

Tipo de Publicación: Artículo Científico

Recibido: 17/05/2023

Aceptado: 12/11/2023

Autor:

Chango Galarza Mariela

 <https://orcid.org/0000-0002-2996-9718>

E-mail: mcchango@espe.edu.ec

Afiliación:

Universidad de las Fuerzas Armadas ESPE
Instituto Tecnológico España
Sangolquí- Ecuador

Autor:

Veintimilla Ruiz Jirma

 <https://orcid.org/0000-0001-05268-9995>

E-mail: jirma.veintimilla@utc.edu.ec

Afiliación:

Universidad Técnica de Cotopaxi
Latacunga- Ecuador

Autor:

Naranjo Santamaría Joselito

 <https://orcid.org/0000-0002-7261-4330>

E-mail: jr.naranjo@uta.edu.ec

Afiliación:

Universidad Técnica de Ambato UTA
Ambato- Ecuador

ANÁLISIS DEL MODELO COSO APLICADO EN LAS ORGANIZACIONES CONTEMPORÁNEAS DEL ECUADOR, UNA MIRADA DESDE LA TEORÍA DE LA AUTOPOIESIS

Resumen

Las organizaciones en la actualidad requieren ser evaluadas bajo procesos que consideren de forma integral todos sus elementos y las relaciones entre ellos, la evolución del control interno se pone de manifiesto bajo diferentes paradigmas como una acción organizacional-administrativa que amerita cambios y adaptaciones, donde se considere un amplio contexto, el COSO se ha establecido como uno de los principales enfoques o modelos aplicados en las organizaciones, por lo que es necesario cuestionar si su aplicabilidad cumple con los requerimientos de las instituciones actuales, o si es necesario repensar desde una perspectiva más amplia que integre todos los elementos necesarios para acercarlo a una realidad cambiante, llena de incertidumbres y demandante como la actual, para ello la autora intentó relacionar a través de las características de la Teoría General de Sistemas Sociales de Niklas Luhmann, particularmente la autopoiesis y el COSO por lo que se planteó como objetivo general; Analizar el modelo COSO aplicado en las organizaciones contemporáneas del Ecuador, desde una mirada inicial basada en la teoría de la autopoiesis, enmarcada en una investigación de enfoque cualitativo, diseño documental, de tipo descriptiva expost-facto. Esto dio como resultado que el COSO se ha formulado bajo un enfoque difícil de instrumentar en algunas organizaciones y que su implementación la realiza el equipo de auditoría, lo que limita la evaluación de la gestión del riesgo,

igualmente, en la práctica los resultados del control interno siguen siendo deficientes y las bases que los sustentan todavía son las mismas que caracterizan a las organizaciones mecanicistas.

Palabras Clave: Organización, control, administración, auditoría

ANALYSIS OF THE COSO MODEL APPLIED IN CONTEMPORARY ORGANIZATIONS OF ECUADOR, A LOOK FROM THE THEORY OF AUTOPOIESIS

Abstract

Organizations currently need to be evaluated under processes that fully consider all their elements and the relationships between them, the evolution of internal control is revealed under different paradigms as an organizational-administrative action that merits changes and adaptations, where Consider a broad context, COSO has established itself as one of the main approaches or models applied in organizations, so it is necessary to question whether its applicability meets the requirements of current institutions, or if it is necessary to rethink from a more perspective wide that integrates all the necessary elements to bring it closer to a changing reality, full of uncertainties and demanding as the current one, for this the author tried to relate through the characteristics of the General Theory of Social Systems of Niklas Luhmann, particularly autopoiesis and COSO for what was raised as a general objective ; Analyze the COSO model applied in contemporary organizations in Ecuador, from an initial view based on the theory of autopoiesis, framed in a qualitative approach research, documentary design, of descriptive type ex-post-facto. This resulted in COSO being formulated under a difficult approach to implement in some organizations and that its implementation is carried out by the audit team, which limits the assessment of risk management, in practice, also the results of the control internally they remain deficient and the bases that sustain them are still the same that characterize the mechanistic organizations.

Keywords: Organization, control, administration, audit

Introducción

La presente investigación forma parte de un estudio documental inicial, que contribuye a la propuesta de una candidatura de tesis doctoral, es un estudio que nace ante la disposición de estribar la creación de medios idóneos dirigidos a las prácticas profesionales en las ciencias contables, partiendo de que los procesos y específicamente el control interno, deberían ser repensados en correspondencia a la evolución vertiginosa de la contemporaneidad, considerando la incorporación de elementos que son indispensables para las organizaciones contemporáneas, bajo el entorno que las impacta y respecto a la forma en que se conducen en la actualidad.

Por consiguiente, existen en la actualidad teorías organizacionales y administrativas que plantean una serie de aspectos relevantes de concebir en el entendimiento de nuestra realidad social y organizacional, sobre la forma en que funcionan y la manera en que deberían hacerlo, considerando otros aspectos que se pueden estar obviando, por la manera en que han sido constituidas desde el principio, es bien sabido que en los actuales tiempos se demanda mayor rapidez en la incorporación de esos componentes y se toman en consideración actores e imaginarios que en otros tiempos no formaban parte de los procesos, según la referencia y los requerimientos, apoyados en la visión o paradigma dominante, es así como partiendo de la evolución de las organizaciones, el

crecimiento y establecimiento de los grupos sociales en un lugar fijo, los métodos de control adoptados se basaron en la supervisión del trabajo, (Barajas, 1994) pero también se agregan las provenientes de la administración del Estado.

Posteriormente se perfeccionaron para adaptarse a las características y especificidades de otro tipo de organizaciones, entre estas se encuentran las disposiciones legales y los reglamentos, así como las relaciones y costumbres que prevalecieron como técnicas de gestión administrativa utilizadas por los gobiernos en la antigüedad como Egipto, Grecia, Roma, China, por mencionar los más destacados, derivan en la formación de las primeras civilizaciones como formas de organización formal, y como consecuencia la necesidad de emplear las técnicas de administración primarias, registro y anotaciones de las operaciones de intercambio entre las personas, basadas en el control, la coordinación y la supervisión e incluyendo también el auxilio de otras disciplinas, para adoptar mecanismos que favorecieran el uso de los recursos disponibles en el desarrollo de sus actividades.

De igual manera, los referentes simbólicos contables, partiendo del uso de las matemáticas desde su génesis y evolucionando hacia análisis más detallados en la edad contemporánea, donde se ha requerido de otras fuentes del conocimiento para ofrecer información y estados acordes a las necesidades evolutivas de las organizaciones y por

consiguiente de la administración, a pesar de su desencadenante adaptabilidad, ha mantenido una postura mecanicista y racional, si bien es cierto que se ha constatado que es una disciplina antigua, que ha dado respuestas en los diferentes estadios de la historia, pues también se puede deducir que ha sido fundamentada en la noción de las necesidades primordiales de los propietarios, implicando que la satisfacción de esas necesidades proporcionan los medios para satisfacer la de los demás, Gómez y Ospina (2009) indican:

La corriente principal de la contabilidad no tiene como uno de sus objetivos explícitos el intento de evaluar o la posibilidad de cambiar una estructura institucional. Las sociedades pueden ser capitalistas, socialistas o una mezcla de ambas, y los mercados pueden ser monopolísticos o las firmas explotadoras. Al contador, sin embargo, se le enseña a tomar una posición neutral para que no evalúe esos estados finales. Su tarea es simplemente proporcionar información financiera idónea como un medio para alcanzar tales estados (p. 49).

Es así, como se puede decir que los mecanismos de control derivados de la administración científica se centraron en la aplicación de técnicas para reducir los costos, mediante una estricta supervisión del trabajo operativo, con ello se buscaba eliminar los desperdicios y la ociosidad del trabajador a través del cumplimiento riguroso de los procedimientos, los planes, las políticas de trabajo y los incentivos económicos, surgiendo así la contabilidad como una

técnica para reportar los costos-beneficios a los propietarios de las organizaciones, destaca Franco (2011), que bajo la escuela de la administración clásica se incorporó al modelo clásico de control, el énfasis en las actividades de supervisión, consideradas fundamentales para optimizar los procesos de trabajo, así como para mejorar el proceso administrativo, la supervisión como la capacidad para la vigilancia y la evaluación directa del desempeño funcional, esta se ejecutó tanto sobre las actividades del talento humano, como sobre el producto.

De manera que, las organizaciones religiosas se identificaron como las pioneras en la utilización del presupuesto como instrumento de control, donde se registraban detalladamente los ingresos provenientes de cultivos, diezmos y demás retribuciones aportadas por los fieles, de la misma forma se aprecia el uso de la contabilidad como una técnica de control aplicada en la clásica estructura de control estatal y la noción tradicional de la contabilidad, aportando desarrollo en sus procedimientos técnicos como instrumento de control, tal como específica Franco (2011):

Partiendo de la teoría del patrimonio moral como patrimonio divino y el patrimonio terrenal como patrimonio profano, dieron origen al concepto de entidad jurídica, verdadero antecedente de las modernas sociedades mercantiles y junto a él desarrollaron el concepto de entidad contable (p. 200).

De esta forma se separan los bienes de la comunidad de la de sus miembros, lo que fortaleció

la función de control de la información. Luego en el siglo XV con el nacimiento de las compañías navieras holandesas, y con el surgimiento de la sociedad mercantilista se gesta la *Vertiente Anglosajona del Control*, en esta importante etapa de la evolución administrativa y organizacional, se desvinculan los factores de propiedad y la administración del capital, dando origen a la administración de capital por delegación, por tanto, las actividades clásicas de control se distinguen por centralizar las decisiones en los propietarios y los especialistas se limitaban a evaluar e informar, según Franco (2011): “el examen, inspección, comprobación, confirmación, todo ello en una relación de dominio y supremacía sobre los administradores, tipificándose como una escuela autoritaria de control, que en síntesis actúa con perspectivas de inspección y castigo” (p. 204). Se encuentra ligado a la auditoría externa para verificar la gestión administrativa y el uso de los recursos, no reconoce la intervención del Estado en la actividad privada, promoviendo así, la libre empresa.

Esta forma de control se mantuvo hasta mediados del siglo XIX, cuando a partir de la Revolución Industrial y con la aparición de los inventos en distintos campos, se sentaron las bases para la promoción del desarrollo comercial e industrial, la sociedad en conjunto evolucionó desde un sistema organizacional basado en una estructura de producción de subsistencia y artesanal, a uno sustentado en la producción fabril, caracterizado por

la sustitución del trabajo manual, por la máquina, la especialización de las tareas y la producción en serie, Stoner (1982), identifica la Revolución Industrial como el período durante el cual se sistematizó la administración como una nueva disciplina, debido a la necesidad de coordinar los elementos derivados del desarrollo de las nuevas tecnologías, precisadas en la concentración de las cantidades de materias primas, la demanda de obreros en el sistema fabril y la producción de bienes que debían distribuirse ampliamente (Ver Tabla N.º 1).

A través de la historia y evolución de las organizaciones, se hace necesario considerar aspectos referentes a la durabilidad, rentabilidad y tiempo que estas podían mantenerse en el entorno, la contabilidad formo parte ineludible e inseparable de esta evolución desde la antigüedad y como fuente indiscutible de apoyo en el objetivo esencial de manejar y proporcionar información financiera, en esa medida, el sistema de enseñanza académica de la disciplina contable se fue racionalizando, haciéndose más accesible y acorde a los requerimientos y avances tecnológicos, se origina el sistema centralizador, la mecanización y la electrónica contable, incluyendo nuevas técnicas relacionadas a los costos de producción, las crecientes atribuciones estatales enmarcan cada vez los requisitos jurídicos - contables, así como el desarrollo del servicio profesional.

Luego de exponer, a manera de síntesis de la mano de algunos autores, hallazgos relevantes de la evolución de las organizaciones, la administración, la contabilidad, y el control, con la finalidad de evidenciar los aspectos que dieron inicio a sus etapas de transformación o incorporación de elementos que hasta ahora se mantienen en vigencia y que forman parte al momento de tratar procesos o aplicar modelos en las organizaciones, se pretende realizar un planteamiento donde el control interno

es visto desde una perspectiva de las organizaciones, para adentrarse hacer un análisis de la aplicación del sistema o modelo COSO en las organizaciones contemporáneas, partiendo de la observación; que este sistema presenta limitaciones propias de los paradigmas mecanicistas que abordan a las ciencias contables a través de la historia, y que para muchas empresas no le permite ser diagnosticada, ni emitir las sugerencias apropiadas de las organizaciones de estos tiempos.

ENFOQUE TEÓRICO	PRINCIPAL AUTOR	CONCEPCIÓN DE LA ORGANIZACIÓN
Administración científica	Frederick W. Taylor	Organización racional del trabajo o mecanicista. Énfasis en lo interno y en las tareas, para aumentar eficiencia productiva a nivel operacional
Teoría clásica	Henry Fayol	Organización como forma estructurada de funciones orientadas a un objetivo en la sociedad. Énfasis en las tareas; en lo íntimo y en la estructura más eficiencia a través, de los órganos y sus interrelaciones, entre ellos el Control)
Enfoque humanístico o Escuela de las relaciones humanas	Elton Mayo, Mary Parker Follet, Fritz J. Roethlisberger, Dubin, Dorwin Cartwright, A. Zander, Jack R. P. French, A. Zalesnick, R. Tannesbaum, Kut Lewin	Organización como sistema social (conjunto de Roles); visión de la organización como privada, especialmente, gran empresa. Enfoque organizacional exclusivamente informal. El eje es el individuo y el grupo (la persona, en tanto “hombre” o ser social)
Teoría burocrática o Enfoque estructuralista	Max Weber (junto con estructuralistas como Amitai Etzioni, Robert Merton, Victor A. Thompson, Peter M. Blau, Richard Scott)	Organización burocrática, sistemas de reglas y jerarquías definidas. Énfasis en la estructura organizacional y el ambiente. Primera en incorporar la variable ambiente (externo). Organización como conjunto de partes interrelacionadas; integradas en red
Administración conductista o Enfoque del comportamiento	Herbert Simon, Kurt Lewin, Cheter Barnard, Douglas McGregor, Rensis Likert, D. C. McClelland, Cris Argyris, Abraham Maslow, L. W. Porter; R. M. Cyert, Warren Bennis, Edgar Schein, P. R. Lawrence, L. R. Sayles, Beckhard, J. G. March	La organización como organismo social compuesto por grupos informales con diferentes intereses. Organización formal e informal. Énfasis en las personas y en el ambiente.
Enfoque cibernético y Teoría General de Sistemas	Ludwig von Bertalanffy, F. E. Katz, Robert L. Kahn, Richard A. Johnson, Daniel Kast, James E. Rosenzweig, A. Kenneth Rice, C.	La organización como sistema. Está conformada por subsistemas interrelacionados interna y extremamente (sistema abierto). Énfasis en el ambiente.

	W. Churchman, Burns, Erick L. Trist, H. G. Hicks	
Enfoque Contingencial	James D. Thompson, Paul R. Lawrence, Jay W. Lorsch, Charles Perrow	Organización como sistema compuesto por subsistemas; integrada a un ambiente inmediato (proveedores, clientes, entidades reguladoras) y al ambiente general (condiciones geográficas, políticas); la tecnología determina estructura de la organización.

Cuadro N.º 1

Concepciones sobre las organizaciones en su evolución

Fuente: elaborado por el autor con datos tomados de Marín y Cuartas (2014); Koontz et al. (2012); Martínez (2005); Dávila (2001); Harmon y Mayer (1999) y Morgan (1998).

Nota: La tabla muestra Concepciones sobre las organizaciones en su evolución con sus autores y enfoques más importantes.

Por consiguiente, es de esperarse que, teniendo un carácter reduccionista, mecanicista y racional, que hasta ahora ha servido para apoyar a las organizaciones en avances de orden financiero e información para otras áreas de las empresas, pues esas limitaciones sean llevadas a cada uno de sus componentes, entre ellos la auditoria y el control interno, razón por la cual un modelo como el COSO también aplique para esta afirmación, diferentes fuentes primarias consultadas coinciden con (Gómez, M., y Ospina C., 2009) donde se establece una serie de limitaciones del modelo, una de ellas es que no puede establecer un estándar para la identificación de la eficacia de la gestión de riesgos, así como su definición de riesgo se centra en el ámbito interno y no toma en cuenta las oportunidades y amenazas externas y al adoptar un enfoque de comando y control, no se tiene en cuenta la gestión compartida de las amenazas con elementos externos ni sus implicaciones sociales.

Entiéndase por modelo o sistema COSO; el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la

Comisión Treadway, es formado en el año 1985 por la iniciativa de cinco (05) instituciones del sector privado de los Estados Unidos; Institute of Management Accountants (IMA), American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Institute of Internal Auditors (IIA), Financial Executives International (FEI), Casares y Lizarzaburu (2016), con la finalidad de establecer un modelo común de control interno que sirviera como norma para contrastar y evaluar los sistemas de control interno de las empresas, gran parte de ellas lo fueron incorporando en las regulaciones y políticas para mejorar el control de sus actividades y el cumplimiento de sus objetivos organizacionales.

Aun cuando este modelo, es aplicado en diferentes partes del mundo, debido a la certificación internacional de su efectividad, la investigadora desde su experiencia y las prácticas de profesionales del área ha constatado que en gran parte de las empresas del Ecuador, este modelo deja vacíos que no cubren los problemas o conflictos

organizacionales presentes, su aplicabilidad se reduce a una forma mecanicista y racional, incluso obviando aspectos de relevancia como la influencia o dinámica tecnológica, de redes y tecnologías de la información que en su contexto promueven transformaciones ineludibles en las comunicaciones y relaciones de los diferentes recursos dentro de las organizaciones.

Este modelo COSO, a pesar de las modificaciones que ha sufrido con la intención de adaptarse a los avances incorporados a las organizaciones en su evolución, posee otras limitaciones fundamentadas en la visión inequívoca de la dinámica de las organizaciones contemporáneas, y que al ser tomado como un referente para detectar problemas de riesgo, de fraude o lograr objetivos desde un paradigma o una mirada limitada de las organizaciones actuales, afecta con ello las relaciones de poder, el manejo de conflictos, toma de decisiones y aspecto sociales de relevancia,

Considerando que en el Ecuador por normativa se establece (Contraloría General del Estado, 2014) que las normas de control interno desarrolladas incluyen: normas generales y otras específicas relacionadas con la administración financiera gubernamental, talento humano, tecnología de la información y administración de proyectos y recogen la utilización del marco integrado de control interno emitido por el Comité de Organizaciones que patrocina la Comisión

Treadway (COSO), que plantea cinco componentes interrelacionados e integrados al proceso de administración, con la finalidad de ayudar a las entidades a lograr sus objetivos.

Esta regulación va dirigida a entidades, organismos del sector público y personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos, pero aunado a ello las empresas privadas la usan como estrategia para rendir cuentas al Estado, han asumido esta norma y por consiguiente el modelo COSO, en vista que se encuentra certificado dentro del Ecuador para diagnosticar e informar todo lo referente al control interno. La mayoría de las Empresas en el Ecuador sean grandes o pequeñas utilizan el modelo COSO para manejar todo lo concerniente al control interno, la Contraloría General del Estado (2014), establece que:

Constituyen componentes del control interno el ambiente de control, la evaluación de riesgos, las actividades de control, los sistemas de información. El control interno está orientado a cumplir con el ordenamiento jurídico, técnico y administrativo, promover eficiencia y eficacia de las operaciones de la entidad y garantizar la confiabilidad y oportunidad de la información, así como la adopción de medidas oportunas para corregir las deficiencias de control (p. 3).

Esta perspectiva conduce a la confirmación de que un modelo que diagnostica y evalúa aspectos de índole organizacional, representado y en función a la interacción regulada de humanos o personas,

posee limitaciones cuando obvia el entorno y el impacto que este puede tener en la dinámica de dicha organización y cada una de sus áreas, cuando se observa a las organizaciones como sistemas autopoieticos, concepto que en un principio fue planteado por Maturana y Varela (1973), de sus trabajos sobre el comportamiento biológico y la capacidad de los organismos vivos en su condición de existencia y en la continua producción de sí mismos, la autopoiesis en un principio se establece como un invento en el campo científico, que supera los conceptos de auto organización, morfogénesis y retroalimentación, considerando la cibernética de segundo orden, citando a Luhmann (2007), al respecto expresa Betancour (2018):

Un sistema se puede concebir como autopoietico o autorreferente, cuando al estar constituidos por elementos, estos autodeterminan una función, adicionalmente las relaciones que entre estos se establece se orientan autoconstitutivamente. De este modo, los sistemas autopoieticos o autorreferenciales siempre operan en relación con el entorno bajo el criterio de autocontacto. Se trata entonces de una operación de carácter autogenerativa, que se basa en la clausura operativa (o autorreferencial) del sistema (p.79).

Partiendo de estas premisas, la postura del sociólogo Niklas Luhmann establece referentes teóricos a la integración de la normativa para dar solución a problemas que afectan la autoorganización y la autoproducción de las sociedades en contextos de contingencia y riesgo,

cuando establece la perspectiva autopoietica, traída de un principio establecido por Maturana y Varela (1973) desde la biología empírica, la constituye alrededor de la distinción entre sistema y entorno, bajo la condición de la posibilidad para el sostenimiento del límite, el cual permite las operaciones autorreferenciales, pero que a su vez son recíprocos en la reproducción de otros sistemas dentro del sistema originario, expresa Luhmann (2007), citado por Betancour (2018):

Un sistema se puede concebir como autopoietico o autorreferente, cuando al estar constituidos por elementos, estos autodeterminan una función, adicionalmente las relaciones que entre estos se establece se orientan autoconstitutivamente. De este modo, los sistemas autopoieticos o autorreferenciales siempre operan en relación con el entorno bajo el criterio de autocontacto. Se trata entonces de una operación de carácter autogenerativa, que se basa en la clausura operativa (o autorreferencial) del sistema (p. 79).

Esta clausura operativa no debe confundirse con cerrarse al entorno, para que se pueda establecer un sistema autopoietico, debe considerarse necesariamente el entorno y la reproducción de los sistemas respecto a éste, lo que establece la diferenciación, que no es más que la repetición de sistemas dentro de los mismos sistemas (Luhmann, 1998; Betancour, 2018). De esta forma aparece otro elemento de la Teoría General Social de Sistemas, en adelante (TGSS) de Niklas Luhmann, respecto a la autopoiesis y sistemas autorreferentes, se trata de

la comunicación; que se encarga de mantener el contacto entre los sistemas, pero que a su vez es una operación autopoietica en sí misma, entre sistemas y para el entorno, ésta se da a través de una serie de códigos binarios con la intervención de la cibernética y la de segundo orden que no es más que la inclusión del observador como parte del sistema.

Ahora bien, desde esta mirada, cualquier modelo que intente diagnosticar, evaluar e informar sobre riesgos, control, cumplimiento y desempeño de los diferentes sistemas que componen una organización, obviando la relación sistema/comunicación/entorno, en este caso particular; el modelo COSO, estaría dejando por fuera una valiosa información que puede hacer la diferencia en la toma de decisiones y manejo de conflictos dentro de la empresa, sin hablar de sus funciones operativas, amenazas, oportunidades y competitividad, entre otras, razón por la cual la autora siendo observadora participante de las limitaciones que presenta este modelo, pretende dar respuesta a la siguiente interrogante: ¿Cómo se puede analizar al modelo COSO aplicado en las organizaciones contemporáneas del Ecuador, desde una mirada inicial basada en la teoría de la autopoiesis?, lo que deriva en el objetivo general: Analizar el modelo COSO aplicado en las organizaciones contemporáneas del Ecuador, desde una mirada inicial basada en la teoría de la autopoiesis.

Es importante acotar, que hasta mediados del siglo XX, desde la administración científica hasta la burocracia, la retroalimentación obtenida a partir del control, limitada a reportar datos internos de la organización, resultaba suficiente para la toma de decisiones apropiadas; esto en buena medida se explica por el contexto histórico que se vivía a nivel global, tras la II Guerra Mundial y la reconstrucción de Europa, aunado al creciente dinamismo económico y el uso intensivo de la tecnología, entre otras razones, el entorno cambia significativamente y se hace contingente, exigiendo por lo tanto un cambio de perspectiva donde la organización debe mirar hacia afuera para ajustar lo que se hace dentro de ella. La evolución y permanencia de las organizaciones no se encuentra determinada por todos los eventos ocurridos fuera de la misma, en realidad es su capacidad para comunicarse y tomar decisiones lo que les permite introducir los cambios en la red de relaciones generadas en su ambiente interno, considerando el conjunto de elementos del cual forman parte y no sus componentes de manera aislada.

La TGSS de Niklas Luhmann; como fundamento teórico para comprender la evolución, naturaleza, estructura y mecanismos de funcionamiento de las organizaciones que se desenvuelven en un contexto de mercados globalizados caracterizados por elevada competitividad, gran dinamismo e incertidumbre, tal postura se sustenta en la premisa que concibe las

organizaciones como sistemas sociales con autonomía propia, capacidad de decisión y autorregulación, considerando el principio de autopoiesis; esto se traduce en que las organizaciones no se configuran como sistemas dependientes de las interrelaciones con el entorno social que las rodea, aun cuando son sistemas dependientes de sus propias determinaciones o decisiones, incluyendo las que consideran la información del entorno, bajo esta perspectiva, los supuestos que consideran las organizaciones como sistemas abiertos, cuyas operaciones se orientan por su adaptabilidad al entorno, resultan insuficientes para explicar su funcionamiento en la actualidad (Luhmann, 1997; 2006).

En el mismo orden de ideas, la TGSS propuesta por Luhmann (2006), distingue la existencia de tres sistemas: el vivo, el psíquico y el social; el primero crea su propio entorno y establece los límites para la reproducción de los organismos, el segundo y el tercero desarrollan la observación como actividad clave para diferenciar el sistema del entorno, tales sistemas funcionan a partir de eventos de suspensión de la muerte para el sistema vivo, de pensamiento para el sistema psíquico y de comunicación para el sistema social, para fines de la futura investigación interesa enfatizar tanto en los sistemas sociales como en los sistemas psíquicos, siendo las organizaciones un caso especial de los sistemas sociales considerados por Luhmann (2006), en el que predominan las decisiones más que

los sistemas psíquicos, sin embargo, desde una perspectiva más amplia, al considerar, los aspectos económicos, contables, gerenciales y otros tantos que son clave para la consecución de los objetivos, y que a juicio de la investigadora también se encuentran presentes los sistemas psíquicos; en particular, los imaginarios de los profesionales que ejercen distintas funciones dentro de la organización (Ver Figura N.º 1).



Figura N.º 1
Características principales de una organización como sistema autopoiético

Fuente: Elaborado por el autor con datos tomados de Luhmann (1997; 1998; 2006), Urteaga (2010) y Cathalifaud (2012).

Bajo estas premisas, es de considerar que los fundamentos de los imaginarios se articulan en los postulados de la TGSS, bajo la cual se abordan las organizaciones como un subsistema dentro de la sociedad, con capacidad de reproducción por medio de un sistema autopoiético de operaciones basadas en la comunicación y las decisiones, que tanto el ser humano como la sociedad misma se construyen y reconstruyen a través de los imaginarios sociales, lo cual implica que están influenciados por los diferentes sistemas que conforman la sociedad, pues bajo el proceso de autopoiesis, las organizaciones no

se cierran ante el medioambiente, los principios de regulación y selección de la organización como sistema son los que establecen los aspectos, directrices y lineamientos que resultan pertinentes para mejorar el desempeño de la organización en su entorno, produciéndose las reacciones de la organización, lo cual permite definir la autopoiesis como un proceso orientado a percibir y utilizar su entorno.

Métodos

La presente investigación forma parte de un estudio documental inicial, que lleva como objetivo general: Analizar el modelo COSO aplicado en las organizaciones contemporáneas del Ecuador, desde una mirada inicial basada en la teoría de la autopoiesis, la presente investigación contribuye a la propuesta de una candidatura de tesis doctoral, se encuentra enfocada en una investigación cualitativa, Grinnell (1997), citado por Hernández et al. (2003), a) Lleva a cabo la observación y evaluación de fenómenos. b) Establece suposiciones o ideas como consecuencia de la observación y evaluación realizadas. c) Prueba y demuestra el grado en que las suposiciones o ideas tienen fundamento. d) Revisa tales suposiciones o ideas sobre la base de las pruebas o del análisis. e) Propone nuevas observaciones y evaluaciones para esclarecer, modificar, cimentar y/o fundamentar las suposiciones o ideas; o incluso para generar otras.

El diseño es documental de fuentes primarias, enmarcado en una investigación de tipo descriptiva

expost-facto, que según Hernández et al. (2003): “busca especificar las propiedades, características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se somete a un análisis”, por consiguiente, posee un nivel no experimental, debido a que se recolectarán los datos en un solo momento y en un único tiempo.

Resultados y Discusión

Se hace necesario retomar la reflexión manifiesta con anterioridad, respecto a la evolución de las ciencias contables, bien es sabido que el control interno es parte de los procesos que se generaron y formalizaron entre finales del siglo XIV y siglo XIX, que parte de una rama de la disciplina contable, como lo es la auditoría y que esta a su vez se encarga de dar cuentas sobre los procesos financieros de una organización y la forma en que se fueron desempeñando, para Aktouf y Suarez (2012):

Es muy importante reseñar la evolución en el tiempo de la función de la contabilidad y la auditoría, para tratar de explicar la posición que tiene en los tiempos actuales, así como el impacto económico y social que su desempeño ocasiona (p. 197).

He allí, como se pone de manifiesto la cualidad de esta ciencia y que, a pesar de su progreso, aún posee características muy marcadas asociadas a sus orígenes que datan de la antigüedad a la Edad media, bien expresa Gómez y Ospina (2009), citando a (Burrell, 1981; Clegg, 1981)

Las organizaciones ya no son pensadas como colectividades en donde los conflictos son solucionados de manera exitosa a través de arreglos contractuales y “el mercado”. En su lugar, las organizaciones son vistas como posibles repositorios de conflictos profundos que reflejan mayores contradicciones sociales y crisis. Por mucho tiempo la corriente principal de la investigación contable ha descuidado estos desarrollos, que bien podrían ofrecer una nueva comprensión de la influencia de la contabilidad y de los contadores en el manejo del poder dentro de las organizaciones y las sociedades (p.50).

Ejemplo de ello, se observa en la *Teoría de la autopoiesis*, expuesta por Varela y Maturana; biólogos de origen Chileno, que en año 1973 en la búsqueda de una definición de la vida y la forma en que se reproducen los seres vivos, explican que existen sistemas autopoieticos, los cuales presentan una red de operaciones y procesos que los autodefinen y diferencian de otros sistemas, que tienen la capacidad de auto regenerar o destruir elementos del mismo sistema como respuesta a las perturbaciones del entorno, esta red permanece invariante respecto a su identidad aun cuando parte del sistema cambie estructuralmente, los autores Razeto y Ramos (2013) realizan una aclaratoria interesante para las ciencias sociales y el abordaje de este concepto o teoría en las ramas o vertientes de otras ciencias:

Primero, con esta definición se pretendió caracterizar al ser vivo en términos sistémicos, es decir, en

términos de las relaciones existentes entre los componentes de un sistema y sin referirse a las propiedades intrínsecas de los componentes. Este carácter sistémico de la definición tiene numerosas ventajas, teóricas y prácticas, tanto para su aplicación en los programas de investigación de la astrobiología, vida artificial y origen de la vida, como por las virtudes que tiene una concepción sistémica de ser vivo respecto a intuiciones ampliamente compartidas sobre lo que se espera de una definición de ser vivo. Segundo, se trata de la propuesta de una sola propiedad, que todos los seres vivos, y sólo ellos, tienen; es decir, una propiedad que, de forma necesaria y suficiente, pretende distinguir entre una entidad viva de una no viva (p. 28).

Aun cuando estos autores mantienen una postura determinista, expresan que la autopoiesis es la propiedad de los sistemas de producirse a sí mismos y se acoplan al sistema de su entorno, de esta forma conciben criterios de validación para cualquier sistema que presente unas características fundamentales; a) Borde semipermeable; permite discriminar a través del borde lo interior del exterior. b) Red de reacciones; en el interior del sistema sus componentes son producto de una red de reacciones. c) Interdependencia; la red de reacciones es generada por condiciones internas del mismo sistema, es decir, a y b son interdependientes (Varela y Maturana, 1995).

Esto representa la autopoiesis y es la propiedad básica de los seres vivos, determinados solo por su estructura, si algo en el entorno incide

sobre ellos, los efectos solo dependen de ellos mismos, de su estructura en ese momento y no de lo externo, comportándose como sistemas cerrados en continua producción de sí mismos y aunque un sistema autopoietico se mantenga en desequilibrio, es capaz de conservar una consistencia estructural absorbiendo de forma permanente materia y energía de su medio. Como lo exponen Varela y Maturana (1995):

Si lo que hace a un ser vivo es ser un sistema autopoietico molecular, lo que hace al sistema social, no puede de ninguna manera ser lo mismo, en tanto el sistema social surge como sistema distinto del sistema vivo al surgir en la distinción como sistema social, aun cuando su realización implique el vivir de los seres vivos que le dan origen (p. 93).

Esta teoría ha motivado una serie de autores a plantearse estudios, trasladando el concepto y los preceptos de la autopoiesis hacia las ciencias sociales, uno de los casos es el de Niklas Luhmann en la búsqueda de la solución al problema de la autoorganización y la autoproducción de sociedades en momentos de riesgo y contingencia, utiliza el concepto de autopoiesis para dar respuesta a la relación de sistema y entorno en las operaciones autorreferenciales. Aun cuando los autores originarios del concepto en las ciencias de la vida; Maturana y Varela no se encuentran de acuerdo con el uso de la teoría en las ciencias sociales o el enfoque que el Alemán Niklas Luhmann le da a su teoría, sin embargo, dentro de los sistemas sociales

para el autor antes mencionado, la autopoiesis implica que los sistemas no se limitan al plano de sus estructuras, si no, que incluyen sus elementos y sus componentes, construyéndoles, postura muy diferente a los creadores originales de la teoría autopoietica Varela y Maturana (1995) donde expresan textualmente en una de sus obras:

Nuestro enfoque será mecanicista, no se aducirán fuerzas ni principios que no se encuentren en el universo físico, no obstante, nuestro problema es la organización de lo vivo y, por ende, lo que nos interesa no son las propiedades de sus componentes, sino los procesos y relaciones entre procesos realizados por medio de sus componentes (p. 65).

Para clarificar la forma en que este autor traslada el concepto de autopoiesis a las ciencias sociales, teoría que representa el eje central de esta investigación, dentro de su planteamiento describe a la sociedad como un complejo sistema de comunicaciones, discrepando de las teorías tradicionales que entendían al ser humano como la unidad básica de la construcción social, explica que no son las personas o individuos, si no, las comunicaciones las que constituyen y reproducen los sistemas sociales (Luhmann, 1998), el entorno también forma parte de esta teoría, en su relación con éste el sistema a través de sus operaciones traza un límite entre los dos, aun cuando el sistema no puede operar fuera de ellos, busca relacionarse a forma de interdependencia, aquí se puede vislumbrar principios de la teoría autopoietica mencionados con anterioridad.

En el mismo orden de ideas, el entendimiento de la comunicación dentro de la TGSS no representa una acción humana, menos un intercambio de información, él expresa que los humanos no comunican, que solo la comunicación en su autopoiesis informa, de esta forma los sistemas sociales emergen, para Luhmann (2006) expresa: "siempre que se establezca una relación comunicativa autopoietica, que limite su comunicación y se diferencie así de un medio ambiente, por lo tanto, los sistemas sociales no están conformados por hombres, ni por acciones, sino por comunicaciones" (p. 61).

La comunicación se produce a través de símbolos o códigos binarios que se anteponen, diferentes en cada sistema social, pero entendibles para sus relaciones, constituyendo una red de códigos que reducen su complejidad (legal-ilegal / gobierno-oposición / justicia-injusticia).

Asimismo, en la TGSS se asume que la sociedad moderna se fundamenta en tres tipos de sistemas sociales; el de interacción, el organizacional y el social, los cuales poseen marcadas diferencias en la autopoiesis, o esta se da de forma distinta en cada uno de ellos, en la presente propuesta, a posterior se profundizará en la organizacional, por el interés de la investigadora para el cumplimiento de los propósitos del estudio, aun así, existen elementos inalienables dentro de la manera en que se da la autopoiesis en cualquiera de los tres estadios de la sociedad; la observación, la

diferencia, el acoplamiento estructural, la forma, resonancia, contingencia y clausura operativa.

En la *observación* se puede decir que Luhmann adopta una postura constructivista, donde la obtención del conocimiento no depende de una realidad ontológica, si no, que dicho proceso construye la realidad observada. Luhmann (1998), "la observación es una operación específica que utiliza una diferencia para marcar una parte u otra de la diferencia, se produce cuando un sistema opera sobre la base de distinciones para obtener y manipular información" (pág. 48).

La *diferencia* y su concepto posee un grado de abstracción dentro de la teoría, es fundamental para la observación y operación, se debe considerar que cada sistema es único y funciona con su propio código, incluso el entorno es un sistema. El *acoplamiento estructural* es el único tipo de relación entre sistema y entorno y la teoría esclarece el dilema de la autopoiesis, en vista que se plantea en sistemas cerrados que se autorreproducen y no requieren la comunicación directa con el entorno para existir, también deben observar su medio ambiente y adecuarse a él para estar.

Por otro lado, se encuentra la *forma*, que es conformada por acoplamiento rígido entre elementos de un medio que a su vez es un sistema de acoplamiento flexibles. La *resonancia* indica la posibilidad de transmisión de procesos entre sistemas debido a su similitud estructural, la

contingencia representa el estado de los hechos que, desde la lógica, no son ni verdaderos, ni falsos, está asociada al riesgo y se trata de algo que no debió haber ocurrido en el sistema. La *clausura operativa* describe la forma que tienen los sistemas de generarse, reproducirse y comunicarse, para Luhmann (1997), todo lo que no suceda dentro de estas operaciones formará parte del entorno del sistema.

En tal sentido, estas características de los sistemas autopoieticos cuando se intentan comparar con las características de cada uno de los avances promovidos desde los tres informes COSO (2004a, 2004b, 2013) para la evaluación del riesgo organizacional; sus lineamientos presentan importantes limitaciones cuando se trata de valorar los riesgos que enfrentan actualmente las organizaciones para alcanzar sus objetivos, cabe mencionar que el riesgo no solamente es el resultado de los factores objetivos internos, valorados a través del COSO, sino también es el resultado de factores subjetivos de carácter interno; clima y cultura organizacional, así como de factores de externos, que forman parte del contexto en el que se desarrolla la organización; políticas macroeconómicas, fluctuación de las tasas de interés, cambios en los mercados financieros y bursátiles, los cuales no pueden ser valorados a través de los mecanismos establecidos en el COSO.

En relación con la efectividad del control interno, el Informe COSO III (2013) establece que

el mismo será efectivo en la medida que el sistema reduce a un nivel aceptable, la posibilidad de riesgo para no alcanzar uno o varios objetivos de la entidad, lo cual en algunos casos puede abarcar los objetivos operativos, de información y cumplimiento en conjunto; mientras que, en otros, puede limitarse a una o dos categorías de los objetivos mencionados. Por tanto, para evaluar la actividad del control interno en una organización, se requiere que: 1) Los componentes y los principios del control interno, se encuentren presentes y en funcionamiento dentro del sistema de control adoptado por la organización para el alcance de los objetivos; y 2) Los componentes del control interno funcionen como un sistema integrado para disminuir a un nivel adecuado el riesgo de no alcanzar un objetivo determinado.

A estas desventajas se agregan que el COSO se ha formulado bajo un enfoque difícil de instrumentar en algunas organizaciones y que su implementación la realiza el equipo de auditoría, lo que limita la evaluación de la gestión del riesgo, igualmente, en la práctica los resultados del control interno siguen siendo deficientes y las bases que los sustentan todavía son las mismas que caracterizan a las organizaciones mecanicistas (Gjerdrum y Peter 2011).

Conclusiones

Las ciencias contables enfrentan diversos desafíos, quizá uno de los más destacados tiene que

ver con la concepción de sus referentes y la forma en que fue fundamentada, adaptándose con cierta dificultad en muchos casos a los cambios vertiginosos que caracterizan los actuales tiempos, donde las organizaciones se desempeñan en un entorno dinámico y con elevados niveles de incertidumbre, siendo el riesgo un común denominador que afecta las decisiones que se toman y por consiguiente la forman en que se conducen.

Por tanto, tener un conocimiento amplio de los elementos que inciden en esta dinámica desde varias perspectivas, es por demás una ventaja, tanto para las empresas, como para el profesional contable, precisar los elementos epistemológicos de las organizaciones para manejar el control interno y disminuir los riesgos, considerando una dinámica sistémica amplia que permita tomar decisiones coherentes con implicaciones integrales.

Se hace necesario cambiar la concepción tradicional de técnica, mecanismo y función del control interno, para comenzar a definirse como un proceso efectuado no solo por la alta gerencia o quienes ostentan cargos de autoridad, sino por todos los miembros de la entidad, sus objetivos también se amplían, pues además de centrarse en garantizar la productividad y la eficiencia en el logro de los objetivos organizacionales, se incluyen los procedimientos para mantener la fiabilidad de la información requerida a través del cumplimiento de las leyes y normas que resulten aplicables.

Referencias

- Aktouf, O. y Suarez, T. (2012). Administración, tradición, revisión y renovación. México: Pearson Educación.
- Barajas, J. (1994). Curso introductorio a la administración. México DF, México: Editorial Trillas.
- Betancour, H. (2018). Análisis sistémico-constructivista de la noción "Sistema Contable" como equivalente funcional de un mismo problema conceptual de referencia. Mérida; Venezuela: Universidad de los Andes. Tesis Doctoral.
- Casares, I. y Lizarzaburu, E. (2016). Introducción a la gestión integral de riesgos empresariales. Enfoque: ISO 31000 (1ra. Edición ed.). Lima; Perú: Platinum Editorial S.A.C.
- Cathalifaud, M. (2012). Las organizaciones como sistemas sociopoiéticos: metodología y práctica. *Revista de Ciencias Sociales*, 09-42. Documento en línea. Disponible: http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/121648/Las_organizaciones_como_sistemas.pdf?sequence=1
- Contraloría General del Estado. (2014). Normas de control interno para las entidades, organismos del Estado del Sector público y personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos del Estado. Quito; Ecuador: Registro Oficial Suplemento 87 de 14-dic.-2009. Documento en línea. Disponible: <http://www.institutoespacial.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/04/17NORMAS-DE-CONTROL-INTERNO-DE-LA-CONTRALORIA.pdf>
- Dávila, C. (2001). Teorías organizacionales y administración (2da. ed.). Bogotá; Colombia: McGraw Hill.
- Franco, R. (2011). Reflexiones contables. Teoría, regulación, educación y moral (3ra. Edición ed.). Bogotá; Colombia: Universidad libre de Colombia.
- Gjerdrum, D. y Peter, M. (2011). The New International Standard on the Practice of Risk Management – A Comparison of ISO 31000:2009 and the COSO ERM Framework.

- New York: Management. Documento en línea. Disponible:
<https://www.soa.org/Library/newsletters>
- Gómez, M. y Ospina, C. (2009). Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas. Medellín; Colombia: Universidad de Antioquia y Universidad Nacional de Colombia.
- Harmon, M. y Mayer, R. (1999). Teoría de la organización para la administración pública. México: Fondo de Cultura Económica.
- Hernández, R.; Fernández, C. y Baptista, L. (2003). Metodología de la Investigación. Chile: Mc Graw Hill.
- Hernández, R., Fernández C., Baptista L. (2010). Metodología de la Investigación. Chile: McGraw Hill.
- Koontz, H.; Weihrich, H. y Cannice, M. (2012). Administración. Una perspectiva global y empresarial (14a ed.). México DF, México: McGraw Hill.
- Luhmann, N. (1997). Organización y decisión autopoiesis acción y entendimiento comunicativo. México DF, México: Anthropos. Documento en línea. Disponible:
<https://pugnantialoqui.files.wordpress.com/2010/04/luhmann-niklasorganizacion-y-decision-autopoiesis-accion-y-entendimiento-comunicativo.pdf>
- Luhmann, N. (1998). Sistemas sociales. Lineamientos para una teoría general. México DF; México: Anthropos.
- Luhmann, N. (1998). Sociología del riesgo. (U. Iberoamericana, Ed.) México: Triana Editores.
- Luhmann, N. (2006). La sociedad de la sociedad. México DF, México: Universidad Iberoamericana.
- Marín, D. y Cuartas, J. (2014). Teorías del análisis y diseño organizacional: una revisión a los postulados contingentes. *Scielo*, 153-168. Documento en línea. Disponible:
<http://www.scielo.org.co/pdf/rfce/v22n1/v22n1a11.pdf>
- Martínez, J. (2005). Administración y organizaciones. Su desarrollo evolutivo y las propuestas para el nuevo siglo. Semestre económico, 67-96. Documento en línea. Disponible:
https://www.researchgate.net/publication/28264983_Administracion_y_organizaciones_su_desarrollo_evolutivo_y_las_propuestas_para_el_nuevo_siglo
- Morgan, G. (1998). Imágenes de la Organización. México DF, México: Alfaomegarama.
- Razeto, B. y Ramos, J. (2013). Autopoiesis. Un concepto vivo. Santiago de Chile; Chile: Editorial Nueva Civilización.
- Stoner, J. (1982). Administración (2da edición ed.). México DF, México: Prentice-Hall.
- Urteaga, E. (2010). La teoría de sistemas de Niklas Luhmann. Contrastes XV, 301-317. Documento en línea. Disponible:
<https://www.uma.es/contrastes/pdfs/015/contrastesxv-16.pdf>
- Varela, F. y Maturana, H. (1973). De máquinas y seres vivos: Una teoría sobre la organización biológica. Santiago de Chile: Chile: Editorial Universitaria.
- Varela, F. y Maturana, H. (1995). De máquinas y seres vivos: Una teoría sobre la organización biológica. (2da. ed.). Santiago de Chile: Editorial Universitaria.