúan dentro de lo que la empresa ha considerado ético.

Toda organización tiene la responsabilidad de encontrar un enfoque para visualizar y actuar ante las dificultades sociales que pudieran afectar su actuación empresarial y en lo posible tratar de convertir estos problemas sociales en oportunidades tanto para la empresa como para la comunidad, orientados a lograr el desarrollo sostenible de la comunidad.

Teorías administrativas que sustentan el control interno

A finales del siglo XIX Henri Fayol desarrolló la teoría clásica de la administración que se enfocó en la estructura que debía tener una organización para alcanzar eficiencia y eficacia. Fayol conceptuó el control como el trabajo de comprobar que las operaciones se cumplan conforme a lo planificado. En este contexto, el concepto de control interno evolucionó con las teorías neoclásicas bajo una diversidad de estudios y enfoques orientándose fundamentalmente a la protección de los recursos, evitar desvíos, incumplimientos y transgresiones.

Teoría Clásica de la Administración

Esta teoría también conocida como escuela del proceso administrativo fue iniciada por Henri Fayol quien postula que la administración se lleva a cabo mediante diferentes etapas y principios. De acuerdo a la definición de Fayol (1983: 139), la administración es “conducir la empresa hacia su objeto”

Por otro lado, los catorce principios sobre relaciones de poder y sobre la organización de Henri Fayol en la conducción de las organizaciones derivan algunos de ellos en la delegación de funciones de la dirección y establecer el control necesario debido a ese compartir la autoridad y responsabilidad con sus colaboradores respecto a funciones concretas.

Es obvio que a medida que se va delegando autoridad a un subordinado, se va requiriendo un control más extenso y profundo. Debe realizarse un seguimiento entre la delegación concedida y el control necesario para que la gerencia no pierda su capacidad de dirección.

La teoría administrativa clásica y reafirmada por la corriente neoclásica concentra su metodología en los principios fundamentales como la planeación, organización, dirección y control, las funciones del administrador, la racionalidad institucional y la organización como un sistema social. Para Fayol, el control en una empresa consiste en que todo se efectúe de acuerdo al plan que ha sido adoptado, a las órdenes dadas y a los principios establecidos. Su objeto es señalar los errores a fin de que sean rectificadas y prevenir que ocurran nuevamente.

Fayol enfatizaba la importancia de su doctrina administrativa calificándola no como un privilegio exclusivo ni una carga personal del jefe o de los directivos de la empresa, sino como una función que se reparte, como las otras funciones esenciales, entre la cabeza y los miembros del cuerpo social. Sus principios de humanismo y de coordinación de recursos en la organización y, sobre todo, un concepto de universalidad en su implantación.

La teoría clásica de la administración, llamada también corriente fayolista en honor a su creador Fayol, se distinguió por su enfoque sistémico integral, es decir, sus estudios abarcaron todas las esferas de la empresa, ya que para Fayol era muy importante tanto vender como producir, financiarse como asegurar los bienes de una empresa. En fin, la organización y sus componentes se consideraban como un gran sistema interdependiente.

De acuerdo a Fayol (1916: 23) “No existe nada rígido ni absoluto en materia administrativa; es necesario tener en cuenta las circunstancias diversas y cambiantes y muchos otros elementos variables. Además, los principios administrativos son flexibles y susceptibles de adaptarse a todas las necesidades”

Para Fayol, el obrero al igual que el gerente eran seres humanos, y era necesario tomarlos en consideración para crear una sola energía, una unidad, un espíritu de equipo. La teoría clásica se centraba en definir la estructura para garantizar la eficiencia en todas las partes involucradas, sean estos órganos (secciones, departamentos) o personas (ocupantes de cargos y ejecutantes de tareas).

Fayol creó escenarios propicios para la eficiencia administrativa y, por ende, para la generación de utilidades en la empresa. Estos escenarios estuvieron respaldados por un instrumento de investigación y aplicación de la práctica administrativa llamado proceso administrativo (planificar, organizar, dirigir, coordinar y controlar). Esta práctica administrativa derivó a una estructura de principios administrativos. En esta teoría se generaron los 14 principios de la administración que vamos a categorizarlos en dos bloques, el primero relativo a los principios sobre las relaciones de poder y el siguiente a

los principios sobre la organización. Para Fayol controlar es verificar que todo lo que suceda este de acuerdo con las reglas establecidas y a sus principios administrativos.

Desarrollando a Fayol (1916):

Existe la necesidad de controlar y limitar las decisiones que podrían ser tomadas. De ahí el desarrollo de prácticas de dirección eficaces para orientar las actividades de los empleados y ejercer un mayor control sobre sus actividades. En los múltiples niveles jerárquicos y áreas funcionales, cada uno de estos principios se deben llevar a cabo para el logro de los objetivos organizacionales.

Principios sobre las relaciones de poder

Autoridad – Responsabilidad. La autoridad consiste en el derecho de mandar y en el poder hacerse obedecer, no se concibe sin responsabilidad. La autoridad se delega y la responsabilidad se comparte. En cualquier lugar donde se ejerza la autoridad nace una responsabilidad. La mejor garantía contra los abusos de autoridad y las debilidades de un gran jefe es el valor personal y principalmente su alto valor moral.

Unidad de Mando. Cada individuo solo responde y reporta a un superior. Cuando hay dualidades se abre la puerta a la confusión, las personas entran en dilemas, se generan conflictos de lealtad y de comunicación.

Unidad de dirección. Un solo jefe y un solo programa para un conjunto de operaciones que tienden al mismo fin. Las actividades y las personas

encargadas de llevarlas a cabo han de apuntar al logro de los mismos objetivos, de esta manera se cultiva la cooperación.

Subordinación del interés particular al interés general. El interés de una persona, o de un grupo, no debe prevalecer contra el interés de la empresa, ni los intereses de la empresa priman sobre los de la sociedad.

Jerarquía. Está constituida por la serie de jefes que va desde la autoridad superior a los agentes inferiores. La serie de jefes constituye una cadena o vía a través de la cual descienden y ascienden las comunicaciones formales en la empresa. La mayor parte de estas comunicaciones, desde arriba hacia abajo, se expresan en órdenes, instrucciones, reglas, manuales y procedimientos. Desde abajo hacia arriba, se expresan principalmente, en informes, respuestas, acciones y comportamientos.

Un comentario a resaltar con respecto a los principios sobre las relaciones de poder citamos del seminario “Michel Foucault y la hermenéutica de la subjetividad” cuyos contenidos básicos se recogen en el libro de Sorrentino V. Lorenzini y Fernández (2018) lo siguiente:

La manera más eficaz de ejercitar un poder consiste en hacerlo de tal modo que sean los propios individuos los que “deseen” ser conducidos de éste o aquel modo; consiste en el intento de estructurar la voluntad de los individuos y su relación consigo mismo en modo tal que acepten e incluso deseen ser conducidos de una determinada manera (p.35)

Estos principios sobre las relaciones de poder en la corriente de Fayol derivaron en otras consecuencias. Mencionando a Rivas (2009:14): “aunque contribuyó a la generación de riqueza y promovió la eficiencia en las

organizaciones, fue llevada al extremo y motivó la alianza de los trabajadores y la creación de sindicatos.”

Principios sobre la organización

Estos principios coadyuvan a anticipar y tomar medidas preventivas para evitar que aparezcan errores, ya que todo error cuesta dinero y tiempo para su corrección, por lo que todos estos principios están asociados al control interno.

Disciplina. En esencia se refiere al respeto de las normas y del subordinado hacia su jefe, y sobre cómo éste debe ganarse el respeto estableciendo acuerdos claros y justos con sus subalternos. Si no hay disciplina el caos administrativo es rey.

Centralización. Qué tanto se delegan autoridad y responsabilidad es un ejercicio de racionalización de la administración. Todo lo que aumenta la importancia del papel de los subordinados pertenece a la descentralización; todo lo que disminuye la importancia de este papel pertenece a la centralización. La cuestión de la centralización o descentralización es una simple cuestión de medida, se trata únicamente de hallar el límite favorable a la empresa.

Orden. Orden material: Un lugar para cada cosa y cada cosa en su lugar. Personas y recursos han de estar en donde se les necesita y cuando se les requiere. El orden debe tener como resultado evitar las pérdidas materiales y de tiempo. Orden social, un lugar para cada persona y cada persona en su lugar. Se alcanza cuando hay una buena organización, un reclutamiento técnico del personal. Exige un conocimiento exacto de las necesidades y de

los recursos sociales de la empresa y un equilibrio constante entre estas necesidades y estos recursos.

Equidad. Es el resultado de combinar justicia con generosidad. La justicia se encuentra en el cumplimiento de los convenios establecidos, la equidad se encuentra en la forma de interpretar tales convenios o en la forma de suplir sus deficiencias. Anhelos de equidad y de igualdad son aspiraciones que deben tenerse muy en cuenta en el trato con el personal.

División del trabajo. Se trata de la especialización de las funciones, tiene como finalidad producir más y mejor con el mismo esfuerzo, permite reducir el número de objetos sobre los cuales debe aplicarse la atención y el esfuerzo. Se reconoce que es el mejor medio de obtener el máximo provecho de los individuos y de las colectividades

Remuneración. La remuneración del personal constituye el precio del servicio prestado. Debe ser equitativa, generar motivación hacia el trabajo y satisfacer tanto al empleador como al empleado. El modo de retribución del personal puede tener una influencia considerable sobre la marcha de los negocios y ninguna ha parecido ser absolutamente satisfactoria.

Estabilidad del personal. Una persona necesita tiempo para iniciarse en una función nueva y llegar a desempeñarla bien, admitiendo que está dotado de las aptitudes necesarias. Un alto índice de rotación de personal representa menor eficiencia, la estabilidad laboral es conveniente y, por lo general, conduce a mejores resultados ya que los cambios frecuentes repercuten negativamente en la forma en que se realiza el trabajo y su organización.

Iniciativa. Se trata de que la administración otorgue la suficiente libertad para que las personas propongan soluciones, planes y programas además de proporcionarles los recursos necesarios para que los puedan ejecutar y llevar a buen término, de esta manera se puede aumentar el empeño que ponen en su trabajo.

Unión del personal. La unión hace la fuerza. La armonía y la unión del personal de una empresa constituyen una gran fuerza para ella. En consecuencia, es indispensable realizar los esfuerzos tendientes a establecerlas.

Todos estos principios de Fayol colaboran a detectar y señalar las faltas y los errores a fin de que se pueda repararlos y evitar su repetición siendo esta la clave indispensable para el control interno y el buen desarrollo organizacional. Para Fayol el control interno de una entidad se determina por la capacidad que tienen sus dirigentes para hacer cumplir las pautas establecidas, sin que estas generen un resultado alterado con anomalías.

Teoría Neoclásica de la Administración.

La teoría neoclásica se caracteriza por destacar los aspectos prácticos de la teoría clásica de la administración, como el pragmatismo y por la búsqueda de resultados concretos. En lo referente al control interno, el elemento primordial a tener en cuenta son los propósitos de la empresa, que en todo su ámbito se desempeña en términos de eficiencia y eficacia principalmente.

De la misma manera, es de entenderse que el autocontrol como fundamento de todos los que hacen parte de la organización, deben conocer,

entender y concebir la misión como el marco obligado de todas sus actuaciones, desde los operativo, financiero, contable, técnico y normativo, acciones que, al no tenerse en cuenta, sin duda proporciona un desequilibrio del sistema de control interno implementado y desvío de los objetivos propuestos

Estos autores retoman al control interno como función que permite monitorear los resultados obtenidos con los resultados inicialmente esperados al tiempo que asegura que las acciones guiadas se ejecutan dentro del alcance de la estructura organizacional de acuerdo con el plan de la organización

El control interno alcanza a todos los miembros de una organización en los distintos niveles que estos procedan. Los gerentes deben dirigir sus esfuerzos para alcanzar la eficiencia y la eficacia en cada puesto de trabajo en relación a ello Drucker (2002: 122) señala lo siguiente: “Sería difícil exagerar la importancia de concentrarse en la productividad de los trabajadores, pues la característica típica de un personal bien calificado es que no es trabajo sino capital”.

Los investigadores neoclásicos hicieron estudios que se basaron en experiencias prácticas donde la mayoría de los fundamentos teóricos se destacaron. Lo que se enfoca en esta teoría es la preocupación por la práctica administrativa, entre ellos el control interno y el ambiente de control, poniendo énfasis en los objetivos y en los resultados. Drucker fue uno de los primeros en poner de manifiesto el gran cambio social, económico y político en la sociedad occidental, manifestando un humanismo empresarial y la ética que le ha diferenciado del resto de pensadores.

Es así, como toman los aspectos más relevantes de la escuela clásica y la adaptan al contexto más actual tratando de ampliar la visión y que esto les permita tener una mayor flexibilidad. Una muestra con respecto a la redimensión o reestructuración de la división del trabajo y la flexibilización de las organizaciones. Drucker (1999: 26) refiere: “Una minoría muy grande y en constante crecimiento, aunque trabajan para la organización, no lo hacen en calidad empleados. Estas personas trabajan para un contratista de contratación externa (outsourcing).”

Énfasis en los objetivos, que se trata de alcanzar a través de la eficiencia de las operaciones. Para los autores neoclásicos, la administración consiste en orientar, dirigir y controlar los esfuerzos de un grupo de individuos hacia el objetivo común. Y el buen administrador es naturalmente aquel que facilita al grupo a alcanzar los objetivos con el mínimo desgaste de recursos y de esfuerzo. Los objetivos son el medio para evaluar el desempeño de una organización, puesto que de este modo la organización regula si se están cumpliendo los niveles de eficiencia que se había propuesto, además justifican la existencia y el desarrollo de operaciones de una empresa.

En cuanto a objetivos, las organizaciones están orientadas a tener una contribución para el individuo y para la sociedad, si estos no son definidos de modo claro la organización no podrá evaluar su desempeño y tampoco podrá determinar si está siendo eficiente en el desarrollo de sus operaciones. Además, en cuanto a administración se requiere una estructura determinada para organizar y dirigir a todo el conjunto hacia los objetivos que se plantearon al inicio. Asimismo, es posible realizar un análisis en cuanto al desempeño individual puesto que hace referencia a la eficacia del personal

que trabaja dentro de las empresas, son las personas las que hacen que las organizaciones funcionen y lleguen a ser eficaces en el funcionamiento.

El enfoque neoclásico utiliza de nuevo la mayor parte de los principios generales de la administración. Los autores neoclásicos no forman propiamente una escuela definida, sino un movimiento relativamente heterogéneo. Algunos autores definen este movimiento como escuela operacional, escuela del proceso administrativo, incluso enfoque universal de la administración.

Esta corriente neoclásica refuerza y actualiza la importancia del control interno como un proceso que debe ser ejecutado por el directorio, la gerencia y el personal, es decir, por toda la empresa. La directiva es y deben de ser los líderes, por eso deben revisar su actitud y la sostenibilidad, integrar espacios de diálogos para expresarse, comprenderse, coincidir, disentir, consensuar y comprometerse con los procesos organizacionales en su proceso de construcción permanente. Citando a Flaherty (2001: 277) “El liderazgo eficaz no se basa en ser más inteligente; se basa sobre todo en ser congruente. Sin la integridad, el liderazgo se desintegra en una farsa. Puesto que el liderazgo depende de la confianza.”

Los autores neoclásicos, a pesar de basarse gran parte en la teoría clásica, son eclécticos y recogen el contenido de gran parte de las teorías administrativas. Esto debido a que sus ideas no difieren de las clásicas adicionando un material fundamental como el de la aplicación y la verdadera práctica para poder llevar a cabo los objetivos planteados en cada administración de una organización. Su finalidad era adaptar y ajustar los

esquemas clásicos a las nuevas exigencias del contexto sin modificar sustancialmente los modelos clásicos.

Para la corriente neoclásica controlar significa comparar el desempeño real de la organización con el nivel de desempeño deseado y verificar si hay una necesidad de mejora y cuando se encuentra una desviación implementar los cambios necesarios para mejorar el desempeño. De acuerdo a Drucker (2002) una de las formas de establecer si el control interno de una organización es débil es observando la magnitud y criticidad de las quejas de reclamos de los clientes o usuarios, por lo general, un reclamo supone la falta de controles o procedimientos idóneos que a la postre genera desgaste administrativo y pérdida de imagen para la organización.

Modelos de control interno

Marco Integrado de Control (COSO)

Una de las primeras referencias al término control interno vinculado a la auditoría, como se desarrolló anteriormente en la contextualización del objeto de estudio de esta investigación, aparece formulada en los años cuarenta del siglo XX en los Estados Unidos de América que se consideraba que la confiabilidad de la información contable, se lograba con la implementación de medidas de control interno. Al respecto Lasser (1947) plantea a través de métodos de contabilidad industrial lo siguiente:

El control interno comprende diversas funciones y afecta muchas fases de administración de los negocios, debe procurar un cuadro histórico de los sucesos del pasado y de datos estadísticos e interpretar, debe preparar los informes gubernamentales y llenar

manifestaciones o declaraciones de impuestos, así como información para contabilidades. (p.28)

En esa década el objetivo del control interno era presentar la información financiera de forma acertada para la toma de decisiones y cumplir con leyes y reglamentos.

A comienzos de los 1970s la junta de normas de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, de acuerdo al SAS Nro 1 define en el párrafo 320.04 del boletín 300 (1972) el control interno:

Comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas adoptadas dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, fomentar la eficiencia de sus operaciones y alentar la observancia de políticas administrativas y prescritas (p.15)

En 1985 fue creada La National Commission on Fraudulent Financial Reporting, conocida como la Comisión Treadway cuyo mayor objetivo era identificar los factores causales de la información financiera fraudulenta y hacer recomendaciones para reducir su incidencia, su informe, emitido en 1987 incluyó recomendaciones dirigidas a la administración y directores de empresas que cotizaban en las bolsas de valores de los EEUU y a algunos organismos reguladores y legales como la Comisión de Valores de EEUU (SEC). La comisión hizo una serie de recomendaciones dirigidas al control interno dándole prioridad al ambiente de control.

En ese mismo año 1987 se constituyó una comisión integrada por el Instituto de auditores internos (IIA), el Instituto de contadores gerenciales

(IMA), el Instituto de ejecutivos financieros (FEI), la Asociación americana de contadores (AAA) y el Instituto americano de contadores públicos autorizados (AICPA). Esa comisión es la denominada Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

De acuerdo a Mantilla (2000) esta comisión propuso que debido a que la administración de las organizaciones tiene la responsabilidad primaria por el establecimiento, funcionamiento, evaluación y monitoreo sobre el control interno, deberían incorporarse otros grupos de interés que incluyeran a los auditores externos, la academia y entes reguladores.

Ya en los años siguientes, es decir desde 1988, legisladores y reguladores en EEUU tuvieron algunas iniciativas que involucraban el control interno, algunas dirigidas a industrias específicas, tales como bancos, instituciones de ahorro y préstamo, contratistas del estado y potencialmente a los registrados en la SEC.

Tras un periodo de aproximadamente cinco años, es decir, en 1992 se logró el objetivo fundamental de definir un nuevo marco conceptual del control interno. En ese año el enfoque de control interno a nivel mundial dio un giro con la difusión del informe COSO, Este nuevo enfoque cambió el concepto tradicionalmente contable de control interno por el de corte dinámico e integrador. En este sentido, Estupiñán (2006) manifiesta lo siguiente:

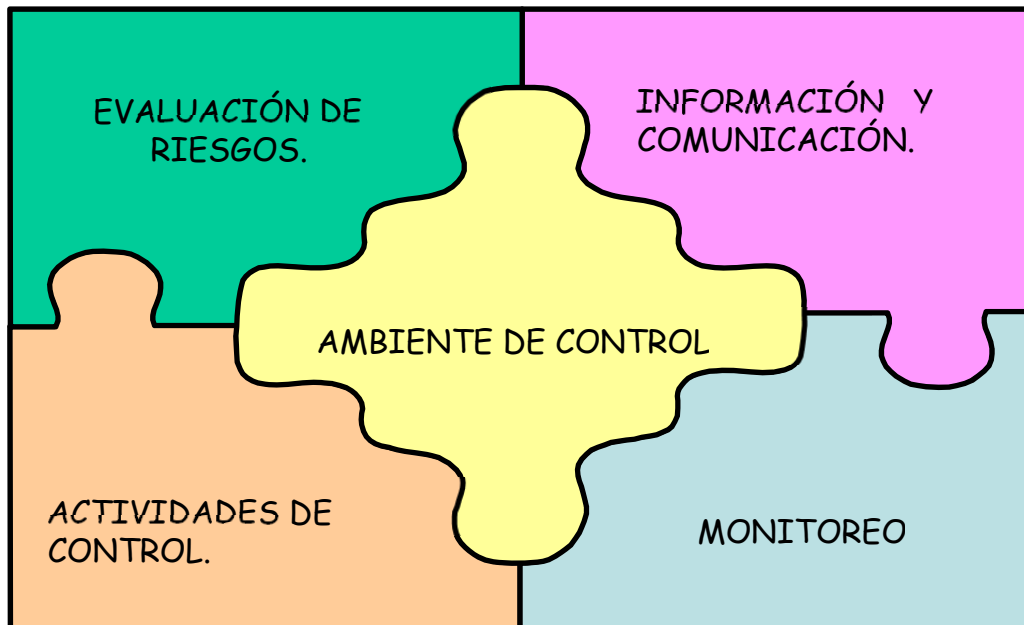
La estructura del control interno propuesta por el modelo COSO. Identifica cinco componentes interrelacionados:

1. Ambiente de Control
2. Evaluación de riesgos

3. Actividades de control
4. Información y comunicación
5. Monitoreo. (p.4)

Estos cinco elementos del Control Interno interactúan entre sí, y forman un sistema. Este sistema debe estar integrado (no solo simplemente superpuesto) a las actividades operativas de la empresa. Cuanto más integrado esté el sistema de control interno con las actividades de la empresa, tanto mayores serán las posibilidades de éxito de la misma.

Figura N°1 Componentes del modelo COSO de 1992



Fuente: Fraga (2023)

Actualmente, el control interno está catalogado como un proceso presente y no como un hecho histórico, como un flujo continuo y no como un factor estático. Citando a Mantilla (2000: 14) “El control interno no es un

evento o circunstancia, sino una serie de acciones que penetran las actividades de una entidad.” Es una herramienta gerencial para el apropiado manejo institucional a fin de garantizar razonablemente la obtención de los objetivos empresariales definidos en el aspecto financiero, operativo y normativo.

Las virtudes de un adecuado sistema de control interno se sustentan en su capacidad de dar confianza y de proteger apropiadamente el acatamiento a las políticas y procedimientos establecidos, de satisfacer la veracidad e integridad de su información, y de patrocinar medidas conducentes a la cultura organizacional de evaluaciones de desempeño eficaz.

El primer y principal componente del modelo COSO es el ambiente de control o entorno de control, el cual, incluye unos subcomponentes y de ellos su base fundamental: la integridad, los valores éticos y los comportamientos deseados, el resto de los subcomponentes son: la filosofía de la administración y el estilo operativo, compromiso con la competencia, el concejo de directores y/o comité de auditoría, la estructura organizacional, la asignación de autoridad y responsabilidad y por último, políticas y prácticas sobre recursos humanos

La integridad y los valores éticos deben ser las piezas fundamentales de toda la estructura de control interno para poder cumplir los objetivos que se persiguen al diseñar y poner en práctica un adecuado sistema de control interno. Mantilla (2000: 27) afirma: “La conducta ética y la integridad administrativa son producto de la cultura corporativa que incluye estándares éticos y de comportamiento”

La denominada ética empresarial es el grupo de normas y valores de la empresa que reflejan su convivencia armoniosa con la sociedad y es el soporte de todo sistema de control interno. Los sistemas de control interno operan a niveles diferentes de efectividad y puede juzgarse efectivo si cada uno de los miembros de la empresa comprende la extensión en la cual se están consiguiendo los objetivos de las operaciones de la entidad. De acuerdo a Brown (1992):

Cuando en las organizaciones pensamos en la reflexión ética no tenemos que crear algo nuevo, porque las cuestiones, los desacuerdos, los juicios de valor y los supuestos ya están allí. Basta con que desarrollemos un proceso consciente, haciendo explícitos los juicios de valor y los supuestos que actúan, evaluándolos con criterios éticos apropiados y dialogando en un sistema bien diseñado y justo que respete los derechos humanos. (p. 233)

El segundo subcomponente del ambiente de control es la filosofía de los negocios y el estilo operacional que afecta la manera como la empresa es manejada. Al respecto Coopers & Lybrand (1997: 37) “Una empresa que ha tenido éxito asumiendo riesgos significativos puede tener una percepción diferente sobre el control interno que otra que ha tenido austeridad económica o consecuencias reguladoras como resultado de sus incursiones en negocios de alto riesgo”; en concordancia Mantilla (2000: 31) afirma “otros elementos de la filosofía y estilo de operación de los administradores incluyen actitudes frente a la información financiera, selección conservadora o agresiva frente a los principios contables alternativos, conciencia y conservadurismo con los estimados contables”

El tercer subcomponente del ambiente de control es el compromiso con la competencia. Al respecto Mantilla (2000) Nos dice que la competencia

debe reflejar el conocimiento y las habilidades necesarias para realizar las tareas. La administración necesita especificar los niveles de competencia para los trabajadores y convertirlos en requisitos de conocimientos y habilidades.

Entre los factores más importantes en el desarrollo de conocimientos y habilidades están la inteligencia, entrenamiento y experiencia. Lo que con frecuencia debe darse intercambio entre supervisión y nivel de competencia requerido.

El cuarto subcomponente del entorno de control es el concejo de directores o comité de auditoría. Con relación a esto Coopers & Lybrand (1997) Nos comenta que el concejo de directores y/o el comité de auditoría influyen sobre el entorno de control y la cultura de la organización, deben estar preparados para cuestionar y supervisar las actividades de la dirección, presentar puntos de vista alternativos y tener disposición a actuar cuando surgen incidentes o problemas.

El concejo de directores y/o comité de auditoría debe estar preparado para indagar y verificar las actividades de los administradores. Como los ejecutivos u otros empleados pueden ser miembros de estos organismos debe realizarse un buen balance.

El quinto subcomponente del ambiente de control es la estructura organizacional. Citando a Mantilla (2000: 31) "La estructura organizacional de una entidad proporciona la estructura conceptual mediante la cual planean, ejecutan, controlan y monitorean sus actividades para la consecución de los objetivos globales"

Las entidades pueden desarrollar estructuras piramidales y otras asemejarse a una matriz; pueden ser centralizadas o descentralizadas; pueden estar organizadas por líneas de producto o de forma funcional; otras por red de mercado o ubicación geográficas.

El sexto subcomponente del entorno de control es la asignación de autoridad y responsabilidad. El establecimiento de las áreas claves de autoridad y responsabilidad las define la estructura organizacional y las relaciones de jerarquía.

Con relación a esto Coopers & Lybrand (1997) nos comenta que la delegación de autoridad a veces entrega el control de decisiones a personas que están más cerca de las actividades diarias y que están a niveles inferiores de la entidad. Otras veces la delegación de autoridad y responsabilidad está diseñada para impulsar la iniciativa individual, por lo que requiere la aceptación de riesgos potenciales.

Lo normal es promover la autoridad de forma descendiente para que la toma de decisiones y la responsabilidad recaiga sobre el personal ejecutivo y de esa forma delegar solamente lo requerido para la consecución de los objetivos.

El último subcomponente del ambiente de control son las políticas y prácticas sobre recursos humanos. Al respecto Mantilla (2000: 33) afirma “Las prácticas sobre recursos humanos usan el envío de mensajes a los empleados para percibir los niveles esperados de integridad, comportamiento ético y competencia. A su vez Coopers & Lybrand (1997: 39) “Estas prácticas

se refieren a las acciones de contratación, orientación, formación, evaluación, asesoramiento, promoción, remuneración y corrección.”

El segundo componente del modelo COSO es: La evaluación de riesgos que permite tratar de forma adecuada la incertidumbre que implica amenazas y oportunidades. Esto es básico porque ayuda a la empresa evitar, reducir o mitigar los impactos asociados a esos riesgos. Generalmente es realizado en todos los estratos de la organización, pero por supuesto los principales riesgos son supervisados por la dirección de la empresa. La evaluación de riesgos proporciona una seguridad razonable en el logro de los objetivos y metas de la organización.

Al respecto Coopers & Lybrand (1997) indica que cada organización se enfrenta a riesgos internos y externos que tienen que ser considerados. Una condición previa a la evaluación del riesgo es la identificación de los objetivos, entre ellos, los objetivos generales, objetivos operacionales, objetivos de información, objetivos financieros y objetivos de cumplimiento, vinculados entre sí e internamente coherentes.

Los objetivos deben ser relacionados entre sí y complementarios. Los objetivos globales de la organización deben ser coherentes con la capacidad y expectativas de la entidad. Y los objetivos de la organización deben ser coherentes con la estrategia global y enlazados con las actividades de toda la entidad.

La evaluación de riesgo comienza con la identificación de los riesgos y luego con el análisis de los más relevantes para la consecución de los objetivos, y sirve de base para determinar cómo han de ser gestionados los

riesgos. Por otro lado, los ambientes económicos, industriales, reguladores, entre otros, cambian y seguirán cambiando continuamente.

El tercer componente del modelo COSO: Las actividades de control también son llamadas las políticas y procedimientos o controles generales como, por ejemplo: conciliaciones, segregaciones de funciones, autorizaciones, aprobaciones, revisiones, controles físicos, seguridad de los activos, indicadores de desempeño, controles de procesamiento de la información. Las actividades de control están integradas al resto de los componentes de control, es decir, previenen y detectan errores, minimizan los riesgos, optimizan la información y la comunicación. Las actividades de control deben estar relacionadas con los tipos de riesgos analizados.

De acuerdo a Mantilla (2000) Las actividades de control ayudan a asegurar que se están tomando las acciones necesarias para manejar los riesgos hacia la consecución de los objetivos de la organización. Algunos controles se relacionan con algunas tareas y otros abarcan diversas áreas. Dependiendo de algunas circunstancias, una actividad en particular de control puede ayudar a satisfacer varios objetivos de la entidad.

Las políticas y procedimientos pueden comunicarse oralmente cuando quedan bien entendidas, aunque siempre es preferible realizarlas por escrito para su aplicación completa y consistente.

Debido a que cada entidad tiene sus propios objetivos existirán diferencias en las actividades de control relacionadas y aunque puede ocurrir que entidades con los mismos objetivos sus actividades de control sean

diferentes. También las actividades de control en administraciones diferentes manejan los riesgos asociados a los objetivos de manera diferente.

El cuarto componente del modelo COSO es: La información y comunicación. Se debe generar información relevante y confiable para respaldar el funcionamiento de todos los componentes y subcomponentes de control. Cuando hablamos de información y comunicación se refiere tanto al ámbito interno como externo de la organización. Es necesario establecer sistemas integrados y estratégicos de información y comunicación acordes al avance tecnológico y actualizado.

Coopers & Lybrand (1997) nos comenta que todas las organizaciones han de obtener información importante relacionadas con las actividades y sucesos externos e internos relevantes para la gestión de la entidad. Esta información debe ser comunicada a las personas que la necesitan y en el para la realización de sus responsabilidades dentro y fuera de la organización.

La información se utiliza principalmente para la toma de decisiones, para la consecución de los objetivos, cumplimiento de leyes y normativa. Así mismo sobre necesidades cambiantes del mercado, clientes, proveedores, empleados, inversores y público en general.

Por otro lado, los sistemas de información son parte integral de las actividades operacionales funcionan para la captura de datos, como herramientas de control, supervisión y para llevar a cabo iniciativas estratégicas. El uso estratégico de los sistemas de información ha significado éxito para muchas organizaciones. El uso de tecnología de sistemas de

información ayuda a responder de mejor manera a las crecientes tendencias del mercado, de manera tal que los sistemas se usan para apoyar estrategias de negocios proactivas más que reactivas.

La comunicación es fundamental, desde el punto de vista interno, todo el personal necesita recibir un mensaje claro de parte de la alta administración respecto a las responsabilidades de control interno. Cada individuo necesita entender los aspectos operativos y los aspectos relevantes del sistema de control interno, cómo se trabaja y cuál es su papel y responsabilidad en el sistema.

Existe necesidad de comunicación apropiada no solamente con la entidad, sino hacia el exterior. Las comunicaciones recibidas y enviadas de las partes externas con frecuencia son importantes para el funcionamiento del control interno y otro tipo de actividades.

El quinto y último componente del modelo COSO es: El monitoreo. Se conoce también como evaluaciones continuas y frecuentes para comprobar que el resto de componentes y subcomponentes del control interno están funcionando de forma adecuada, permiten un control y seguimiento a todas las actividades en las organizaciones. Las deficiencias encontradas se comunican, evalúan y se toman los correctivos necesarios.

Mantilla (2000) El monitoreo asegura que el control interno continúa operando efectivamente. Se aplica para todas las actividades en una entidad, lo mismo que algunas veces para contratistas externos. Este proceso implica la valoración, por parte del personal apropiado, del diseño y de la operación

de los controles en una adecuada base de tiempo, y realizando las acciones necesarias.

Son múltiples las actividades que sirven para monitorear la efectividad del control interno en el curso ordinario de las operaciones. Incluyen actos regulares de administración como supervisión, comparaciones, conciliaciones y otras acciones rutinarias.

Los auditores internos y externos regularmente proporcionan información sobre la manera como los controles internos pueden fortalecerse. Los auditores dedican considerable atención a evaluar el diseño de controles internos y a probar su efectividad, identifican las debilidades ocurridas y potenciales para recomendar a la administración acciones correctivas.

Todos los miembros de la organización son responsables de la implantación y correcto funcionamiento del sistema de control interno. Esto es un concepto muy importante. No se debe pensar, como a veces se hace, que son los auditores tanto internos como externos, los responsables de implementar y velar por el correcto funcionamiento del sistema del control interno.

En el entorno global, hacia finales de septiembre 2004, nuevamente el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission publicó una ampliación del primer informe COSO el denominado Enterprise Risk Management Integrated Framework (ERM) o conocido como COSO II (Marco Integrado de administración de Riesgos empresarial) el cual provee un enfoque para la administración del riesgo empresarial como respuesta a

una serie de escándalos e irregularidades que provocaron pérdidas importantes a inversionistas, clientes, proveedores, empleados, entre otros.

El ejemplo más dramático es la empresa Enron junto con la firma consultora y de auditoría Arthur Andersen. Enron una compañía tecnológica, considerada en su tiempo la empresa más innovadora de los Estados Unidos, a finales del 2001 se declaró en bancarrota, descubriéndose un gran fraude contable. Por su parte Arthur Andersen la empresa consultora y de auditoría tenía la responsabilidad de dictaminar sobre los estados financieros de Enron. La firma Andersen fue encontrada culpable en una corte federal de los Estados Unidos por el caso Enron en el año 2002 por participar y encubrir dicho fraude ocasionando la pérdida de la mayoría de sus clientes, el cese de sus actividades y la pérdida de sus empleados.

Figura N°2 Comparación COSO I (1992) vs COSO-ERM



Fuente: Elaboración propia.

Fuente: PWC (2004)

Una definición del E.R.M. (Gestión de Riesgo Empresarial) la encontramos en Estupiñán (2006):

El E.R.M. trata con los riesgos y las oportunidades que afectan la creación o preservación de valor, y es definida como sigue: El E.R.M. es un proceso, efectuado por la junta de directores de una entidad, por la administración y por otro personal, aplicado en el establecimiento de la estrategia y a través del emprendimiento, diseñado para identificar los eventos potenciales que pueden afectar la entidad, y para administrar los riesgos que se encuentran dentro de su apetito por el riesgo, a fin de proveer seguridad razonable en relación con el logro de los objetivos de la entidad. (p. 119)

Se extiende el concepto de control interno, en lo que respecta a la identificación, evaluación y gestión integral de riesgo. Este enfoque holístico proporciona un patrón de referencia aplicable a cualquier organización.

El riesgo es la posibilidad de que un acontecimiento suceda y afecte negativamente el cumplimiento de los objetivos. De acuerdo a Estupiñán (2006):

Los riesgos se clasifican en cuatro grandes tipos, el riesgo de reputación, el riesgo de mercadeo, el riesgo de crédito y el riesgo operativo en todas sus divisiones; como formalidad de prevención, detección y mitigación a dichos riesgos, el E.R.M. determino 8 componentes interrelacionados, los cuales muestran cómo la Alta Gerencia opera un negocio, y cómo están integrados dentro del proceso administrativo en general, ellos son:

Entorno interno: filosofía de administración de riesgo
-Cultura de riesgo -Responsabilidad de la Junta

Directiva o Consejo de Administración -Integridad y valores éticos -Compromiso para con la competencia.

Definición de los objetivos: objetivos estratégicos
-Objetivos relacionados -Objetivos seleccionados
-Apetitos del riesgo -Tolerancia al riesgo.

Identificación de eventos: eventos o factores que influyen en la estrategia y en los objetivos - Metodologías y técnicas -Interdependencia entre los eventos -Categorías de eventos -Riesgos y oportunidades.

Valoración del riesgo: riesgo inherente y residual
-Probabilidad e impacto -Metodologías y técnicas de correlación.

Respuesta al riesgo: identificación de las respuestas al riesgo -Evaluación de las posibles respuestas al riesgo
-Selección de respuestas -Punto de vista de mapeo o portafolio.

Actividades de control: Integración con la respuesta al riesgo -Tipo de actividades de Control -Controles generales -Controles de aplicación -Controles específicos de la actividad.

Información y comunicación: información -Sistemas estratégicos e integrados -Comunicación.

Monitoreo: evaluaciones separadas -Evaluaciones Ongoing. (p. 119)

Por otro lado, amplía la función de auditoría interna de una auditoría tradicional orientada a la protección de los activos de la empresa hacia una auditoría enfocada al control de riesgos, a fin de aumentar el valor de la

organización para los accionistas. La auditoría interna se considera entonces como parte del sistema de control.

En cuanto al entorno o ambiente de control se hace énfasis en el talento humano de una organización y establece la base de como el personal de la entidad percibe y trata los riesgos incluyendo la filosofía de su gestión, el riesgo aceptado, la integridad y los valores éticos y el entorno en que se actúa.

Los escándalos financieros del año 2002 en EEUU crearon desconfianza en el público inversionista en la bolsa de valores. Esto cambio la visión de lo que se necesitaba saber sobre empresas emisoras en el mercado bursátil americano regulado por la SEC.

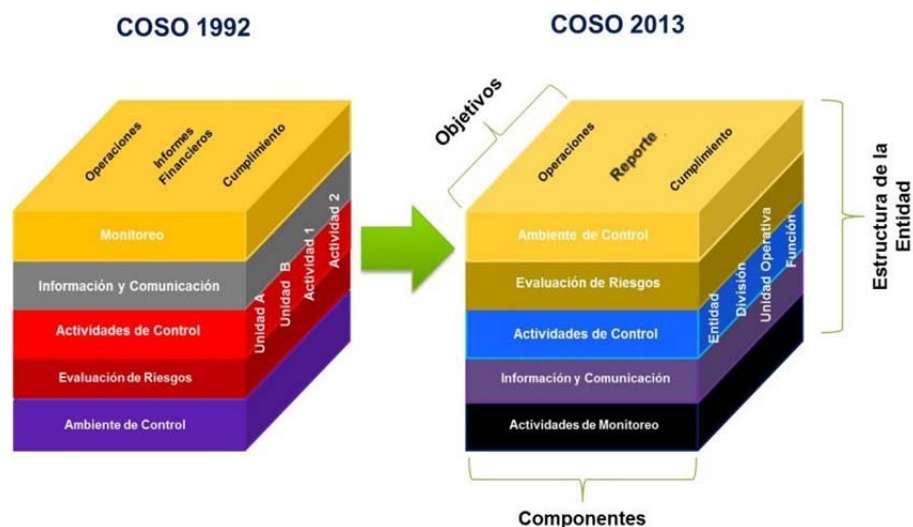
El congreso de EEUU reacciono rápidamente y se dio a la tarea de diseñar, analizar y promulgar una nueva ley del mercado de valores conocida como la ley Sarbanes-Oxley 2002 que a su vez creo un organismo llamado el concejo de vigilancia de contabilidad de empresas que oferta públicamente acciones (Public Company Accounting Oversight Board) que inicio una serie de cambios regulatorios para las entidades emisoras en EEUU y que a la fecha sigue siendo referente de medidas similares en el mundo.

Sin embargo, hay que aclarar que esto no evito la crisis financiera internacional de 2008 que tuvo su origen en el problema de las hipotecas subprime de EEUU y se extendió después afectando no solo a toda la economía de ese país, sino también a otras naciones, de manera principal a miembros de la Unión Europea.

A más de 20 años de su emisión original en mayo del 2013 sustituye al anterior COSO 1992. La actualización de 2013, del Marco Integrado de Control Interno emitido por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO por sus siglas en inglés) incluye mejoras y aclaratorias destinadas a facilitar su aplicación y uso. Una de las mejoras más significativas es la formalización de los conceptos fundamentales que fueron presentados en el marco original de 1992.

En el Marco actualizado, estos conceptos son ahora principios, que se asocian a los cinco componentes y que proporcionan claridad al usuario a la hora de diseñar e implementar un sistema de control interno.

Figura N°3 Comparación COSO I (1992) vs COSO III (2013)



Fuente: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Documents/risk/COSO-Sesion1.pdf>

Fuente: Deloitte (2013)

El Marco Integrado de Control Interno (COSO) configura en el año 2013 la actualización a los cambios realizados por las organizaciones que permite afrontar gran parte de los riesgos de estas entidades. Surge como intento de mejoramiento del control interno en la utilización de los recursos y dineros privados y públicos como consecuencia a las grandes estafas realizadas en la primera década del siglo XXI. Este enfoque basado en principios se puede aplicar a nivel funcional, operativo o a cualquier entidad y surge de la necesidad de un control interno efectivo. COSO. Control Interno – Marco Integrado. Resumen Ejecutivo (2013), en su prólogo aclara:

Los nuevos modelos de negocio, el cambio acelerado de éstos, el mayor uso y dependencia de la tecnología, el aumento de los requisitos regulatorios y el mayor análisis que ello supone, la globalización y otros desafíos exige que cualquier sistema de control interno sea ágil a la hora de adaptarse a los cambios que se produzcan en el entorno de negocio, regulatorio y operativo. Un sistema de control interno efectivo requiere algo más que un riguroso cumplimiento de políticas y procedimientos: requiere del juicio y del criterio profesional. (p.3)

Fortalece la gestión de riesgo empresarial, la prevención, detención y reducción de los fraudes en las organizaciones, tomando en cuenta que el riesgo de no detectar una incorrección material debida a un fraude es mucho mayor que una incorrección debida a un error, ya que un fraude puede implicar colusión, omisiones fraudulentas, planes sofisticados o cuidadosamente organizados, falsificaciones entre otras circunstancias.

En el marco de la estructura COSO del año 2013 redefinió los componentes de control y en especial los del entono o ambiente de control del año 1992. No solo debe existir integridad y valores éticos, sino que se

debe demostrar el compromiso y respeto con el conocimiento e implementación de los valores y principios éticos de la organización. Los directivos están comprometidos con los valores y principios éticos y sus actuaciones son coherentes con los mismos.

Una organización con un ambiente de control adecuado está mejor preparada para lograr sus objetivos y afrontar riesgos para ello debe existir congruencia con la integridad y valores éticos en un ambiente de confianza mutua entre la gerencia y los demás miembros de la entidad; conciliando intereses sociales, económicos, ambientales con el desarrollo presente y futuro, es decir, la sostenibilidad. Al respecto, COSO. Control Interno – Marco Integrado. Resumen Ejecutivo (2013), define al ambiente de control o entorno de control de la siguiente manera:

Entorno de control es el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base sobre la que se desarrolla el control interno de la organización. El concejo y la alta dirección son quienes marcan el “Tone at the Top” con respecto a la importancia del control interno y los estándares de conducta esperados dentro de la entidad. La dirección refuerza las expectativas sobre el control interno en los distintos niveles de la organización. El entorno de control, incluye la integridad y los valores éticos de la organización; los parámetros que permiten al concejo llevar a cabo sus responsabilidades de supervisión del gobierno corporativo; la estructura organizacional y la asignación de autoridad y responsabilidad; el proceso de atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes; y el rigor aplicado a las medidas de evaluación del desempeño, los esquemas de compensación para incentivar la responsabilidad por los resultados del desempeño. El entorno de control de una organización tiene una influencia muy relevante en el resto de componentes del sistema de control interno. (p.5)

La gerencia interrelaciona con los trabajadores y la participación ciudadana, este acercamiento permite interactuar prácticas sostenibles como ciudadanía responsable. Los responsables de la organización revisan permanentemente las ideas y relaciones para internalizar nuevas actitudes y valores que favorezcan la participación.

Este marco de control interno los cinco componentes, los cuales están relacionados con 17 principios y de acuerdo PwC (2014) son:

Ambiente de control, es el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base sobre la que se desarrolla el control interno de la organización. Los principios relacionados con este componente son:

1. Demostrar compromiso con la integridad y valores éticos.
2. El concejo de Administración ejerce su responsabilidad de supervisión del control interno.
3. Establecimiento de estructuras, asignación de autoridades y responsabilidades.
4. Demuestra su compromiso de reclutar, capacitar y retener personas competentes.
5. Retiene a personal de confianza y comprometido con las responsabilidades de control interno.

El ambiente de control viene a presentar las bases para el resto de los componentes de control interno proporcionando disciplina e influenciando en la conciencia de control de la gente.

Si la directiva con su comportamiento puede incitar a los individuos dentro de la entidad a cometer actos no éticos, deben darse directrices de lo que es correcto y aplicar las sanciones establecidas en los códigos de ética de la organización, ya sean escritos o no.

La gerencia debe ejercer una supervisión adecuada y para ello es fundamental la habilidad, experiencia, además de entender todos y cada uno de los aspectos como son regulaciones, identificación con respuestas a los riesgos, requerimientos legales, intereses de los clientes, empleados, proveedores, prestamistas, accionistas, instituciones gubernamentales, comunidades y el resto de los involucrados en la organización.

Actitudes, conocimientos y valores deben ser promovidos por la gerencia, así como asignaciones adecuadas de responsabilidades. La integridad, los valores y compromisos éticos son los fundamentos de todo sistema de control. Un ambiente ético en todos sus niveles constituye la base del bienestar de la organización.

La directiva es y deben de ser los líderes, por eso deben revisar su actitud y la sostenibilidad, integrar espacios de diálogos para expresarse, comprenderse, coincidir, disentir, consensuar y comprometerse con los procesos organizacionales en su proceso de construcción permanente.

Uno de los aspectos que realmente robustece la moral del recurso humano dentro de una entidad es sentirse parte de ella construyendo equipos de trabajo, que entienda y responda como su desempeño repercute en el logro de los objetivos organizacionales

Segundo componente: Evaluación de los riesgos, se presenta como un proceso eficiente e interactivo para identificar y analizar riesgos para el logro de objetivos de la entidad, proporcionando orientación para determinar cómo se deben manejar los riesgos. Se relacionan los siguientes principios:

6. Se especifican objetivos claros para identificar y evaluar riesgos para el logro de los objetivos.
7. Identificación y análisis de riesgo para determinar cómo se deben mitigar.
8. Considerar la posibilidad del fraude en la evaluación de riesgo.
9. Identificar y evaluar cambios que podrían afectar significativamente el sistema de control interno.

Cada entidad enfrenta diferentes riesgos internos y externos que son identificados y analizados para determinar cómo pueden influir en la consecución de los objetivos establecidos por COSO 2013.

Tercer componente: Actividades de control, se corresponden a políticas y procedimientos emitidos por la entidad para asegurar que se cumplan las directivas de la gerencia para aminorar el impacto de los riesgos para el logro de los objetivos. Se categorizan aquí los siguientes principios:

10. Selección y desarrollo actividades de control que contribuyan a mitigar los riesgos a niveles aceptables.
11. La organización selecciona y desarrolla actividades de controles generales de tecnología para apoyar el logro de los objetivos.
12. La organización implementa las actividades de control a través de políticas y procedimientos.

Cuarto componente: Información y comunicación, toda organización requiere de información para lograr encarar las responsabilidades del control interno encausado al logro de los objetivos de la entidad. Es importante que las personas reciban la información necesaria para desarrollar sus operaciones y la intercambien con otros actores involucrados en el desarrollo de las operaciones de la empresa. Coso 2013 relaciona aquí los siguientes principios:

13. Se genera y utiliza información de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno.
14. Se comunica internamente los objetivos y las responsabilidades de control interno.
15. Se comunica externamente los asuntos que afectan el funcionamiento de los controles internos.

Dentro de los estándares de conducta deben existir canales de comunicación tanto internos como externos para poder reportar y corregir las irregularidades que se presenten. El liderazgo de la directiva debe establecer los objetivos y compartir las expectativas con sus equipos de trabajo para dar un sentido muy claro a la labor que se realiza coherentes con lo que dicen y hacen.

Y último componente: Monitoreo (Supervisión del sistema de control), son actividades que se desarrollan para determinar si cada uno de los componentes de control interno, incluidos los controles para efectuar los principios dentro de cada componente, están presentes y en funcionamiento. Los principios relacionados con este componente son:

16. Se lleva a cabo evaluaciones sobre la marcha y por separado para determinar si los componentes del control interno están presentes y funcionando.
17. Se evalúa y comunica oportunamente las deficiencias de control interno a los responsables de tomar acciones correctivas, incluyendo a la alta administración y el concejo de administración.

De acuerdo a este componente es importante que se establezcan lineamientos que proporcionen la seguridad razonable de detectar cualquier deficiencia que pueda afectar al funcionamiento adecuado de toda la estructura de control interno en su conjunto.

Es en realidad en el 2013 donde se realiza la última actualización con respecto a los componentes de control interno, ya que la del 2017 solo actualiza lo referido a la gestión de riesgos corporativo. Para el año 2017 se amplía la denominada gestión de riesgos empresariales o corporativos con la finalidad básica que dicha gestión contribuya con los objetivos relacionados al cumplimiento de regulaciones, con que la información sea fidedigna y con la eficiencia y eficacia de las operaciones.

Este marco de control interno COSO-ERM 2017 posee cinco componentes, los cuales están relacionados con 20 principios y de acuerdo a Deloitte (2017) son:

Gobierno y Cultura: El gobierno establece el tono de la organización, reforzando la importancia de, y estableciendo responsabilidades de supervisión, para la gestión de riesgos empresariales. La cultura se refiere a valores éticos, comportamientos deseados y comprensión del riesgo en la entidad. Los principios relacionados con este componente son:

1. La Junta directiva ejerce supervisión sobre los riesgos.
2. Establece estructuras operativas.
3. Define la cultura deseada.
4. Demuestra compromiso con los valores éticos.
5. Atrae, desarrolla y retiene individuos competentes.

Estrategia y objetivos: Gestión de riesgos empresariales, estrategia y objetivos trabajan juntos en el proceso de planeación estratégica. El apetito al riesgo es definido y alineado con la estrategia; los objetivos de negocio ponen la estrategia en práctica mientras sirve para identificar, evaluar y responder a los riesgos. Se relacionan los siguientes principios:

6. Analiza el contexto empresarial.
7. Define el apetito al riesgo.
8. Evalúa estrategias alternativas.
9. Formula los objetivos empresariales.

Desempeño: Riesgos que pueden afectar el logro de la estrategia y los objetivos de negocio pueden ser identificados y evaluados. Riesgos son priorizados por severidad y en el contexto del apetito al riesgo. La organización selecciona las respuestas al riesgo y toma el riesgo que ha asumido. Se categorizan aquí los siguientes principios:

10. Identifica riesgos.
11. Evalúa la severidad de los riesgos.
12. Prioriza los riesgos.
13. Implementa las respuestas al riesgo.
14. Desarrolla un portafolio de riesgos.

Revisión: Para revisar el desempeño de la entidad, una organización puede considerar qué tan bien funcionan los componentes de gestión de riesgos empresariales a largo del tiempo a la luz de cambios sustanciales y qué revisiones se necesitan. COSO-ERM 2017 relaciona aquí los siguientes principios:

15. Evalúa los cambios sustanciales.
16. Revisa los riesgos y el desempeño.
17. Propone mejoras en la gestión de riesgos empresariales.

Información, comunicación y reporte: La gestión de riesgos empresariales requiere un proceso continuo para obtener y compartir información necesaria, de fuentes internas y externas, que fluya en todas las direcciones y a través de toda la organización. Los principios relacionados con este componente son:

18. Aprovecha la información y la tecnología.
19. Comunica los riesgos de información.
20. Informes sobre riesgos, cultura y desempeño.

Como se puede apreciar en esta última extensión del COSO se hace más énfasis en la gestión de riesgo al momento de ampliar sus principios, pero siempre hay que recordar que el control interno es un medio para cumplir con los principales objetivos empresariales, es decir, el control interno no es un fin en sí mismo.

De la misma forma en que en 2013 publicó un marco integrado de control interno actualizado, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission en 2017 ha modernizado su modelo de gestión de

riesgos empresarial conocido como COSO ERM para que la gerencia cuente con una herramienta para administrar la incertidumbre y considerar el nivel de riesgo que está dispuesta a aceptar, así como las alternativas disponibles para mitigar, transferir, evitar o aceptar el riesgo.

Este nuevo modelo destaca de manera más explícita el valor de la gestión de los riesgos para el establecimiento y la ejecución de las estrategias, incrementándose la necesidad de alinear el desempeño de las empresas con la administración de los riesgos, por lo que esta se ha convertido en un aspecto estratégico para la gestión organizacional.

Identifica riesgos que evitan que la compañía alcance los objetivos estratégicos. Determina evalúa y monitorea retos emergentes para las estrategias elegidas, así como considera los impactos de los riesgos potenciales de las decisiones y ajusta su enfoque en riesgo basado en problemas emergentes.

Clarifica responsabilidades de la gestión de riesgos, mejora los métodos de reclutamiento para incorporar capacidades de gestión de riesgos, introduce métricas de desempeño de riesgo en los sistemas motivacionales y establece consideraciones de riesgos en los procesos de gestión de talento.

Refuerza la ética y los estándares de cumplimiento e integra lecciones de gestión de riesgos en las comunicaciones, educación y capacidades para responsabilizar a las personas por sus acciones, además requiere un proceso continuo para obtener y compartir información necesaria, de fuentes internas y externas, que fluya a través de toda la organización

Consolida la importancia y establecimiento de supervisión para la gestión empresarial y los valores éticos, comportamientos deseados y comprensión del riesgo en la entidad, también la posibilidad de que la estrategia esté alineada con la misión, visión y valores fundamentales de la organización que origina mayor transparencia hacia los afectados por las actividades de la empresa.

Riesgo y estrategia no pueden separarse, no se pueden gestionar los riesgos si no están definidos los objetivos y estos no se pueden identificar sin una estrategia, por lo que los marcos de control interno (2013) y gestión de riesgos (2017) son complementarios, destacando la cultura organizacional, la integridad y los valores éticos en la gestión de los riesgos. PwC (2018: 2) afirma: “La integración de los riesgos con la estrategia, es la visión que contempla la actualización del Marco COSO ERM, llamado ahora: Gestión del Riesgo Empresarial-Integración con la estrategia y el rendimiento”.

El COSO 2013 se basa en la estructura del control interno y El ERM 2017 toma en cuenta las reevaluaciones de las estrategias a la luz de los cambios externos, la supervisión de la gestión de riesgos y los valores, normas y comportamientos compartidos, una gestión proactiva de riesgos a nivel funcional.

Otros modelos de Control

A partir de la divulgación del informe COSO se han publicado diversos modelos de Control, así como numerosos lineamientos para un mejor gobierno corporativo. Los modelos más conocidos, además del COSO (USA), son: el COCO (Canadá), el Cadbury (Reino Unido), el Vienot (Francia), el

Peters (Holanda), King (Sudáfrica) y MICIL (adaptación del COSO para Latinoamérica). Los modelos COSO y COCO son los más adoptados en las empresas del continente americano; es por ello a continuación se hace como referencia una muy breve descripción del enfoque y estructura que plantea el Modelo COCO. Posteriormente se dará una referencia del significado y las características del modelo MICIL.

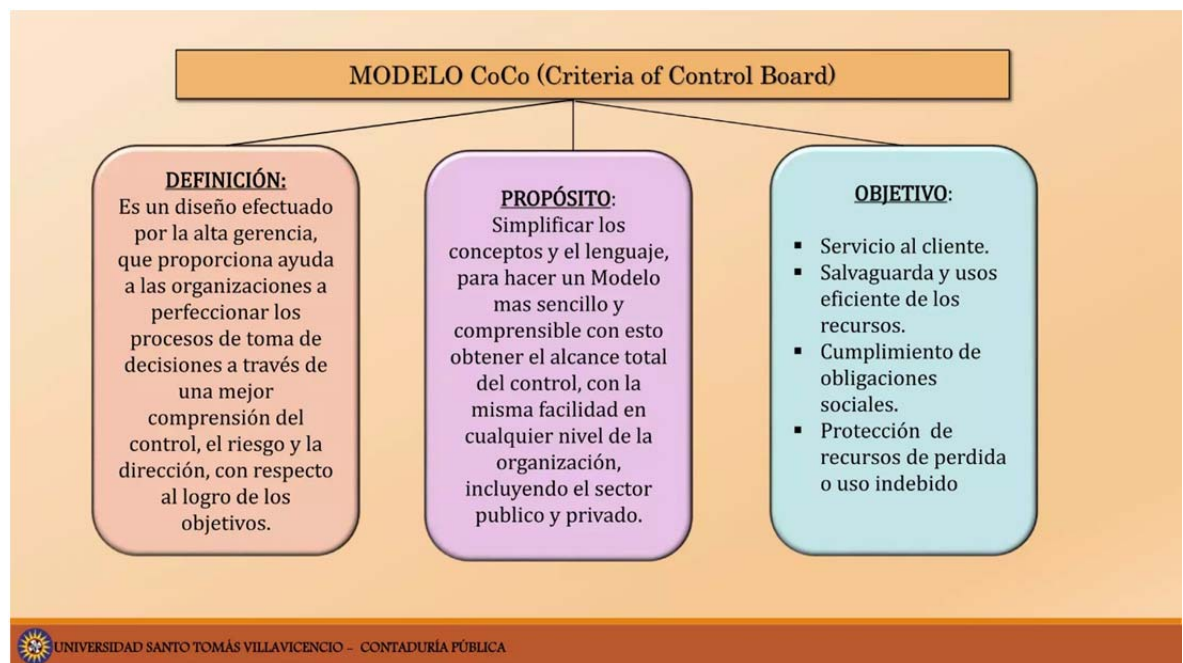
El Modelo COCO (Criteria of Control) de Canadá, es producto de una profunda revisión realizada por el Comité de Criterios de Control de Canadá sobre el reporte COSO, el propósito de esta revisión se centró en hacer el planteamiento de un Modelo más sencillo y comprensible, ante las dificultades que en la aplicación del COSO enfrentaron inicialmente algunas organizaciones.

El modelo COCO (Criteria of Control) de Canadá, fue publicado tres años más tarde que COSO; éste simplifica los conceptos y el lenguaje para hacer posible una discusión sobre el alcance total del control, con la misma facilidad en cualquier nivel de la organización empleando un lenguaje más sencillo, para hacerle accesible para todos los empleados de una empresa.

El cambio importante que plantea el Modelo Canadiense consiste que, en lugar de conceptualizar al proceso de Control como una pirámide de componentes y elementos interrelacionados, proporciona un marco de referencia a través de 20 criterios generales, que el personal en toda la organización puede usar para diseñar, desarrollar, modificar o evaluar el Control. Las organizaciones que pretendan aplicar los lineamientos de COCO, deberán tener un claro conocimiento y consideración de los cinco componentes que conforman el marco integrado de control interno publicado

por COSO. La estructura del modelo canadiense requiere de creatividad para su interpretación y aplicación, y es adaptable a cualquier organización una vez que se adecua a las necesidades de sus propios intereses, o usarlas de referencia para desarrollar un modelo propio.

Figura N°4 Modelo COCO



Fuente: Universidad Santo Tomas Villavicencio (2007)

De acuerdo a Estupiñán (2006), el modelo COCO busca proporcionar un entendimiento del control y dar respuesta a las tendencias que se observan en los desarrollos siguientes:

- En el impacto de la tecnología y el recorte a las estructuras organizacionales, que han proporcionado mayor énfasis sobre el control a

través de medios informales, como la visión empresarial compartida, comunión de valores y una comunicación abierta.

- En la creciente demanda de informar públicamente acerca de la efectividad del control, respecto a ciertos objetivos.
- En el énfasis de las autoridades para establecer controles, como una forma de proteger los intereses de los accionistas. Algunas autoridades financieras han establecido procedimientos y protocolos de información, aplicables a las instituciones bajo su jurisdicción. (p. 10)

El objetivo del modelo COCO se orienta a desarrollar lineamientos generales para el diseño, implementación evaluación y reportes sobre estructuras de control en una organización, en él se engloba el sector público y el privado. El llamado ciclo de entendimiento básico del Control, como se representa en el Modelo, Citando a Estupiñán (2006:11) “El modelo COCO prevé 20 criterios agrupados al:

- Objetivos
- Aptitud
- Compromiso
- Evaluación y aprendizaje”

Un ciclo lógico de acciones a ejecutar para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la organización.

Los criterios son elementos básicos para entender y aplicar el sistema de control plasmado en el modelo COCO. Se requiere de un adecuado análisis y comparaciones para lograr analizar estos criterios en el contexto de

una empresa en particular y para la efectiva evaluación de los controles que han sido implantados.

Por otro lado, en la estructura de los modelos COSO y COCO se definen claramente los componentes que estructuran el marco integrado de control, en los que involucra a personal en todos los niveles de la organización y a todas las actividades de la empresa.

La Federación Latinoamericana de Auditoría Interna (FLAI) con el apoyo del Proyecto Anticorrupción y Rendición de Cuentas en las Américas (conocido como Proyecto AAA de sus siglas del inglés) promovió y aprobó el Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano (MICIL) en la asamblea realizada en la ciudad de La Paz, Bolivia, el 25 de octubre del 2003 y que se constituye en el documento de referencia técnica para el diseño, aplicación y operación del control interno de las organizaciones públicas y privadas en Latinoamérica.

MICIL (2004) incluye cinco componentes de control interno que presentados bajo un esquema que parte del ambiente de control como pieza central, que promueve el funcionamiento efectivo de los otros cuantos componentes que encajan en él como una pieza central de un rompecabezas asegurando su funcionamiento efectivo en todos los niveles de la organización. Estos componentes son: (1) Ambiente de Control y Trabajo institucional, (2) Evaluación de los riesgos para obtener objetivos, (3) Actividades de control para minimizar los riesgos, (4) Información y comunicación para fomentar la transparencia, y (5) Supervisión interna continua y externa periódica.

A continuación, De acuerdo a Rivas (2011) se muestra el significado de cada uno de estos componentes del MICIL:

Primer Componente: Entorno o ambiente de control y trabajo institucional en MICIL marca la pauta en el comportamiento de una organización y tiene igual influencia directa en el nivel de conciencia de control y en la consecución de los objetivos organizacionales. En este componente, se establecen una serie de subcomponentes que se describen a continuación.

Integridad y valores éticos: el diseño y la aplicación de este modelo se sustenta en los valores y la ética organizacional, que es aplicada al personal y en las políticas formales que existen en la empresa para cumplir con sus objetivos.

El cumplimiento de los objetivos d la organización se basa en diversas prioridades, juicios de valor y estilos de gestión que se ponen en evidencia en las normas de comportamiento que delinear la integridad de la dirección y el compromiso que ésta tiene en el ejercicio de sus responsabilidades. Es importante señalar que los valores de la dirección de la empresa deben encontrar un equilibrio justo entre los intereses de la organización, sus trabajadores, proveedores, usuarios, competidores y la sociedad.

Estructura organizativa: está resumida por lo general en su documento de creación, una ley en el caso de entidades públicas o los estatutos en el caso de organizaciones privadas. Proporciona un marco de referencia para el desarrollo del proceso administrativo, dota de la infraestructura necesaria y permite la gestión de manera eficaz.

Autoridad asignada y responsabilidad asumida: Es necesario puntualizar la autoridad en las diferentes unidades operativas que integran a la organización, para lograr un funcionamiento adecuado. Asumir la autoridad promueve en el personal la aceptación de responsabilidades adicionales y esto tiene un impacto en el entorno de control de la organización.

Administración de los recursos humanos: es el recurso más importante en una organización, por ello el ambiente de control se verá fortalecido si la organización lo administra de manera eficiente y eficaz.

Competencia personal y evaluación del desempeño individual: los conocimientos y habilidades para desarrollar tareas en un puesto de trabajo dentro de una organización son fundamentales para garantizar su funcionamiento, la calidad de los servicios entregados o de los bienes producidos, por ello la empresa debe definir un perfil profesional para el desempeño de las diferentes posiciones directivas y de operación. Esto como un marco de referencia para ubicar el personal idóneo para el desempeño de una labor en la organización.

Filosofía y estilo de gestión de la dirección: están relacionado de manera directa con la manera en que la organización administra y evalúa los riesgos organizacionales.

El consejo de administración y los comités: el entorno de control y trabajo están definidos en gran medida por las directrices del consejo de administración y de los comités de gestión creados para operar las principales actividades de la organización.

El último subcomponente del primer componente de MICIL es: Rendición de cuentas y transparencia: respecto a los resultados financieros y de gestión de las operaciones, situación que permitirá promover la transparencia en el manejo de las organizaciones. Esta es competencia de la dirección ejecutiva de la organización.

Segundo componente: Evaluación de riesgos para obtener objetivos.

Los riesgos que afectan de manera directa las habilidades de las organizaciones para su operación, para competir con éxito en su entorno, para mantener una posición financiera sólida, para disponer de una imagen pública positiva, para la producción de bienes o servicios de buena calidad y para contar con el personal apropiado. El modelo MICIL considera que el establecimiento de los objetivos es una condición previa para la evaluación o valoración de los riesgos organizacionales. Los factores fundamentales a considerar como parte integrante del componente evaluación de riesgos dirigido al logro de los objetivos organizacionales son:

Riesgos potenciales para la organización: la dirección debe analizar en detalle los riesgos existentes en todos los niveles de la organización y tomar las medidas adecuadas en el momento oportuno para administrarlos. De acuerdo a MICIL existen una serie de factores externos que representan riesgos potenciales para una organización como: los avances tecnológicos, las necesidades o expectativas de los usuarios, nuevas normas y leyes, desastres naturales, cambios en la economía, entre otros. Por otro lado, MICIL presenta ejemplos de factores que pueden representar riesgos para la organización entre ellos: Averías en los sistemas de información, calidad del

personal, cambios en la autoridad y responsabilidad de los administradores y directivos, un comité de auditoría poco eficiente.

Gestiones dirigidas al cambio: MICIL considera que los cambios generados en las actividades desarrolladas dentro de la organización hace que el marco de control que se aplica pierda vigencia, plantea algunos elementos que requieren especial atención, entre ellos: Cambios en el entorno de operaciones de la organización, personal que ingresa a la empresa por primera vez, sistemas de información que han sido reconstruidos o la sustitución del usado por la empresa por otro totalmente nuevo, expansión rápida de la organización, incorporación de modernas tecnologías, nuevos servicios y actividades, reestructuraciones internas y participación de la empresa en suelos extranjeros.

Tercer Componente. Actividades de control para minimizar riesgos.

Las actividades de control son generadas por la dirección de la organización, con el propósito de poner en práctica un conjunto de políticas que le permita asegurar el cumplimiento de los objetivos estratégicos de la organización, minimizando la incidencia de riesgos que podrían afectar el logro de dichos objetivos. MICIL considera los siguientes factores aplicables al marco integrado de control institucional:

Análisis de la dirección, que consiste en la revisión de los resultados generados por el componente información y comunicación, para hacer seguimiento al cumplimiento y avance en el logro de los objetivos organizacionales.

Proceso de información, que busca garantizar información confiable, veraz y oportuna a todos los niveles de la organización para apoyar la toma de decisiones.

Indicadores de rendimiento, son establecidos en varios documentos formales y de referencia y están dirigidos a evaluar el grado de eficacia y eficiencia en el logro de los objetivos organizacionales, y son la base para la aplicación de acciones correctivas.

Disposiciones legales y gubernamentales: constituye un objetivo de control interno y por ende debe considerarse para el establecimiento de medidas que permitan el cumplimiento de las regulaciones gubernamentales aplicables.

Criterios técnicos de control interno, dirigidos al funcionamiento eficaz de este marco integrado en la organización.

Estándares específicos, que establecen el contenido específico que deben tener los informes utilizados para la comunicación de los logros obtenidos.

Información generada, que consiste en una serie de informes o reportes que proporcionan los datos fundamentales para valorar la egresa y las acciones que se cotizan en los mercados de valores. Un ejemplo de ellos son los estados financieros auditados.

Rendimientos esperados, proyección de los rendimientos esperados por la organización a base de los resultados estadísticos de los últimos

ejercicios económicos y del entorno político, social, económico en el que se desenvuelve la empresa.

Otros criterios de control, de acuerdo a MICIL la dirección debe establecer, definir y aplicar un plan de acción para afrontar los riesgos garantizando el cumplimiento de los objetivos de la empresa en el tiempo.

Cuarto componente: Información y comunicación para fomentar la transparencia.

Es necesario identificar, recoger y comunicar información relevante de forma y en el plazo que permita a cada persona que labora en la empresa asumir sus responsabilidades. Así mismo es importante el establecimiento de una comunicación eficaz que permita el movimiento de la información formal e informal en todas las direcciones en una organización.

Los principales factores que conforman el componente información y comunicación son:

Información en todos los niveles, la información relevante que se produce en la organización sobre los resultados de las operaciones realizadas por esta, debe ser difundida y comunicada en todos los niveles de la organización para contribuir al logro de los objetivos organizacionales.

Datos fundamentales en los estados financieros, la información presentada en los reportes financieros debe mostrar de manera razonable la situación de la empresa ara un momento determinado y debe ser generada de acuerdo a las normas contables vigentes y aplicables a la organización.

Herramienta para la supervisión, está referido la información y la comunicación de los resultados obtenidos por la organización deben ser una herramienta práctica, detallada, confiable y oportuna para aplicar la función de supervisión en los diferentes niveles de una organización.

Información adicional y detallada, que permita analizar el comportamiento de las operaciones en base a datos estadísticos con el logro de los objetivos organizacionales, con el propósito de evaluar el avance en el logro de los mismos.

Por último, la comunicación de los objetivos de la organización, que es una actividad que está relacionada con la entrega de información importante para la ejecución de las operaciones. Este factor establece dos categorías de comunicación a saber, una comunicación que denomina interna, que está referida a la información y datos necesarios para el desarrollo de las operaciones propias de la entidad y otra que denomina externa que está relacionada con los datos e información generada por la organización hacia los clientes y usuarios de los bienes y/o servicios que ella genera, proveedores, entre otros.

Quinto componente: Supervisión interna continua y externa periódica.

Este componente de control interno permite evaluar si la estructura de control interno de la organización está funcionando de manera adecuada, o si es necesario introducir cambios para mejorar su efectividad. Este proceso de supervisión comprende la evaluación, por los niveles adecuados, sobre el diseño, funcionamiento y manera como se adoptan las medidas para actualizarlo o corregirlo.

De acuerdo a MICIL, las operaciones de supervisión como componente del marco integrado de control interno se concreta en los siguientes factores:

Monitoreo continuo por la administración: incluye una serie de actividades dirigidas a validar la ejecución de las actividades en una organización.

Seguimiento interno, está dirigido a las actividades importantes que representen potencial riesgo en la obtención de los objetivos organizacionales, y que puede ser evaluado por el marco de control interno a partir de la evaluación de sus propios componentes. Este es un proceso que se sugiere aplicar en la auto evaluación del control interno de una organización.

Evaluaciones externas, que incorpora en el diseño del control interno una serie de evaluaciones externas realizadas en forma periódica como parte integrante de las auditorías de los estados financieros u otro tipo de evaluación.

La evaluación del control interno como parte de una auditoría externa toma como base los procedimientos aplicados por la administración de la empresa.

MOMENTO III

MARCO METODOLÓGICO

A través de la investigación documental, y de un mecanismo de interpretación se procedió analizar el control interno, uno de sus componentes denominado ambiente o entorno de control y su principal subcomponente como lo es la integridad y los valores éticos, desde su conceptualización y de esos elementos fundantes epistémicos que permiten construir conocimientos, utilizando la posición interpretativa a través del método fenomenológico-hermenéutico con la indagación documental en contexto teórico y descriptivo.

Naturaleza de la Investigación

Este estudio es un trabajo de investigación bajo el enfoque cualitativo y el procedimiento metodológico se presenta bajo un paradigma interpretativo. El sujeto investigador se acerca a la realidad a través de la hermenéutica, en un dialogo permanente con el otro, de acuerdo al modelo transdisciplinario de la realidad, la naturaleza es objetiva y está sometida a una objetividad subjetiva en la medida en que los niveles de percepción, y estos a los niveles de la realidad. La reflexión y escritura fenomenológica-hermenéutica: (reflexionar y escribir sobre los aspectos esenciales que caracterizan el fenómeno).

En este sentido para Arráez, Calles y Moreno (2006):

...Desde entonces se considera la hermenéutica como una teoría general de interpretación, dedicada a la atenta indagación del autor y su obra textual, por tanto, quien quiere lograr la comprensión de un texto tiene que desplegar una actitud receptiva dispuesta a dejarse decir algo por el argumento. Pero esta receptividad no supone ni neutralidad frente a las cosas, ni auto anulación, sino que incluye una concertada incorporación de las propias ideas, opiniones y prejuicios previos del lector. Lo importante entonces es que el lector debe hacerse cargo de sus propias anticipaciones con el fin de que el texto mismo pueda presentarse en el acontecer de su verdad y obtenga la posibilidad de confrontar su verdad objetiva con sus conocimientos u opiniones del lector. (p. 174)

El investigador, debe involucrarse con el objeto de estudio, en este caso, con la integridad y los valores éticos como fundamentos del ambiente de control en las organizaciones para aproximarse a la búsqueda de la verdad. Según Espina (2007):

El sujeto que conoce está implicado (emocional, racional, (éticamente) en el contexto de lo que conoce, forma parte de un proceso común que incluye a ambos ejes de la relación de conocimiento, está relacionado con el objeto, lo modifica y se modifica a sí mismo en el proceso investigativo. (p. 34)

La investigación se realiza sobre la base de múltiples interpretaciones, y múltiples perspectivas, por ello la integridad y los valores éticos, fundamentos del ambiente de control en las organizaciones es de múltiples perspectivas por las visiones del mismo tópico. Se requiere una identidad común, una sinergia y una conjunción recursiva entre las razones

epistemológicas del conocimiento, ya que se refiere al concepto general de la realidad como objeto de estudio.

Técnicas y análisis de la información cualitativa

La dinámica del proceso de investigación cualitativa es la de construcción, deconstrucción y reconstrucción de estrategias metodológicas. Según Piñero y Rivera (2012: 75) "...asumiremos la estrategia del proceso de investigación cualitativa como las instancias orientadas que configuran la meta estructura del proceder interactivo del investigador, mediado por su acción reflexiva permanente"

A medida que se revisaron y se interpretaron los argumentos clarificadores sobre la integridad y los valores éticos, fundamentos del ambiente de control en las organizaciones se fueron generando inquietudes sobre el tema. Al respecto Piñero y Rivera (2012) afirma:

Las características muy particulares que acompañan a la investigación cualitativa, y que hacen de ésta un proceso que se aleja de los modos tradicionales, por cuanto refieren un accionar reflexivo, dialógico, recursivo, creativo y flexible entre otros, y cuya elaboración se construye a su vez en una ruta de construcción permanente orientada por la misma dinámica de la investigación. De forma que no se sigue una dirección lineal como en otro tipo de investigación donde cada fase culmina para dar comienzo a otra. (p.119)

Esta investigación documental se considera cualitativa, ya que, analiza la información no los datos como en la cuantitativa. La investigación se dimensiona como subjetiva ya que reconoce el sesgo particular del

investigador, parte del sujeto y de la importancia de sus vivencias y experiencias en la investigación del estudio. El ejercicio profesional y su vinculación personal con el tema refuerzan la investigación. Galeano (2004)

La investigación social cualitativa apunta a la comprensión de la realidad como resultado de un proceso histórico de construcción a partir de la lógica de los diversos actores sociales, con una mirada desde adentro, y rescatando la singularidad y las particularidades propias de los procesos sociales. El enfoque cualitativo de investigación se entiende como un complejo de argumentos, visiones y lógicas de pensar y hacer, algunas de ellas con relaciones de conflicto, y no como competencias entre tradiciones; y como un conjunto de estrategias y técnicas que tienen ventajas y desventajas para objetos particulares en circunstancias específicas. (p.21)

Etapas del proceso de investigación

En el momento 1 se elige un tema o idea, luego se identifica y se contextualiza el problema, formulando los objetivos y las preguntas de investigación, posteriormente se hará necesario indagar y llevar cabo una revisión documental del problema, investigando las bases teóricas del problema, el estado del arte y la literatura como revistas científicas, autores de prestigio, libros, tesis doctorales realizado por otros investigadores sobre el control interno en las empresas, uno de sus componentes el ambiente o entorno de control y su principal subcomponente la integridad y los valores éticos.

Estos escritos se consideran como fuente de información que en definitiva son los que sustentan los esfuerzos de sistematización de la información; en cuanto a la metodología se elige usar la fenomenológica-

hermenéutica con una aproximación epistemológica y se realizará una revisión crítica sobre el tema, al respecto Piñero y Rivera (2012) argumenta al respecto

Conviene destacar que esta revisión ha de realizarse en forma crítica y responsable, en tanto no se trata de ningún modo, de un resumen descriptivo de la base documental y referencial encontrada; por lo tanto, el investigador ha de construir de forma creativa las relaciones y contribuciones de los planteamientos teóricos revisados (p.78)

En esta investigación el autor relaciona los estudios del control interno, uno de sus componentes, el ambiente de control y el principal subcomponente como los es la integridad y los valores éticos desde perspectivas diferentes y explica desde su punto de vista lo que significa, en virtud de las interpretaciones, nexos y relaciones. Intercala interpretaciones en el relato a medida que se desarrolla; por último, se realizaron reflexiones finales y las recomendaciones que cierran el proceso del escrito.

A diferencia de la investigación cuantitativa, el análisis cualitativo no comienza al finalizar la recogida de datos; se trata de un proceso que se lleva a cabo desde los inicios de la investigación y que se retroalimenta e interactúa con otras etapas de la misma. Siendo la autorreflexión crítica elemento clave para comprender nuestro análisis. Es un trabajo de realización, verificación, modificación y corrección. Se desarrolla durante toda la investigación. A medida que se avanza en la presentación de los argumentos y la profundización del estudio se va alcanzando una mejor interpretación por parte del investigador.

Técnicas de análisis e interpretación de la información

Se emplea una revisión documental para recopilar información proveniente de literatura especializada y normativa del tema. Desde una visión holística se obtiene información y revisiones del estado arte reciente, es decir, la descripción referencial de la integridad y los valores éticos, fundamentos del ambiente de control en las organizaciones.

Utilizando la experiencia profesional del autor del presente texto doctoral, se aplica subjetividad como fuente de conocimiento, análisis de contenido y observaciones descriptivas sobre textos o documentos, procesos para ordenar y analizar la información, procesos para alcanzar reflexiones finales. El análisis e interpretación de la información es una tarea que se desarrolla antes, durante y después de la recogida de información. En concordancia a lo anterior, Piñero y Rivera (2012)

...la recolección de información cualitativa es parte de un proceso complejo, dinámico, interactivo y flexible, pues sucede a lo largo del accionar investigativo que resultan de múltiples espacios de reflexión y preparación por parte del investigador que debe tomar decisiones respecto a las estrategias e instrumentos a emplear. (p.96).

Desde la postura y el asumir la corriente epistemológica fenomenológica como camino para el tratamiento científico del presente estudio, se abre las puertas hacia una hermenéutica fiable, la cual corresponde a la interpretación de la naturaleza de lo que se investiga y las dinámicas relaciones entre lo que se informa, lo que se observa y lo que se comprende.

En el caso de la presente investigación se triangula y se contrasta los diferentes ángulos referidos a posiciones epistemológicas de fuentes teóricas y filosóficas, las conductas que propician los seres humanos y la postura del investigador con información científica. En este sentido para Valdés (2006)

Esta estrategia o técnica de hacer creíbles los resultados de una investigación cualitativa consiste en que un problema es interpretado por investigadores de disciplinas, experiencias y perspectivas diferentes. Cada uno de ellos puede asumir supuestos o premisas particulares acerca del objeto o fenómeno estudiado, para ver las proximidades o distancias que es posible hallar en cada uno de los investigadores. No se trata de aprobar o rechazar una de ellas, no se trata de contrastar interpretaciones entre sí para determinar la mejor, sino para enriquecer las interpretaciones y comprender el fenómeno estudiado. (p.31-32).

El análisis e interpretación de esta investigación emerge de la reflexión del investigador y de triangular fuentes de información e investigadores. La credibilidad, confirmabilidad y consistencia son atendidas al triangular información recogida de referentes teóricos y describir el proceso investigativo a objeto de evidenciar que la construcción teórica sobre la integridad y los valores éticos son los principales fundamentos del ambiente de control.

MOMENTO IV

PROCEDIMIENTOS DE ANÁLISIS

Desde la postura y el asumir la corriente epistemológica-fenomenológica como camino para el tratamiento científico del presente estudio, abrió las puertas hacia una hermenéutica o interpretación fiable.

Fundamentos epistemológicos y la ética en Karl Popper

Analizando a Popper (1980), las proposiciones teóricas verdaderas son solo aquellas que no han podido demostrarse como falsas, pero que podrían serlo un buen día. Los científicos deben insistir en falsearlas no en confirmarlas, es decir, la ciencia progresa gracias al ensayo y el error, a las conjeturas y refutaciones.

De acuerdo a Popper los dos problemas fundamentales de la epistemología son: el problema de la inducción y el de los límites del conocimiento científico (el problema de la demarcación). Popper (1980) al respecto nos comenta:

Concebidos como elementos de un sistema, los enunciados de una ciencia se pueden considerar en dos direcciones, en una dirección deductiva considerando el sistema de enunciados comenzando por los principios fundamentales hacia abajo, hasta los enunciados singulares. Pero también puede analizarse un sistema científico desde abajo hacia arriba (siguiendo una dirección que llamaremos inductiva). Aunque la dirección “natural” de una deducción es “hacia abajo”, no debemos olvidar que hay procesos

puramente deductivos que siguen, sin embargo, una dirección inductiva; son procesos deductivos que van de abajo hacia arriba. (p. 418).

Los problemas epistemológicos como cuestiones acerca de la fundamentación o validez. Una teoría del conocimiento puede ser deductivista o inductivista según la importancia que conceda a la deducción (inferencia lógica) o a la inducción (generalización).

Popper argumenta que dos teorías que se contradicen no pueden ser ambas ciertas, ni siquiera podemos afirmar de la teoría mejor confirmada que sea incuestionable, es decir, nuestras teorías son falibles, aun cuando estén corroboradas en la experiencia. Los falsacionistas admiten que la observación es guiada por la teoría y la presupone. Las teorías se construyen como suposiciones que el intelecto humano crea en un intento de solucionar los problemas con que tropezaron las teorías anteriores y de proporcionar una explicación adecuada del comportamiento de algunos aspectos del mundo.

La noción de “verdad” tiene una importancia capital en toda teoría del conocimiento científico, ya que ciencia no es posesión de conocimiento, sino búsqueda de verdad.

Popper (1980) Los dos problemas fundamentales de la epistemología. Basado en manuscritos de los años 1930-1933. El autor nos señala que en esencia hay tres posiciones fundamentales en la teoría del conocimiento:

- 1) Una posición optimista: podemos conocer el mundo.
- 2) Una posición pesimista: al hombre le está vedado el conocimiento.

- 3) La tercera posición es la del escepticismo (skeptomai= comprobar, reflexionar, investigar); es también el punto de vista del presocrático Jenófanes: no tenemos ningún criterio de verdad, ningún conocimiento cierto; pero podemos buscar, y en la búsqueda encontrar lo mejor. Esta forma de escepticismo admite la posibilidad del progreso en el conocimiento. (p.20)

Artigas (2001) interpretando a Karl Popper indica que si el conocimiento es en esencia falible se debe tener la disposición a corregir nuestras ideas de modo crucial, aceptando la crítica objetiva y buscarla activamente. La sociedad abierta se basa en la apertura a la crítica, en el rechazo a cualquier tipo de dogmatismo y despotismo. Razonando en favor a una actitud de dialogo que favorezca la modestia, la tolerancia y la paz frente a cualquier tipo de autoritarismo, dogmatismo y de violencia. En el ánimo de aprender de las propias equivocaciones y en las posibilidades de discusión crítica. Según Artigas (2001: 114) “Los aspectos cruciales de la epistemología de Popper no pueden comprenderse adecuadamente sin una referencia a sus aspectos éticos”.

Una actitud que propicie mantener las propias ideas a posibles correcciones basadas en unos argumentos morales que implica una serie de supuestos éticos referidos al respeto, a la tolerancia, a la convivencia pacífica, a la justicia, a la igualdad a la libertad y a la dignidad humana.

Análisis desde el método fenomenológico- hermenéutico

Fenómeno, del latín phaenomenon –y éste del griego φαίνόμενον–, viene a significar «aparecer» o «mostrarse». En esta línea, «fenómeno» hace referencia a «lo que aparece» o a «lo que se muestra». De acuerdo a lo

anterior, en sentido general y etimológico, significa descripción de lo que aparece a la conciencia, esto es: el fenómeno. Sin embargo, debemos tener cuidado porque «lo que se muestra», algunas veces, puede no ser lo que «es», de modo que, encubriendo el ser, pueda quedarse en un mero parecer. Esto es lo que hace que el concepto de fenómeno también tenga el significado de «apariencia» y pueda ser definido como lo que se muestra y como apariencia.

La fenomenología husserliana

Para Husserl (1962) el horizonte fenomenológico se mueve en la dirección de clasificar las condiciones que hacen posible el conocimiento de lo trascendental que hay en toda definición de la realidad, mostrando como dichas condiciones forman parte de lo real en cuanto constituyen parte de la actividad de la conciencia. Como el propio Husserl apunta: una actitud verdaderamente fenomenológica ha de abstenerse de todo juicio sobre el ser de los fenómenos, para permitir así una observación sin prejuicios de la conciencia pura, es decir, de lo que se aprehende de los fenómenos en la correlación objeto-conciencia.

El enfoque interpretativo y la ontología de Heidegger

Por otro lado, Heidegger (1927) más allá de la filosofía de Husserl, propone volcar la fenomenología en la hermenéutica pues aquella no está libre de prejuicios ni puede considerarse una descripción neutral y transparente de lo real ni la propia conciencia de un yo imparcial. Podemos decir que Heidegger fue quien contribuyó al enfoque interpretativo o hermenéutico de la fenomenología, transformando radicalmente así el enfoque puramente descriptivo de Husserl.

No fue sino con Martin Heidegger cuando la hermenéutica alcanzó auténtica profundidad filosófica. Éste situó la comprensión antes de la interpretación, por lo que dijo que la «comprensión» es una estructura fundamental del ser humano y no ya una forma particular de conocimiento. Esto significa que la comprensión es lo que hace posible todo conocimiento y –si esto es así– la interpretación es posterior a la comprensión.

Heidegger pone a su servicio la fenomenología para poder llevar a cabo la analítica existencialista. Ésta permite ir a las cosas mismas, pero –sobre todo– permite descubrir el ser de los entes. Por tal motivo la fenomenología no es un simple método, es más bien el modo de poner en marcha la ontología, y –en este sentido– la fenomenología es una hermenéutica. La verdad fenomenológica equivale a la apertura del ser y es, por ello, verdad trascendental.

Por su parte la fenomenología existencial hermenéutica de Heidegger busca conocer las perspectivas particulares de la existencia de los individuos a diferencia de la esencia de las cosas explicada por Husserl. Para Heidegger su objetivo central se encuentra en que no hay una sola verdad, para ello, se debe explorar las formas múltiples, diversas y no la forma única y específica en que los seres humanos nos relacionamos con nuestro entorno, el mundo y la cotidianidad. No obstante, para Heidegger, la fenomenología incluye tomar conciencia de los juicios y nuestra propia perspectiva del fenómeno, en tanto supuestos del mundo empírico, y saber que son sólo eso: nuestro juicio e ideas producto de nuestras experiencias y aprendizaje.

La hermenéutica de Gadamer

Gadamer, discípulo de Heidegger consolida sus argumentos en torno a la concepción filosófica del lenguaje como hilo conductor del giro ontológico y lingüístico de la dimensión ontológica de la filosofía hermenéutica, es decir, la lingüisticidad como determinación de todo ámbito de interpretación. La hermenéutica de Gadamer propone un proceso lingüístico dotado de una realidad profundamente ontológica, pues el ser se manifiesta en la expresión verbal y escrita como una realidad, develando lo que no es fundamentalmente diferente a las diversas representaciones que percibe la humanidad desde su estructura mental.

Gadamer (2002) es el que reincorpora al discurso filosófico actual la palabra hermenéutica, renovándola, por ello por lo que la aportación que hace Gadamer a la hermenéutica es tan conocida como «el giro hermenéutico». Para entender este «giro» es necesario indagar respecto al hilo conductor que nos trae el valor de la palabra, pues el mundo es el todo que se construye con palabras y el lenguaje constituye la única expresión integral, absoluta e inteligible de la interioridad del individuo, donde coexiste con el mundo en su unidad ordinaria; es –en realidad– lo que nos acerca a la acepción general de la palabra hermenéutica

Gadamer afirma que el lenguaje solo tiene su verdadera existencia en el hecho de que en él se representa al mundo, en este sentido, se refiere a la copertenencia del intérprete y del mundo interpretado. La hermenéutica no presentaría lineamientos generales en lo que respecta al problema del método: se preguntaría por el comprender mismo, no por el modo en que este se efectúa.

Gadamer admitiría lo siguiente:

Al adentrarse en el futuro basándose en experiencias acumuladas del pasado, siempre existe una pregunta que la motiva.

Los prejuicios son elementos constituyentes de todo proceso de interpretación.

La lingüisticidad preside todo acto de comprensión, interpretación y argumentación.

En la hermenéutica existe una pre comprensión previa que condiciona y es, al unísono condición de posibilidad de comprender algo singular en tanto que, de nuevo, se singulariza. Pre comprensiones presentes en la actualización de interpretaciones

Michel Foucault y la hermenéutica de la subjetividad

De acuerdo a esta obra de Sorrentino Vincenzo, Lorenzini Daniele y Fernández Domingo (2018) se interpreta lo siguiente:

El objetivo principal del poder pastoral y, en términos más generales, de todos los poderes gubernamentales que no se contentan con obligar a los individuos a conducirse de una determinada manera, sino que intentan estructurar su subjetividad (es decir, su relación consigo mismo) de tal modo que deseen conducirse como les sugieren las instancias gubernamentales.

La resistencia al poder político, a la luz del cuidado de sí, propone una estética de la existencia

Para Foucault, hoy la idea de la moral como evidencia a un código de reglas ha desaparecido, y a su ausencia debe responder la búsqueda de una estética de la existencia.

En el centro de las investigaciones de Foucault sobre la ética antigua, son las artes de la existencia o la estética de la existencia, es decir, las prácticas razonables y voluntarias a través de los hombres no sólo se fijan cánones de comportamiento, sino que intentan ellos mismos transformarse, modificarse, en su existencia singular, hacer de su vida una obra que exprese ciertos valores estéticos y responda a determinados criterios de estilo.

La filosofía del último Foucault se perfila como una hermenéutica de la existencia.

Fundamentos axiológicos

La axiología es una rama de la filosofía que tiene por finalidad el estudio de la naturaleza o esencia de los valores y de los juicios de valor que puede realizar un individuo, sean estos positivos o negativos. Por otra parte, considera el análisis de los principios que permiten estimar si algo es o no valioso y en qué se fundamentan dichos juicios.

La axiología es la ética relacionada con la teoría de los valores o de lo bueno. Fagothey (2001: 2) define la ética como: “el estudio de lo que está bien y de lo que está mal, de lo bueno y lo malo en la conducta humana”; es por ello por lo que juega un papel fundamental en todas nuestras acciones inclusive en la toma de decisiones ya sean de índole personal o profesional, lo que supone que dicho proceso exige un alto contenido ético.

El sistema de valores y creencias está vinculado a las bases cognitivas y a la experiencia social de cada individuo, tomando como referencia las oportunidades de transformación, cambios o mejoras que implican los juicios de valor con relación a lo que es bueno o malo de las situaciones cotidianas o laborales.

Por otra parte, Jaume, Roca, Quattrocchi y Biglieri (2019) nos comentan:

Un aporte importante es el de Kant (1788) en el cual los valores, ya no estarán en relación con la inspiración religiosa, sino con la razón. Debido a que, para el autor, los ideales o valores corresponden a la subjetividad del hombre. Desde esta perspectiva, las ideas relativas al propio ser humano, son las que orientan y determinan la conducta. Así pues, el conocimiento moral se formula en imperativos categóricos, juicios del deber ser. (p. 2).

Siguiendo con Jaume, Roca, Quattrocchi y Biglieri (2019: 2) “otro aporte a la axiología fue realizado por Nietzsche (1887) de modo que los valores son preferencias individuales y objetivas que llegan a imponerse en las sociedades como modas”.

Esto significa que los valores son percepciones personales o de grupo, siendo por lo tanto relativas a la época y al lugar. La exigencia de la ética tiene su origen en la necesidad de regular, normar y controlar el comportamiento humano.

Desde la perspectiva de los recientes paradigmas de la administración, enfocado en lo axiológico, la integridad y los valores éticos son los elementos

centrales en las organizaciones. Suárez, Rojas, García, Schmidt, Da Silva y Lezama (2009: 133) señalan al respecto “Sin abandonar su finalidad económica, las empresas hoy día se encaminan a la adopción de nuevas formas de conducción basadas en principios humanistas, que orientan maneras creativas para conseguir sus metas e invertir sus ganancias con sentido moralmente responsable”

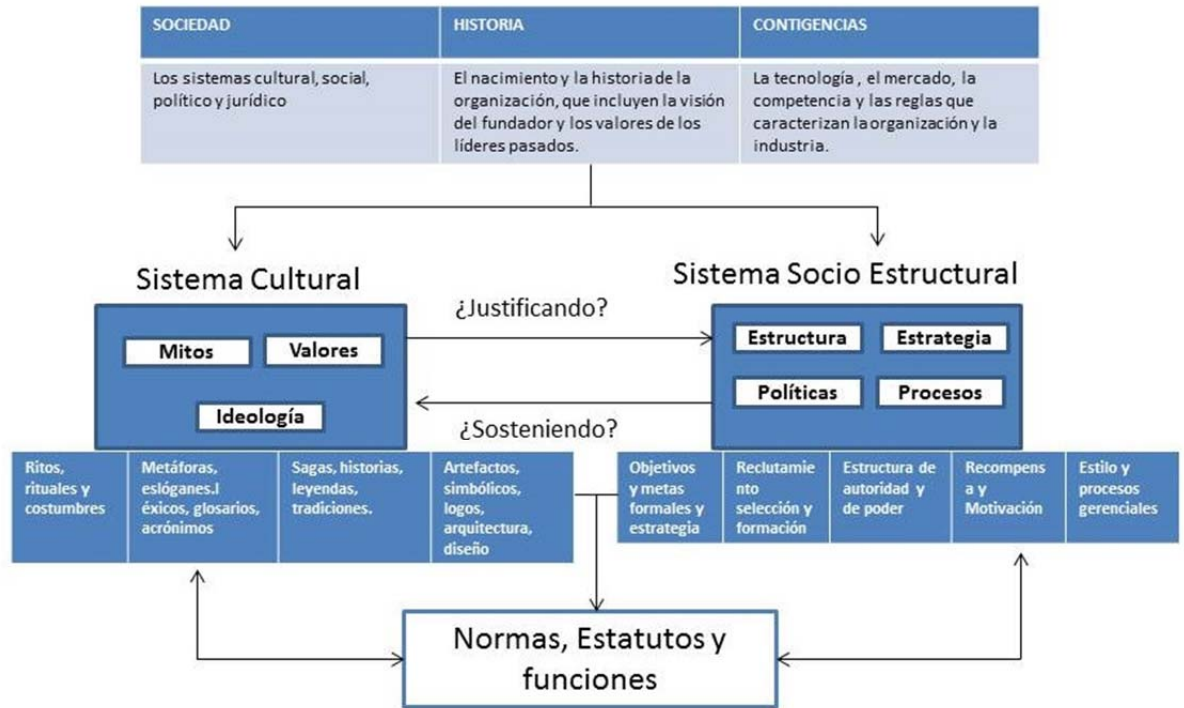
La cultura organizacional

La cultura organizacional es un sistema estructurado de ideas preconcebidas por la organización como resultado de un proceso de aprendizaje que refiere múltiples concepciones que conducen al colectivo a proceder de una manera determinada en la cotidianidad laboral. Para Allaire y Firsirotu (1992) indican que:

Para comprender mejor la cultura, hay que dejar de considerarla en el plano de esquemas de comportamientos concretos como usos y costumbres, tradiciones, conjunto de hábitos y comenzar a concebirla como sistemas de mecanismo de control – proyecto, fórmulas, reglas, directivas que sirvan para regir el comportamiento. (p.15)

En virtud de lo anteriormente expuesto, se infiere que la cultura organizacional es un conjunto de normas establecidas por el nivel directivo para fijar medidas mediante códigos de ética o manuales disciplinarios entre otros que regulen la conducta de los trabajadores en su jornada laboral. Desde esta perspectiva, entre los elementos que integran la Cultura Organizacional se pueden visualizar en la figura N°5:

Figura N°5. Esquema Conceptual de Cultura Organizacional.



Fuente: Allaire y Firsirotu (1992)

Para Allaire y Firsirotu (1992: 5) “En la actualidad se percibe a las organizaciones como “pequeñas sociedades” con características culturales y con capacidad para crear valores y significados”. Desde esta perspectiva, el pensamiento descansa en la idea de que las organizaciones tienen una cultura.

La cultura organizacional refiere a todas aquellas distinciones particulares y colectivas que representan a las personas de un grupo social, contemplando actitudes, sistemas axiológicos, hábitos y paradigmas políticos, económicos y sociales definido por la estructura organizacional y sistema ideológico de la organización. Todo ello, tiene la finalidad de minimizar los conflictos interpersonales y fomentar la comunicación asertiva

en los centros de trabajo. A tal efecto, se va construyendo con el transcurrir del tiempo un personal con comportamientos ajustados a los valores corporativos que conducen al logro de la misión y visión corporativa.

Dificultades éticas de empresas icónicas

El ejemplo más dramático de como problemas éticos llevan a organizaciones al fracaso es la empresa Enron junto con la firma consultora y de auditoria Arthur Andersen. Enron una compañía tecnológica, considerada en el agosto del año 2000 por Fortune y otras publicaciones de negocios como una de las compañías más admiradas e innovadoras del mundo, con sede en Texas, EEUU, en diciembre del 2001 se declaró en bancarrota, descubriéndose un gran fraude contable.

La cultura interna de Enron se promovía en los valores de respeto, integridad, comunicación y excelencia (conocido como RICE). Sin embargo, los empleados llegaron a sentir que la única medida real de desempeño era la cantidad de utilidades que podían producir. Regularmente se calificaba a los empleados en una escala de uno a cinco, y los cincos generalmente eran despedidos en unos seis meses.

Por su parte Arthur Andersen la empresa consultora y de auditoria tenía la responsabilidad de dictaminar sobre los estados financieros de Enron. La firma Andersen fue encontrada culpable en una corte federal de los Estados Unidos por el caso Enron en el año 2002 por participar y encubrir dicho fraude ocasionando la perdida de la mayoría de sus clientes, el cese de sus actividades y la pérdida de miles de sus empleados.

Al respecto Kliksberg (2004)

En Enron una de las principales empresas de la economía americana, su alta gerencia con la complicidad de una de las más importantes empresas auditoras del mundo Arthur Andersen, perpetró todo tipo de acciones delictivas. Hicieron perder sus ahorros a millones de pequeños accionistas, robaron virtualmente sus fondos de pensiones a los propios empleados de la empresa obligándolos a invertirlos en acciones de la empresa que sabían estaban destinadas a perder todo valor, engañaron a clientes y proveedores, y casi destruyen la credibilidad de todo el sistema financiero vital para la economía. Enron no fue un caso aislado. Se sucedieron otros similares en corporaciones muy importantes como entre otras WorldCom, Tycon, y Health South Corp. (y hay ahora acusaciones de fiscales de varios Estados a maniobras ilegales de bancos de inversión, analistas de bolsa, y fondos mutuales (p.157)

Otro ejemplo emblemático fue en el año 2002 el de WorldCom que se declaró en bancarrota, siendo una de las mayores quiebras de la historia, en la que participo también la consultora Arthur Andersen colaborando con el maquillaje contable. Estos graves problemas en estas emblemáticas empresas entre ellas una de las mayores firmas de auditores (Arthur Andersen), generaron casos de estudio en universidades y cambio en los perfiles legislativos como la ley Sarbanes-Oxley que cambio las normas de control, interno y externo para empresas y gobiernos. Citando nuevamente a Kliksberg (2004)

La discusión es ¿Qué está fallando? Los ejecutivos de Enron eran en muchos casos egresados de los mejores Master en Business Administration (MBA) de Estados Unidos, su educación gerencial era impecable. Además, no eran precisamente necesitados. Sus paquetes

remuneratorios los ubicaban entre los ejecutivos mejor pagados de los EEUU. Entonces ¿qué pasó? Evidentemente había una falta de ética de grandes proporciones. No era solo de individuos. En el reciente juicio del estado de California contra uno de los responsables, que engañó sistemáticamente al estado y le causó graves daños en materia de abastecimiento de energía eléctrica, para maximizar ganancias, la abogada defensora dijo que su cliente reconocía todos los cargos, pero que tenía un atenuante, había sido entrenado para eso por la compañía. La falla ética estaba en toda la cultura corporativa. (p.157)

Comportamientos poco éticos se manifiestan en los directivos de otras organizaciones que impactan a la sociedad, Por ejemplo, la crisis financiera de 2008 se debió a la decisión de lanzar al mercado productos financieros riesgosos y sobre todo sin respaldo que conllevaron serias implicaciones éticas no solo de las empresas involucradas y del sistema financiero en general sino de la garantía y los ahorros de millones de personas. La falta de ética y en general un deficiente entorno de control provocaron excesos en el sector financiero y maquinaciones fraudulentas en el mercado bancario con los tristemente famosos préstamos subprime (hipotecas basura) que llevó a la quiebra o al rescate gubernamental a gran parte del sistema financiero mundial.

Otros casos famosos a nivel mundial debido a la falta de ética, especulaciones perversas o comportamientos delictivos son el escándalo Madoff y su gigantesca estafa piramidal o en nuestra región el célebre Odebrecht que involucra a presidentes y expresidentes de numerosas naciones.

Si no existe una actitud adecuada todo el sistema de control en su conjunto se torna insostenible, entre otras cosas porque el comportamiento principalmente de los directores en la empresa suele ser señalado como un factor esencial para construir una cultura de ética. A nivel empresarial existen cosas legales pero deshonestas.

Impactos del COVID-19 en la aplicación del Marco de Control Interno COSO en las entidades

De acuerdo a KPMG (2020) la pandemia conocida por coronavirus de 2019 afectó al comercio mundial, todas las industrias y en general, a las organizaciones, todo esto mientras gran parte de los empleados trabajaban en forma remota y la necesidad de implementar cambios para responder a los nuevos riesgos en las entidades.

Las organizaciones estaban en un momento disruptivo debido a los cambios originados, buscando reorientar sus actividades y adecuando sus controles internos, pues era necesario solventar problemas como: falta de liquidez, endeudamiento, inflexibilidad y enfrentar las distintas disposiciones de los organismos gubernamentales y sus protocolos de bioseguridad.

Ocurrió que gran parte de las entidades identificaran nuevos riesgos que implicaban la aplicación de nuevos controles, aumentos de los controles existentes y mayor monitoreo de la efectividad del sistema de control interno sobre la información financiera.

La gerencia necesitó prestar singular atención a la evaluación y respuesta a los nuevos riesgos causados por el COVID-19 y por los acuerdos sobre el trabajo a distancia. Quedo revelado a través de las directivas, las

acciones y los comportamientos del directorio y la gerencia, así como de los líderes en todos los niveles de la organización, que el compromiso con la integridad y los valores éticos y liderar con el ejemplo fue el elemento fundamental del control interno para enfrentar los cambios originados por esa pandemia a fin de mantener un ambiente de control sólido.

Las entidades debieron considerar si los efectos del COVID-19 creaban nuevos riesgos de fraude. Esa pandemia generó un estrés financiero sin precedentes en las entidades y sus empleados. Por ejemplo, la gerencia enfrentó mayores presiones para cumplir con los objetivos de desempeño financiero y parte de los empleados mayores dificultades financieras que pudieron generar mayor presión, incentivos o motivaciones para cometer fraudes.

Es de resaltar la resiliencia extraordinaria en esas circunstancias y posterior a ella que debieron tener las organizaciones para la recuperación, estabilización e incremento de la productividad para poder salir de la crisis.

Por otro lado, como señala un reporte de PwC sobre la pandemia (2019: 2) “Los negocios tienen un papel que desempeñar, no solo como actores individuales para abordar los factores sociales que afectan la salud de los trabajadores sino como socios en colaboraciones para abordar necesidades de las comunidades”.

Esta pandemia demostró cuán susceptibles son los seres humanos a los cambios y cuán rápido pueden adaptarse a ello, así mismo realizar una gestión más eficiente, lo que contribuyó a la reevaluación de los controles, la gestión de riesgos y el reforzamiento de los principios, valores éticos y de conducta.

MOMENTO V

TEORIZACIÓN

LA INTEGRIDAD Y LOS VALORES ETICOS, LOS PRINCIPALES FUNDAMENTOS DEL AMBIENTE CONTROL EMPRESARIAL

Esta etapa de la investigación no trata de un resumen descriptivo de las bases teóricas y los antecedentes encontrados, emerge de la reflexión del investigador y de triangular fuentes de información e investigadores, se trata de una revisión crítica para deconstruir y construir las relaciones y contribuciones de los planteamientos teóricos, es decir, tratar e interpretar lo investigado y los nuevos hallazgos encontrados posteriormente que se realizan de forma reflexiva sobre el ambiente de control y en especial su principal componente, la integridad y los valores éticos.

En base a la información obtenida, se procedió a su respectivo análisis y contrastación de las diferentes fuentes a través de la hermenéutica de las narrativas comprendidas en la investigación.

La integridad y los valores éticos, los principales fundamentos del ambiente de control empresarial, se caracterizan por los siguientes aspectos:

Integridad del liderazgo

Un líder tiene como principales características la honestidad, conocimiento, claridad, capacidad para movilizar, someterse en grado más

alto al escrutinio público. El líder tiene responsabilidad con los valores y principios con la condición de guía de promover esos valores y principios. Deben inspirar respeto, es decir, aceptar las convicciones y diferencias, tener empatía y consideración. Debe ser una actitud recíproca ya que es la base de una convivencia sana, reconociendo el valor de los otros. Debe poseer humildad que es la virtud que consiste en conocer las propias limitaciones y debilidades, actuando de acuerdo a tal conocimiento. Al respecto, Quintanilla y Moreira (2016) exponen:

El papel del liderazgo en la eficiencia organizacional ha sido objeto de debate científico desde hace años, tanto en cuanto al tipo de liderazgo presente, como en relación con el papel del mismo de las organizaciones.” Los efectos de ciertos tipos de culturas se expresan a través del liderazgo que encarna los valores de una cultura (p. 360)

Los directores y gerentes son los encargados de promover la cultura organizacional y de guiar a ésta en comportamientos y estándares de conductas, como líderes aceptan las diferencias de las personas y conectan esas diferencias con el fin de promover un clima organizacional productivo, poseen capacidad para generar ideas, habilidades y valores personales, deben tener coherencia entre lo que predicán y lo que hacen y ser transparentes en cuanto a la gestión de recursos.

La eficacia gerencial la conforman equipos de trabajo capaz de lograrla, guiados por principios éticos y de integridad. Una gerencia poseedora de una notable elevación intelectual y moral debe construir confianza y colaboración, debe mantener identidad y respeto en la organización. Personas virtuosas capaz de dominar sus propias apetencias personales y empresariales. Por supuesto la enseñanza del liderazgo es

fundamental. Un buen líder es una persona con la capacidad y habilidad de hacer que otros individuos extraigan lo mejor de ellos mismos. Un líder tóxico realiza todo lo contrario.

De acuerdo a Ganga, Navarrete y Suárez (2017) La autenticidad o integridad es la clave del liderazgo. Los líderes auténticos son personas comprometidas a desarrollar empresas, satisfacer las necesidades de todos sus grupos de interés, y a su vez estar conscientes de su importante rol y contribución a la sociedad. La integridad, ese atributo que conecta a las personas con su esencia, es una cualidad esencial para los líderes. En un mundo lleno de posverdades y falsas apariencias, ser auténtico se ha convertido en una poderosa ventaja competitiva.

Ser íntegro implica ser fiel a sí mismo, vivir en coherencia con los valores y principios que se crean. Es tener el coraje de mostrarse tal como son, sin máscaras ni disfraces, con virtudes y también con imperfecciones. La autenticidad se traduce en la capacidad de ser transparentes, de comunicarse y conectarse genuinamente con los demás.

Para ser íntegros, se debe comenzar por conocerse a sí mismo. Se debe reflexionar sobre las motivaciones, fortalezas y debilidades y tener una comprensión clara de los propósitos y valores. Solo cuando se está en sintonía con la verdadera identidad se puede proyectar una autenticidad que inspire confianza y respeto. Ser íntegro implica tener la valentía de mostrarse abiertos y sinceros, incluso cuando eso significa exponernos a la crítica o al rechazo. La autenticidad o integridad no es solo una cuestión individual, sino también una forma de liderazgo que impacta positivamente en los equipos y organizaciones.

Los líderes íntegros generan un ambiente de confianza y honestidad, fomentando la colaboración y el crecimiento. La integridad sirve como modelo a seguir para los demás, inspirándolos a ser también ellos mismos y a contribuir con su mejor versión.

Funcionamiento ético del talento humano

Si cada empleado se vuelve parte del código de ética y de las normas de conducta y colabora para su desarrollo, los trabajadores se sienten parte importante de su éxito, además de contribuir a crear un mayor ambiente de cordialidad y progreso de todos los involucrados.

Todo el personal debe entender y responder como su desempeño repercute en el logro de los objetivos de la entidad. Para ello deben poseer competencias o capacidades para llevar a cabo las labores asignadas de forma eficaz, eficiente con actitud y aptitud preparada a los rápidos cambios que se producen en las empresas debido al aumento de la competencia y los cambios en la tecnología e identificar oportunidades de mejoras.

En relación a ello Núñez (2007) El sistema organizacional es analizado en su relación con la ética en estructuras y procesos. Una filosofía ética para la actividad empresarial permite tomar un enfoque para proponer modelos de actuación empresarial, sustentado en conductas virtuosas que fortalezcan los sectores productivos. La formación ética del talento humano contribuye a alcanzar las metas organizacionales desde una perspectiva de la moral cívica. De la misma forma la integridad del personal constituye una especie de brújula, dando lugar al orgullo cuando se respetan en contra de las tentaciones. El honor es el bien máspreciado de cualquier persona. Alguien honorable inspira respeto y consideración. Las personas deben poseer

requisitos adecuados a los procedimientos y necesidades de los entes donde laboran comportándose de acuerdo con los estándares de conducta y la cultura de control de la organización.

Atraer, desarrollar y retener al personal y proveedores de servicios externos es fundamental para el desempeño de las responsabilidades en la consecución de los objetivos, así como implementar acciones correctivas cuando es necesario y reflejando adherencia a los estándares de conducta esperados. Para continuar con el siguiente aspecto como lo es la responsabilidad social empresarial que caracteriza la integridad y los valores éticos, los principales fundamentos del ambiente de control empresarial, Suárez, Rojas, García, Schmidt, Da Silva y Lezama (2009: 136) señalan al respecto “La ética no solamente es un instrumento que permite conseguir mayores beneficios al lograr un mejor clima de trabajo, sino que permite una imagen pública aceptable”.

Responsabilidad social empresarial.

La idea básica es crear compromisos sólidos y estables con la ciudadanía. Al respecto González (2007) nos señala que desde un enfoque ético una empresa podrá considerarse que está dando una respuesta adecuada de su responsabilidad social empresarial, cuando encuentre el acuerdo de todos los implicados. Este acuerdo será considerado como un proceso y no un hecho, y la valoración ética del mismo dependerá del alejamiento o cercanía respecto a la inclusión de los múltiples “stakeholders” (grupos de interés), las condiciones del dialogo y del posible acuerdo. De la consideración de todos los afectados dependerá la credibilidad moral de la empresa.

Por otro lado, la Comisión de las Comunidades Europeas (2001) señala:

Al afirmar su responsabilidad social y asumir voluntariamente compromisos que van más allá de las obligaciones reglamentarias y convencionales, que deberían cumplir, en cualquier caso, las empresas intentan elevar los niveles de desarrollo social, protección medioambiental y respeto de los derechos humanos y adoptan un modo de gobernanza abierto que reconcilia intereses de diversos agentes en un enfoque global de calidad y viabilidad. (p.3)

Aunque la responsabilidad principal de las empresas consiste en generar rentabilidad, pueden contribuir al mismo tiempo al logro de objetivos sociales, integrando la responsabilidad social en el centro de su estrategia empresarial ya que debe considerarse una inversión y no un gasto, al igual que la gestión de la calidad, así pueden adoptar un enfoque financiero, comercial y social integrado.

Citando a la Comisión de las Comunidades Europeas (2001:14) “como parte de su responsabilidad social, se espera que las empresas intenten ofrecer de manera eficaz, ética y ecológica los productos y servicios que los consumidores necesitan y deseen”

El hecho de que una empresa sea catalogada como responsable en el ámbito social, por ejemplo, mediante su inclusión en un índice de valores éticos, puede favorecer su cotización y aportarle beneficios financieros. Pero no solamente se debe asumir voluntariamente compromisos como parte de la responsabilidad social empresarial sino también por exigencias de los entes regulatorios

Exigencias de los entes regulatorios

En la actualidad existen gran parte de los modos de actuar éticos en las empresas basados en cumplimientos legales, en relación a ello, Moreno y De Vicente (2010: 86) nos comenta: “Las nuevas iniciativas de comportamiento ético de las empresas se amplían a cuestiones sociales -no estrictamente laborales- y ambientales, exigiendo un comportamiento empresarial respetuoso con tales ámbitos”. Por otra parte, debe existir en las empresas un carácter formal de los procedimientos éticos, al respecto, Borrego, Frances y Velayos (2003:15) “es una ética de las organizaciones y por ello ha de adquirir un nivel de formalidad innecesario en la ética individual”.

La Comisión de las Comunidades Europeas (2001) resalta el cumplimiento de normas fundamentales, que contribuyen a enfoques sobre la integridad y los valores éticos de las empresas que sean coherentes y estén en consonancia con las obligaciones internacionales, entre otras, la libertad de asociación, la abolición del trabajo forzado, la no discriminación y supresión del trabajo infantil, leyes para la contratación de personas socialmente excluidas, sobre servicios de guardería a sus trabajadores, el patrocinio de actividades deportivas y las rebajas fiscales para obras de beneficencia.

Se necesita que todos los trabajadores se sientan comprometidos con su labor en la institución y motivados a realizar los procesos respetando normas y leyes, pero paradójicamente existen factores organizaciones que promueven lo contrario.

Factores organizacionales que pueden incidir en comportamientos no adecuados a la integridad y los valores éticos.

De acuerdo a un estudio de Kenneth A. Merclant citado por Coopers & Lybrand (1997) sugirió que ciertos factores organizacionales pueden incidir en comportamientos poco éticos, es decir, los individuos pueden cometer actos fraudulentos e ilegales, simplemente porque la organización en la que trabaja les incita o tienta por:

- Presiones para alcanzar objetivos de rendimiento poco realistas, sobre todo respecto a los resultados a corto plazo
- Gratificaciones en las que el rendimiento tiene un peso específico muy importante.
- Falta de controles o controles ineficaces, tales como una segregación de funciones deficiente en áreas sensibles.
- Alto nivel de descentralización que impide que la alta dirección esté al corriente de las acciones, reduciendo la probabilidad de que sean detectadas.
- Una función de auditoría interna débil que no es capaz de detectar e informar a cerca de comportamientos indebidos.
- Un concejo de administración poco eficaz que no desarrolla una supervisión objetiva de la alta dirección.
- Sanciones por comportamientos indebidos insignificantes o que no se hacen públicas por lo que pierde su valor disuasorio. (p.34)

El ambiente de control establece la disciplina que apoya la identificación, el control y la reducción de los riesgos, incluyendo la probabilidad de fraudes que pueden afectar la realización de los objetivos organizacionales y la eficacia de las actividades de control

La falta de ética e integridad ocasiona la poca fidelidad de los clientes y proveedores con la organización, al contrario, la ética y la integridad proyectan la imagen de empresa de cuidado y respeto hacia la comunidad. La comunicación de los valores impulsa los mismos en una variedad de direcciones entre ellas la identidad y respeto hacia la organización.

Si una organización exhibe signos de deterioro en los principios, normas de conductas y costumbres morales intrínsecas y esto parece no importarle a nadie, entonces allí se generarán delitos, Si se entra en dilemas morales, pero evidentemente violatorias de la integridad y los valores éticos y no son sancionadas, entonces comenzaran faltas mayores y luego delitos cada vez más graves. El comportamiento es consciente, modificable, educable y fortalecen los valores. Los estándares morales aceptados por la organización son los que producen la viabilidad de la misma.

Otros factores que repercuten en la integridad y los valores éticos, fundamentos del ambiente de control.

Modelos de negocios emergentes de la globalización.

La existencia de un sistema económico de propiedad privada de los medios de producción, creciente e interconectado a la totalidad del planeta provoca de acuerdo a Aguiló (2015: 26) “que el recurso a la ética, ya no es en sentido estrictamente moralizante sino un factor de vigilancia del mantenimiento y auto regulación del propio sistema económico y se muestre como factor necesario para la supervivencia de las propias sociedades”.

A medida que las propias empresas se enfrentan a los retos de un entorno en mutación en el contexto de la mundialización aumenta su

convencimiento que en la integridad y los valores éticos pueden tener un valor económico directo.

Las conductas inadecuadas desarrollados por una empresa influye negativamente en la opinión que se tiene de ella. Esta afecta a los activos fundamentales de la empresa como sus marcas o imagen.

Disrupción y cambio permanente

Los nuevos tiempos han cambiado de manera dramática. Todos debemos aprender cómo gestionarnos a nosotros mismos y nuestros valores. Para ello Drucker (2005) afirma que:

...se debe cultivar una profunda comprensión de sí mismo; no solo de cuáles son sus fortalezas y debilidades, sino también de cómo se aprende, como se trabaja con otros, cuáles son los propios valores y donde se puede hacer la mayor contribución. Porque solo cuando se opera a partir de fortalezas se puede alcanzar la verdadera excelencia (p.30).

La gran nueva característica de la sociedad es el cambio permanente, acceder a las nuevas visiones del mundo y aceptarlas. La participación de la comunidad en los procesos de control, incremento del número y complejidad de las normativas aplicables al ámbito empresarial a nivel internacional junto con el énfasis en el ambiente de control base de todo el proceso de control; en él se clarifican las condiciones propicias para el buen funcionamiento del talento humano tomando en cuenta que para ello es fundamental los valores y principios éticos.

En un entorno cambiante, en un mundo disruptivo para las organizaciones, en donde hay cada vez más incertidumbre se requiere de un

mejor y más efectivo ambiente de control. El ambiente de control es parte esencial de la cultura organizacional y del bienestar de la organización, tanto de sus miembros internos como externos, es decir, empleados, directivos, inversionistas, clientes, asesores, proveedores, auditores externos y el público en general. Los vertiginosos y disruptivos cambios en las instituciones obligan a optimizar el ambiente de control, ducto de un equilibrio entre la sostenibilidad y la responsabilidad social. Las organizaciones deben lograr traducir el ambiente de control como un generador de valor.

Los riesgos se deben identificar, analizar, disminuir y dar respuesta adecuada para la consecución de los objetivos. Algunos de los riesgos tienen que ver con la incorporación de nuevos empleados o restricciones de recursos que pueden hacer cambiar los sistemas de control interno. Otros con una mayor presión para lograr resultados y una desatención en el ambiente de control.

La ética e integridad en las organizaciones enfrentan otros desafíos como por ejemplo la posibilidad del cambio, ya que cambiar significa ceder o renunciar a estructuras aprendidas, la idea de cambio lleva implícita una sensación de pérdida y es por ello que se produce la resistencia, porque implica modificar conductas, acciones y en general una amplia gama de reformas, transformaciones e innovaciones que puede ser nada fáciles de asumir, como las nuevas tecnologías y la inteligencia artificial entre otras.

El uso de nuevas tecnologías, el constante desarrollo de las redes sociales, la inteligencia artificial y exigencias de confiabilidad de la información.

La ética digital surge con la aparición de las TIC, el internet y las redes sociales y se posiciona con mayor fuerza con el planteamiento de dilemas humanos frente al uso de la inteligencia artificial. Las organizaciones deben suministrar y buscar la veracidad de la información para un correcto uso de la comunicación e información, frente a sus distorsiones o falsedades.

Balladares (2023) plantea que se debe utilizar y fomentar el principio de transparencia de la información bajo el compromiso de una ciudadanía digital. En este sentido las redes sociales se constituyen en el ciber-espacio no solo de intercambio de información, sino de evidencia de una sensibilidad frente a la falta de transparencia, de denuncia ante las injusticias y de descredito ante las noticias falsas o fake news.

Tanto los principios de responsabilidad y transparencia, así como el valor de la comunicación veraz y efectiva son los fundamentos éticos para generar acciones contra la falsedad de la información y cualquier tipo de fraude que suceda. Una ciudadanía digital promueve la construcción de los referentes éticos para promover buenas prácticas en entornos digitales y redes sociales.

Los valores de liderazgo y participación se constituyen en referentes éticos para el desempeño de un papel activo en la sociedad digital. Formar una conciencia humana y fomentar una libertad en el manejo y gestión de internet, las redes sociales y la inteligencia artificial en los estilos de vivencia y convivencia mediados por la tecnología marcaran las próximas tendencias fundamentadas a partir de principios y valores.

REFLEXIONES FINALES

El control interno es una de las principales funciones dentro del proceso administrativo para el óptimo funcionamiento de una organización. El control constituye un proceso mediante el cual se supervisan las operaciones efectuadas en una entidad a fin de garantizar razonablemente la obtención de los objetivos empresariales.

Para uno de los precursores de la administración como disciplina, Henri Fayol, el control en una organización consiste en que todo se efectúe de acuerdo al plan que ha sido adoptado, a las órdenes dadas y a los principios establecidos. Su objeto es señalar los errores a fin de que sean rectificadas y prevenir de que ocurran nuevamente.

En 1987 se creó una comisión, la denominada Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), la cual, determinó que la administración de las entidades tiene la responsabilidad principal por el establecimiento, funcionamiento, evaluación y monitoreo sobre el control interno.

La actualización COSO 1992 a COSO 2013 y del COSO-ERM 2004 al COSO ERM 2017 proponen disciplina y estructura e influyen en la forma de establecer estrategias y objetivos. Por otro lado, el ambiente de control y en especial su principal componente, la integridad y los valores éticos, son fundamentales para el funcionamiento de cualquier empresa y cumplir con las estrategias planteadas.

El ambiente de control fundamento del COSO es la actitud y conciencia de la gerencia que produce la influencia e inspiración en la

actividad del recurso humano y está centrada en la integridad y la ética como los valores intrínsecos en la operatividad de la organización. La integridad y los valores éticos es el componente fundamental del ambiente de control, permeando y comprometiendo a toda la estructura o sistema de control. La directiva y la administración en todos los niveles de la entidad demuestran a través de sus instrucciones, acciones y comportamientos la importancia de la integridad y valores éticos para apoyar el funcionamiento del sistema de control interno.

Uno de los propósitos de la estructura del control interno es detectar oportunamente cualquier desviación importante en el cumplimiento de los objetivos organizacionales. Las amenazas y oportunidades del entorno promueven la actualización de dicho sistema de control.

Se pueden percibir categorías fenomenológicas-hermenéuticas y axiológicas, es decir el nivel racional basado en el conocimiento teórico que motorizan actividades y tomas de decisiones y el nivel moral el cual está regido por principios éticos y valores organizacionales. El control interno desde la perspectiva del investigador permite integrar la realidad ontológica del investigador con su episteme.

Las implicaciones epistemológicas del marco integrado de control interno tiende a dirigirse a la integridad del liderazgo; a el funcionamiento ético del talento humano; a la responsabilidad social empresarial; a las exigencias de los entes regulatorios; a factores organizacionales que pueden incidir en comportamientos no adecuados a la integridad y los valores éticos; a modelos de negocios emergentes de la globalización; a la disrupción y el cambio permanente de las organizaciones; al uso de nuevas tecnologías; al

constante desarrollo de las redes sociales; a la inteligencia artificial y a exigencias de confiabilidad de la información.

La integridad y valores éticos dentro de la organización atraen y retiene clientes, empleados, proveedores, contratistas, entre otros, aumentando sus valores intangibles frente a sus competidores como lo es la reputación. La reputación validará la imagen ante la comunidad y permite aumentar a su cartera de clientes. La responsabilidad social empresarial implica básicamente ética empresarial. Se debe tomar en cuenta que la cultura colectiva de una región impacta sobre las organizaciones y las transformaciones positivas en las creencias y valores mejoran la calidad de vida. La gente imita a sus líderes y para ser íntegro debe haber coherencia entre lo que se predica y lo que se hace.

Los empleados cuando se sienten comprometidos y productivos ocasionan la retención del talento humano en las organizaciones, ellos entienden la necesidad de asumir por voluntad propia las obligaciones y responsabilidades, con una actitud que permite mantenerse enfocado, encaminado, convencido y perseverante.

La integridad y valores como la ética, la moral, la honestidad permiten que cualquier organización se sobreponga a cualquier crisis que se pueda presentar, y garantiza mayor sostenibilidad en el tiempo. El establecimiento a nivel global de límites claros, donde las violaciones de ciertos comportamientos por falta de ética no se pueden hacer sin consecuencias.

La importancia fundamental del ambiente de control es una actitud que establece una cultura de control interno mediante unas conductas y acciones acordes a su desempeño en las organizaciones. Hay que evitar que las instituciones caigan por una decadencia moral o ética en su interior.

Como se ha indicado repetitivamente la integridad y los valores éticos son la base del COSO, siendo un modelo dinámico, interdependiente y entrelazado de los demás elementos establecidos y proporcionando unos altos estándares en la prevención y detección de errores e irregularidades.

El resultado del compromiso de la dirección en establecer condiciones éticas y estándares de conducta esperados en la organización va dirigido hacia toda la organización, donde el respeto, la responsabilidad, la integridad y la calidad deben primar en la entidad.

RECOMENDACIONES

Este trabajo configura una ventana abierta que queda para futuras investigaciones e interpretaciones emergentes. Puede servir de referente, tendencia, horizonte y orientación para otras investigaciones sobre la integridad y los valores éticos, fundamentos el ambiente o entorno de control empresarial.

Generar cambios, con el fin de mejorar y superarse con constancia y actitud acertada. Se sienta la necesidad de corregir, reformar los hábitos menos saludables para la organización, influenciados por el entorno. Aprender de los errores y las experiencias positivas. Educación en valores

Mantener ética e integridad en los propósitos organizacionales para que impacte positivamente en el entorno en que se desenvuelve y así contribuir en la construcción del desarrollo sostenible no solo de la institución también a empleados, al ambiente y a la sociedad en general, esto a su vez proyecta la imagen de cuidado y respeto hacia la comunidad.

Articular los sistemas de valores institucionales como responsabilidad, honestidad, tolerancia, convivencia, tenacidad, entereza, entre otros, con el perfil requerido en cada puesto de trabajo.

Los vertiginosos cambios en las organizaciones no deben truncar el ambiente de control y sobre todo el compromiso y respeto con la integridad y los valores éticos de las mismas, ductores de un equilibrio entre la sostenibilidad y la responsabilidad social empresarial.

Los directivos tienen o asumen un rol fundamental en la definición de las expectativas en cuanto a la integridad y los valores éticos, la transparencia y las responsabilidades en el marco del funcionamiento del control interno. Las expectativas de la dirección son definidas en los estándares de conducta de la entidad y entendidas en todos los niveles incluyendo los proveedores externos de servicios y accionistas de la empresa, así como las desviaciones son identificadas y corregidas oportunamente.

Las futuras investigaciones sobre la integridad y los valores éticos, fundamentos el ambiente o entorno de control empresarial pueden generar nuevas inquietudes que no tuvieron respuestas durante la investigación.

La integridad y los valores éticos deben ser establecidos, compartidos, comunicados y practicados en toda la institución. Independientemente de las transformaciones tecnológicas que han hecho nuevos ajustes a los procedimientos de control interno, la ética sigue siendo el elemento fundamental.

LISTA DE REFERENCIAS

Aguiló, Mario (2015) **Los códigos éticos como instrumento de potenciación de la ética en las organizaciones. Una aproximación al caso de las organizaciones no gubernamentales.** Tesis doctoral. Universidad Nacional de Educación a Distancia. España.

Allaire, Yvan y Firsirotu, Mihaela (1992) **“Teorías sobre la cultura organizacional “En Abravanel y otros “Cultura organizacional”** Editorial Legis. Colombia.

Arráez, Morella. Calles, Josefina y Moreno, Livial (2006) **La Hermenéutica: una actividad interpretativa.** Sapiens, Revista Universitaria de Investigación. Vol. 7. N° 2. pp. 171-181. Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Venezuela.

Arrieta, Teresa (2020) **Historia de la ética.** Editorial UNAS. Perú.

Artigas, Mariano (2001) **Lógica y Ética en Karl Popper.** Anuario Filosófico, pp.101-118. Universidad de Navarra. España.

Balladares, Jorge (2023) **Principios y valores para una ética digital.** Oximora. Revista internacional de ética y política, N° 23. Julio-dic. 2023 pp.1-16. Universidad Andina Simón Bolívar. Ecuador.

Bethencourt, Óscar (2018) **Ética dialógica y responsabilidad social de la empresa. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid. España.**

Borrego, Ángel. Frances Pedro y Velayos Carmen (2003) **Códigos éticos en los negocios. Creación y aplicación en empresas e Instituciones.** Editorial Pirámide. España.

Brown, Marvin (1992) **La ética en la empresa. Estrategias para la toma de decisiones.** Ediciones Paidós Ibérica, S.A. España.

Bunge, Mario (2005) **Diccionario de filosofía.** 3ª ed. en español. México.

Chávez, Pedro (2008) **Historia de las doctrinas filosóficas.** Cuarta edición. Editorial Pearson Educación. México.

Comisión de las Comunidades Europeas (2001) **Libro verde. Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas.** 18.7.2021.COM (2001) 366 final. Bruselas. Bélgica.

Coopers & Lybrand (1997) **Los nuevos conceptos de control interno (informe COSO).** Ediciones Diaz de Santos, S.A. España

COSO (2013) **Control Interno – Marco Integrado. Resumen Ejecutivo.** Traducción en español: PWC y el Instituto de Auditoría Interna de España.

Deloitte (2017) **COSO ERM 2017 y la Generación de Valor** <https://es.slideshare.net/YonathanCampusano1/presentacin-coso-erm-2017-oct-24pdf> Consulta: marzo, 2024

Díaz, Cristina (2016) Fundamentación Antropológica de la Ética Empresarial: **Un acercamiento desde el pensamiento de Fernando Rielo.** Tesis doctoral. Universidad Pontificia Comillas. España.

Druker, Peter (2005) **Gestionarse a sí mismo.** Harvard Business Review, Vol. 83, N.º. 1. pp. 57-78 Estados Unidos de América.

Drucker, Peter (2002) **La gerencia en la sociedad futura.** Grupo Editorial Norma. Colombia.

Drucker, Peter (1999) **Los desafíos de la gerencia para el siglo XXI.** Grupo Editorial Norma. Colombia.

Drucker, Peter (1997) **La sociedad post capitalista.** Grupo Editorial Norma. Colombia.

Escobar, Gustavo (2005) **ÉTICA Introducción a su problemática y su historia.** McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. Quinta edición. México.

Espina, María (2007) **Complejidad y pensamiento social. En: Transdisciplinariedad y complejidad en el análisis social. Gestión de las transformaciones sociales.** Documento de debate N° 70. Programa MOST. UNESCO. Capítulo I. (pp. 9-29).

Disponible:

<http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001363/136367s.pdf>. Consulta:

marzo, 2022

Estupiñán, Rodrigo (2006) **Administración o gestión de riesgos E.R.M. y la auditoría interna**. Primera edición. Editorial Ecoe ediciones. Colombia.

Fagothey, Austin (2001) **Ética: Teoría y aplicación**. Quinta edición. Mc Graw Hill. México.

Fayol, Henri (1916) **Administración industrial y general**. Librería “El Ateneo” Editorial. Impreso 1987. Argentina. Libros para descargar gratis: <http://bibliotecagratis.blogspot.com/2014/04/henry-fayol-administracion-industrialy.html> Consulta: diciembre, 2021

Fayol, Henri (1983) **Administración industrial y general**. Editorial Herrero hermanos, Sucs., S.A. México.

Flaherty, John (2001) **Peter Drucker: La esencia de la administración moderna**. Pearson Educación. México.

Fronzizi, Risiere (1977) **Introducción a los problemas fundamentales del hombre**, Editorial FCE. México.

Galeano María (2004) **Diseño de proyectos en la investigación cualitativa**. Fondo Editorial Universidad EAFIT. Colombia.

Gadamer, Hans-Georg (2002) **Verdad y Método II**. Ediciones Sígueme. España.

Ganga, Francisco. Navarrete, Erwin y Suárez, Wendolin (2017) **Aproximación de los fundamentos teóricos del liderazgo autentico**. Revista Venezolana de Gerencia, Vol. 22, N° 77. pp. 36-55. Universidad del Zulia. Venezuela.

García, Eduardo (1960) **Ética**. Editorial Porrúa. México.

Gertz, Federico (1990) **Origen y evolución de la contabilidad: ensayo histórico**. Quinta Edición. Editorial Trillas. México.

González, Elsa (2007) **La teoría de los stakeholders. Un puente para el desarrollo práctico de la ética empresarial y la responsabilidad social corporativa**. Revista Veritas, Vol.II, N° 17. pp. 205-224 Universidad Jaime I. España.

Heidegger, Martin (1927) **Ser y Tiempo**, Traducción Jorge Rivera. Ediciones Todtnauberg. Alemania.

Husserl, Edmund (1962) **Ideas Relativas a una Fenomenología Pura y una Filosofía Fenomenológica**. Fondo de Cultura Económica. México.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos AC (1972) **Declaraciones sobre normas y procedimientos de auditoría**. SAS 1 Boletín 300, normas relativas a la ejecución del trabajo, Primera Edición. México

Jaume, Luis. Roca, Marcelo. Quattrocchi, Paula y Biglieri, Jorge (2019) **Aporte a la axiología desde la psicología social**. Anuario de investigaciones, Vol. XXVI. pp. 131-135. Universidad de Buenos Aires. Argentina.

Juárez, José. Rojas, Lorena. García, Eduardo. Schmidt, Ludwig. Da Silva, José y Lezama, José. (2009) **Ética Profesional**. Universidad Católica Andrés Bello. Primera edición. Venezuela

Kliksberg, Bernardo (2004) **La Ética y el Capital Social**. Ediciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Carabobo. Venezuela.

Kpmg (2020) Tema de actualidad: Covid 19. Impactos en la aplicación del Marco de Control Interno Coso en las entidades. Disponible en: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ar/pdf/2020/impactos-en-la-aplicacion-del-marco-de-control-interno-en-las-entidades.pdf> Consulta, marzo 2024

Lasser J.K (1947) **Métodos de contabilidad Industrial**. Tomo I. Ed. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana. México.

López Antonio (2019) **Aspectos éticos y jurídicos de la comunicación corporativa: el papel del director de comunicación en el futuro**. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid. España.

López Rafael (2023) **Aproximación a los valores del gerente público municipal: una mirada transaccional desde sus vivencias.** Tesis Doctoral. Universidad de Carabobo. Venezuela

Mantilla, Samuel. (2000) **Control Interno Estructura Conceptual Integrada.** Segunda edición. Editorial Ecoe ediciones. Colombia.

Medina, Carlos (2013) **La concepción de la razón práctica en el pensamiento de Charles Taylor.** Tesis doctoral. Universidad de Granada. España.

Molina, Valentín y De Vicente, José (2010) **La gestión medioambiental como instrumento de creación de valor añadido en la política de responsabilidad social corporativa.** Revista Cooperativismo & Desarrollo N° 96. pp. 82-99. Colombia.

Núñez Elizabeth (2007) Formación ética como potenciador estratégico del talento humano en organizaciones industriales. Revista Telos, Vol. 9, N° 3. pp. 443-457. Universidad Dr. Rafael Beloso Chacín. Venezuela.

País, Elvira (2015) **Humanismo Empresarial, ética y responsabilidad social en el pensamiento de Peter Drucker.** Tesis doctoral, Universidad Internacional de Cataluña. España.

Pinto, Víctor (2015) **Modelo teórico para la gestión de control desde las prácticas gerenciales de la dirección y la alta administración en empresas de manufactura del sector plástico del estado Carabobo: una aplicación etnográfica en la empresa Maggie Paul, C.A.** Tesis Doctoral. Universidad de Carabobo. Venezuela

Piñero, María Lourdes y Rivera, María Eugenia (2012) **Investigación cualitativa: Orientaciones procedimentales.** Primera Edición. Subdirección de Investigación y Postgrado del Instituto Pedagógico de Barquisimeto (UPEL-IPB). Venezuela.

Popper, Karl (1980) **Los dos problemas fundamentales de la epistemología.** Basado en manuscritos de los años 1930-1933. Editorial Tecnos (Grupo Anaya). España.

Potter, Van Rensselaer (1998) **Bioética puente, Bioética global, Bioética profunda**. Cuadernos del Programa Regional de Bioética OPS/OMS N°7. Chile.

PwC (2019) **Covid-19 pone mayor énfasis en la salud mental**. Disponible en: <https://www.pwc.com/ia/es/publicaciones/perspectivas-pwc/COVID-19-pone-un-mayor-énfasis-en-salud-mental>. Consulta: marzo, 2024

PwC (2018) **Actualización COSO ERM 2017**. Disponible en: <https://www.pwc.com/mx/es/coso-erm-framework> Consulta: marzo, 2024

PwC (2014) **Punto de vista. 2014, año de transición al nuevo COSO 2013**. Disponible en: WWW.pwc.com/mx Consulta: febrero, 2021

Quintanilla, Jorge y Moreira, Clemente (2016) **Influencia del liderazgo en la relación entre cultura y eficiencia**. Revista Publicando, Vol. 3, N° 8. pp. 357-374 Universidad de Guayaquil. Ecuador.

Real Academia Española (2022) **Diccionario de la lengua española**. España. <https://www.rae.es> Consulta: septiembre, 2023.

Rivas, Glenda (2011) **Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos**. Observatorio Laboral Revista Venezolana, Vol. 4, N° 8. pp. 115-136 Universidad de Carabobo. Venezuela.

Rivas, Glenda (2015) **Responsabilidad social, gerencia y acción universitaria** Tesis Doctoral. Universidad de Carabobo. Venezuela.

Rivas, Luis (2009) **Evolución de la teoría de la organización**. Revista Universidad & Empresa, Vol. 11, N° 17. pp. 11-32. Universidad del Rosario. Bogotá. Colombia.

Sánchez, Javier (2014) **La razón cordial y la fundamentación ética. Un estudio sobre la obra de Adela Cortina**. Tesis Doctoral. Universidad de la Rioja. España.

Suarez, Sergio (2017) **Fundamentos ontoepistemológicos de una teoría general de control interno en las organizaciones bajo un enfoque transnacional**. Tesis Doctoral. Universidad de los Andes, Venezuela.

Sorrentino, Vincenzo. Lorenzini Daniele y Fernández Domingo (2018) **Michel Foucault y la hermenéutica de la subjetividad**. Hache Ediciones. España.

Valdés, Aladino (2006) **La triangulación como técnica de científicidad en investigación cualitativa pedagógica y educacional**. Revista de estudios y experiencias en educación, Vol. 5, N° 10. pp. 11-37. Universidad Católica de la Santísima Concepción. Chile.