



El control interno frente a los cambios en la regulación contable colombiana

Internal control against changes in Colombian accounting regulation

Mónica Andrea Tulcán Muñoz*

Resumen: Uno de los objetivos del control interno es asegurar la emisión de la información financiera, entre otros, para facilitar la gestión de la organización y así cumplir los objetivos organizacionales; en consecuencia, a partir del cambio normativo contable colombiano hacia Normas Internacionales de Información Financiera, se espera que el sistema de control interno se modifique para asegurar el cumplimiento normativo. Esta investigación, realizada mediante revisión documental y entrevistas aplicadas a compañías del subsector económico de la confección de Antioquia, pretende caracterizar los cambios en el control interno debido al cambio normativo contable. Al analizar los resultados obtenidos se concluye que, en las compañías, que en su mayoría obedecen a un sistema informal de control interno por la ejecución empírica del mismo, fue con el paso del tiempo, con el entendimiento del marco normativo a la luz del negocio, que los controles se adaptaron a las modificaciones realizadas en los procesos.

Palabras clave: Control interno, nuevo marco normativo contable colombiano, nuevos riesgos, políticas contables, control contable.

Abstract: One of the objectives of internal control is to ensure the issuance of financial information, among others, to facilitate the management of the organization and to meet its objectives; consequently, from the change of Colombian accounting standard to the International Financial Reporting Standards, it is expected that the internal control system will be modified to ensure regulatory compliance. This research, carried out through documentary review and interviews applied to companies of the economic subsector of the clothing industry of Antioquia, aims to characterize the changes in the internal control due to the accounting normative change. Analyzing the results, it is concluded that, in the companies, which mostly obey an informal system of internal control due to an empirical execution, it was over time and with the understanding of the normative framework, that the controls were adapted to the changes made in the processes.

Keywords: Internal control, new Colombian accounting regulatory framework, new risks, accounting policies, accounting control.

* Mg. en Contabilidad Internacional y de Gestión de la Universidad de Medellín. Contadora Pública de la Universidad de San Buenaventura. Profesora de cátedra de la Institución Universitaria de Envigado. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1046-5488> - monicatulcan@gmail.com

Artículo de investig. científica y tecnológica. Sección: Control, auditoría, gobernanza y revisoría fiscal
Recibido: 26/07/2018 Aceptado: 16/12/2018 JEL: M41, M49 **Licensed under a:** 

Citación: Tulcán, M. A. (2018). El control interno frente a los cambios en la regulación contable colombiana. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 6(12), 127-150.

Introducción

La economía mundial evoluciona como resultado de múltiples requerimientos, está sujeta a constantes cambios derivados de la globalización, la contabilidad no es ajena a esta dinámica debido a su objetivo de generar información útil para la toma de decisiones; en la medición cuantitativa del crecimiento económico la contabilidad financiera aporta informes comparables como herramienta de seguimiento, de acuerdo con el objetivo de la información financiera planteado por el IASB (2010), múltiples usuarios de la información atienden sus necesidades frente a la toma de decisiones económicas con estados financieros de propósito general.

Atendiendo el objetivo del International Accounting Standards Board (IASB), el gobierno colombiano direccionó el cambio normativo contable hacia el modelo de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés); a través de la observación del proceso de convergencia se da la iniciativa de investigación para caracterizar como el marco normativo contable vigente en Colombia para compañías del sector privado afectó los sistemas de control interno, buscando aportar una base para la constitución o continuidad de un gobierno corporativo fundamentado en un sistema de control interno efectivo, interiorizar esta relación, ayudará a que las compañías analicen su sistema de control interno desde una perspectiva puntual para mejorar la gestión a través de la generación de información útil, confiable y oportuna, concibiendo el control interno como parte de la esencia de la entidad, trascendiendo a la gestión administrativa y logro de objetivos organizacionales.

Para fundamentar esta investigación se recurrió a la relación entre control interno y normatividad contable que plantea Sunder (1944) en la que “la regulación contable cobra verdadero sentido como medio de homogeneización para el establecimiento del control” (p. 123); entendiendo que las compañías colombianas atravesaron un proceso de conversión a IFRS y están vislumbrando el impacto en su gestión administrativa y financiera, además de que estrictamente ligadas al sistema de control interno se encuentran las políticas contables y con ello el marco normativo contable.

Al revisar diferentes investigaciones no se encontró alguna con el mismo enfoque, sin embargo, hay diversidad de estudios que abordan de forma independiente el control interno y los impactos de convergencia a IFRS,

algunas de ellas aportan puntos de referencia para esta investigación por lo que se mencionan.

En 2013, Castañeda investiga los sistemas de información contable como una herramienta para la gestión integral de Pymes, manifiesta las falencias al establecer y desarrollar sistemas de control interno como un riesgo para su continuidad, concluyendo que la contabilidad ligada con los nuevos elementos del control es el instrumento para lograr una administración eficaz, eficiente y efectiva. En el mismo sentido, Sánchez (2008) a través del estudio de las necesidades de Pymes y el sistema de información contable y financiera, hace énfasis en la contribución de este último, junto con el control interno, a la mejora de la gestión a través de la generación de información útil, confiable y oportuna que apoya la toma de decisiones permitiendo afrontar dificultades.

Aproximándose a la normatividad colombiana, específicamente, a uno de los principios asignados a la información financiera por la Ley 1314 de 2009, la transparencia, Baracaldo (2013) cuestiona si basta con la implementación de normas internacionales para lograrla, concluyendo que la transparencia debe ser vista como principio de gobierno corporativo, y por tanto integrante constante del sistema de control interno y cualidad de la información financiera, no basta con un cambio normativo tal como se evidenció en los grandes escándalos financieros a nivel mundial.

Finalmente, tras la revisión de las investigaciones con un enfoque específico de control interno, este se aborda como herramienta para evaluar la razonabilidad de los estados financieros, analizando partidas específicas entre las que predominan el inventario y las cuentas por cobrar. Uno de ellos es el estudio de caso desarrollado por Pírela (2005) en el que analiza el control interno en un almacén, otro es el estudio del procedimiento de control interno para el ciclo de inventario de Novo (2016), ambos encuentran falencias que afectan la efectividad y proponen modificaciones que permitan superarlas; se encuentra el estudio del control interno en los procesos de producción de Navarro y Ramos (2016), buscando diseñar un sistema de control interno que permita generar información pertinente, confiable, útil y relevante. Se identifica la tendencia a estudiar partidas específicas con las respectivas particularidades del control interno que permitan proponer modelos que aporten efectiva y eficientemente al logro de objetivos, pero no la interacción de control interno con el marco normativo contable.

Las limitaciones de la investigación se relacionan con la amplitud de la muestra toda vez que la mayoría de los contadores contactados no accedieron a atender la entrevista, sin embargo, se logra una muestra significativa del subsector estudiado; también se encuentra como limitante las débiles o inexistentes estructuras formales de control interno.

I. Control interno y regulación contable

Múltiples agentes que intervienen en la economía mundial requieren información que facilite la toma de decisiones en cualquier parte del mundo, como respuesta, diferentes países se han acogido a lineamientos que permitan generar información financiera comprensible y comparable que trascienda fronteras. Concordante, las compañías se han visto abocadas a incorporar en su ADN sistemas de control que permitan facilitar el logro de objetivos organizacionales, compartiendo el de garantizar la calidad de la información financiera; además de dar cumplimiento a las regulaciones impartidas por los gobiernos como respuesta a los escándalos y fraudes financieros de los últimos tiempos. La información financiera y el control confluyen en la contabilidad como partes indudablemente relacionadas y serán abordadas en las siguientes secciones.

1.1. Definición de control interno.

El control interno ha sido abordado desde múltiples enfoques con el fin de facilitar de forma razonable el logro de los objetivos organizacionales, desarrollándose desde lo contable, operativo, preventivo, administrativo y de la información; siendo un proceso que toma alta relevancia en las organizaciones bien sea para su sostenibilidad o crecimiento. Muchas de sus definiciones convergen en un mismo punto, Rusenias (2011), cita algunas de las más destacadas, el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA, 1958), considera que el control interno abarca métodos y medidas de la organización con el fin de proteger sus activos, validar la exactitud de la información contable y promover la eficiencia operativa; de otra parte el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (1957) lo define como el sistema por medio del cual se emplean una serie de actividades necesarias para el logro de los objetivos organizacionales.

Finalmente, en línea con la investigación desarrollada, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (en adelante COSO,

citado por Rusenas, 2011) lo define como el proceso que ejecuta todo el personal de una compañía para proporcionar un grado de seguridad razonable en la consecución de objetivos direccionados a la eficiencia y eficacia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de la normatividad.

Se observa como todas las definiciones apuntan al logro de los objetivos avalados con la información financiera, es decir, el control interno plantea una serie de actividades y comportamientos adheridos a quienes ejecutan los procesos de tal forma que se persiga el logro de los objetivos organizacionales tras el desarrollo de cada una de las actividades cotidianas; afín, se encuentra que la contabilidad juega un papel protagónico en el control interno, bajo la premisa que la contabilidad promueve el control desde el uso con eficacia y eficiencia de los recursos (Gómez, 2005), dando así el papel principal dentro del control a la contabilidad financiera como base sólida y confiable para la medición del cumplimiento.

1.2. Modelos internacionales de control interno y regulación de control interno en Colombia.

Fruto del constante estudio del control interno por parte de organismos independientes y entes reguladores se han generado alrededor del mundo diferentes modelos de control interno. El más aceptado mundialmente por su enfoque al logro eficiente y eficaz de los objetivos es el emitido en 1992 por COSO, modificado posteriormente en 2004, 2013 y recientemente en 2017, dejando de lado el control interno contable y control interno administrativo para dar paso a un enfoque integral, acompañado de la concepción de interrelación de sus diferentes componentes, es un modelo que está en constante evolución como respuesta a los cambios del mercado sin que haya modificado su esencia. A través del análisis realizado por López y Guevara (2015) se confirma como el modelo COSO ha aportado bases fundamentales a otros modelos de control interno alrededor del mundo.

De acuerdo con Dorta (2005) los otros dos modelos que abordan el control interno desde un enfoque de gran interés organizacional son los desarrollados por el Criteria of Control Committee (Coco) publicado tres años después de COSO I, bajo el auspicio del Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), buscando la simplificación de los conceptos y lenguaje de COSO, con el fin de hacer posible el alcance total del control, asequible a cualquier nivel de la organización y sustentado en teorías del

comportamiento; del otro lado se encuentra el modelo Australian Control Criteria (ACC) elaborado por el Institute of Internal Auditors (IIA) de Australia, publicado en 1998 y que concibe el control interno como el sistema que contribuye a la seguridad de propósitos logrados de forma eficiente y económica.

Se evidencia como la concepción general de control interno es de sistema que apoya, facilita la consecución de los objetivos organizacionales sustentados en la eficiencia, eficacia, efectividad o economía, dependiendo del modelo; todo ello visto desde la importancia que en el sistema reviste la información financiera o no financiera, interna o externa; en el caso de la información financiera se refuerza su fiabilidad mediante el cumplimiento del marco normativo respectivo y demás normatividad aplicable a la organización.

Analizando los componentes de los modelos coinciden en instituir como base central el comportamiento, la ética y moral de cada uno de los agentes, directamente vinculado a la consecución de objetivos y fortalecimiento de procesos, en procura de retroalimentarse para mejorar permanentemente, siendo el control interno, desde cada uno de sus componentes, un proceso dinámico frente a los cambios que requiere flexibilidad para adaptarse.

Pasando a un plano local, el gobierno colombiano no ha regulado el sistema de control interno en entidades privadas, a excepción de las entidades financieras, pese a que en octubre de 2016 publicó un proyecto de decreto mediante el que pretendía reglamentarlo, su aprobación no se dio; sin embargo, como consecuencia de la expectativa de reglamentación y de la obligación que desde años atrás tiene la figura de Revisoría Fiscal en Colombia de emitir un concepto sobre el sistema de control interno, las entidades privadas han generado modelos que permitan satisfacer sus requerimientos; de otra parte, las entidades financieras, si deben contar con un sistema de control interno conforme a las exigencias de la Superintendencia Financiera, organismo supervisor, las cuales se alinean con los elementos planteados desde COSO.

Si bien en Colombia no se hace referencia a un modelo de control interno específico a evaluar, si se reafirma como una de las principales tareas del Revisor Fiscal la evaluación del sistema de control interno, se sobreentiende entonces que, si la auditoría debe arrojar una opinión sobre el sistema de control interno, las compañías sujetas a la misma están en la obligación de diseñarlo e implementarlo con el fin de dar mayor fiabilidad a su información financiera.

1.3. Identificación de nuevos riesgos por parte del sistema de control interno.

La dinámica de las organizaciones requiere sistemas de control interno flexibles a múltiples cambios, así como de un sistema contable que permita generar información financiera de forma razonable; se entrelaza una relación de dos sistemas para alcanzar los objetivos organizacionales.

Los modelos de control interno abordados dan prioridad a la identificación de riesgos, de acuerdo con Dorta (2005) COSO contempla que los riesgos significativos que no son cubiertos por el ambiente de control deben gestionarse a través de acciones formales, dentro del componente de evaluación de riesgos, el modelo plantea establecer mecanismos que permitan identificar y analizar los riesgos asociados al cambio; es aquí donde se considera la aplicación del modelo a la investigación, toda vez que un cambio en la regulación contable conlleva la modificación de procesos y políticas sujetas a control e incluso el surgimiento de nuevos procesos que permitan obtener información de acuerdo a los nuevos requerimientos; la identificación de nuevos riesgos debe ser transversal y la información financiera comparte esta característica.

Todos los modelos abordan el cumplimiento normativo como uno de sus objetivos, lo que lleva a pensar que cualquier sistema de control interno debió reaccionar de forma inmediata ante el cambio normativo contable colombiano, teniendo en cuenta además que los diferentes modelos de control tienen un enfoque de riesgo con el fin de que las acciones sean preventivas, no se considera el control desde un enfoque de error que lo conlleve a ser correctivo, concordante, Thornhill (1996, citado en Dorta, 2005) plantea “una correlación entre la intensidad del riesgo y la actividad del control”.

1.4. Cambio en el marco contable normativo colombiano.

Colombia no es la excepción al proceso mundial de homogenización de información financiera, en cumplimiento con la Constitución Política Nacional el modelo contable colombiano ha sido regulado a través de leyes y decretos (Ferrer, 2013), por lo que el gobierno nacional expidió en el año 2009 la ley 1314 mediante la que se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, posteriormente reglamentada. Como resultado

se adopta como nuevo marco normativo el de mayor aceptación a nivel mundial, los IFRS.

Con el cambio normativo se pretendió sacar a la contabilidad de un énfasis operativo, legalista y fiscalista al que había llegado por atender a una cantidad de entes reguladores que intervenían en la normatividad local, concordante, en los estudios de caso realizados por Gómez (2006) y Ospina y Villaquirán (2010), citados por Ferrer (2013) se evidencia que la contabilidad en Colombia se relegaba a un papel operativo en sus procesos llevando a que la contabilidad financiera no cumpliera cabalmente su fin y se viera desplazado a un segundo plano el objetivo principal de la información financiera de propósito general. Con la implementación de IFRS la información contable deja de ser exclusiva y accesible solo a unos usuarios específicos, múltiples usuarios acceden a la información con un lenguaje universal, la información se basa en prácticas de comunicación y transparencia (Sánchez, 2008), se redirección el fin principal de la información.

La normatividad colombiana ha asignado la transparencia como uno de los principios de la información financiera generando controversia en cuanto a si basta con la implementación de IFRS para darle cumplimiento, frente a lo que se concluye que la transparencia debe ser vista como principio de gobierno corporativo, por lo tanto, integrante del sistema de control interno y cualidad de la información financiera (Baracaldo, 2013); no basta con la implementación de IFRS para que se dé transparencia sino que debe estar acompañada de un redireccionamiento del gobierno corporativo mediante la implementación o evaluación del sistema de control interno y las políticas y procedimientos que lo conforman.

1.5. Variables del control interno evaluadas dentro de los procesos de adopción de IFRS.

El cambio normativo contable en Colombia supone adecuaciones en los controles internos toda vez que ambos se usan para controlar y preparar información financiera, los controles se deben adaptar a la nueva regulación contable (Wilford, 2015), como resultado de la relación entre contabilidad y control y el hecho de que el desarrollo de ambos es transversal a toda la gestión organizacional (Sunder, 1944).

Al pasar de una normativa contable dispersa entre diferentes reguladores, generalmente basada en reglas, a una normativa basada en principios se

proporciona un ambiente de control contable con mayor adecuación a la compañía, a sus necesidades y forma de desarrollo de negocios específica, se ha evidenciado el hecho de que los CFO proporcionan información financiera de mayor calidad aplicando principios (Agoglia y otros, 2011 citados en Wilford, 2005), comprobando que la contabilidad y el control posibilitan una administración eficaz, eficiente y efectiva (Castañeda, 2013).

Relacionado con ello, Kasurinen (2002) establece como variables de resistencia al cambio, en este caso, a la normativa contable, algunos de los elementos del ambiente de control interno, tal como la educación y compromiso inadecuado, la cultura y estructura organizacional, así como una desviación entre los objetivos organizacionales y los recursos tecnológicos para lograrlos. Otro aspecto es la comunicación entre producción y contabilidad, el trabajo para alinear este lenguaje.

En línea, Deloitte (2009) plantea que el factor más crítico en procesos de cambio es la gente, de ellos depende el éxito de lo que se busca; por esto la primera variable a analizar dentro de la investigación fue el ambiente de control desde la perspectiva de capacitación, compromiso, procesos y comunicación entre las áreas derivada de los requerimientos contables. Según COSO el ambiente de control es la base de todo el sistema, a pesar de ello un estudio realizado a 500 líderes de auditoría en Estados Unidos con resultados publicados por Hermanson, Smith y Stephens (2012) muestra como los controles más débiles se encuentran en el componente de ambiente de control concluyendo que si el entorno de control no es fuerte los otros componentes podrían ser afectados, toda vez que el ambiente de control abarca todos los elementos y está presente en cada aspecto del control interno (Deloitte, 2009).

Con respecto a la capacitación es claro que el cambio normativo requerirá formación tanto para quienes están en la academia, docentes y estudiantes, como para los profesionales que ejercen (Deloitte, 2008). Frente a un cambio normativo y teniendo en cuenta la cultura contable colombiana, la capacitación juega un papel fundamental frente al adecuado cumplimiento, que no es asunto exclusivo de los contadores pues se trasciende de la técnica contable a toda la organización, empezando con la definición de políticas contables que requieren mayor juicio profesional, el personal directivo también debe ser capacitado (Deloitte, 2008).

Ligado al sistema de control interno se encuentra el sistema de información contable como herramienta que facilita procesar los datos y evaluar los

resultados, para que tenga una estructura sólida se requiere de políticas contables analizadas y desarrolladas desde la realidad particular de cada organización de acuerdo con la aplicación del marco regulatorio; el cambio normativo da la oportunidad de generarlas formalmente, ya que no era una práctica común, con el apoyo de los más altos órganos corporativos, al tener una repercusión directa en la gestión de la información que va a permitir evaluar la consecución de los objetivos. Confluyen aquí los dos grandes propósitos de la contabilidad, la generación de la información para la toma de decisiones y el desarrollo del control (Sunder, 2002 citado en Gómez, 2005).

Al relacionar el control interno con la contabilidad, las políticas contables adecuadamente definidas e interiorizadas hacen parte del ambiente de control, pero debido a su impacto en la implementación de IFRS, fue analizada como una variable independiente toda vez que la poca documentación de procesos contables puede impedir que transacciones complejas se reflejen adecuadamente, además, la ausencia de la actualización de procedimientos refleja debilidades en el monitoreo de políticas (Deloitte, 2009).

De otra parte, el enfoque legalista dado a la contabilidad en Colombia durante años fue apoyado por los sistemas de información contable que se adecuaron en función de diferentes requerimientos de los reguladores (Ferrer, 2013), razón que llevo a incluir los sistemas de información contable como otra variable a estudiar, consecuencia además de la convicción de que la toma de decisiones de calidad requiere información de alta calidad (Laudon y Laudon, 2012, citados por Susanto, 2016), esa calidad es influenciada por los sistemas de información contable que a su vez requieren control interno (Azhar, 2015, citado por Susanto, 2016), ese control debe garantizar todo el proceso del sistema de información, desde la entrada de datos hasta la información de salida (Susanto, 2016).

Actualmente los sistemas de información son indispensables para la generación de información, su adecuada elección y uso facilita la administración para lograr un enfoque dinámico e integral que posibilita el uso adecuado de los recursos (Castañeda, 2013), los sistemas satisfacen necesidades de usuarios internos y externos; la ausencia de adecuados controles y un sistema poco confiable hace que los responsables recurran a procesos manuales para compensar debilidades incrementando no solo el tiempo de ejecución de las actividades sino el riesgo de error humano al no realizar procesos automatizados (Deloitte, 2009).

Finalmente, una variable inherente al cambio normativo contable son los nuevos riesgos, más aún siendo este el fin de los controles, mitigar los riesgos a los que se encuentran expuestas las organizaciones, “diferentes conjuntos de estándares de contabilidad traerán diferentes conjuntos de riesgos”. (Wilford, 2015, p. 280). La conversión a IFRS ha sido diferente en cada país por razones culturales y la semejanza o distancia de los PCGA locales e IFRS, por ejemplo, en Europa, con obligatorio cumplimiento en 2005, a pesar de la anterioridad con la que se empezaron los procesos de conversión, los estados financieros no cumplieron totalmente IFRS, un nuevo riesgo está asociado con el grado de involucramiento de los auditores en la preparación de los estados financieros que van a auditar buscando garantizar el cumplimiento de IFRS (Hoogendoorn, 2006). En Colombia, la situación no fue muy diferente obligando a las organizaciones a corregir sus estados financieros.

Otro riesgo es la medición a valor razonable por desconocimiento o falta de apoyo de expertos para determinadas mediciones ya que en la contabilidad bajo COLGAAP predominaban las mediciones a costo histórico, esta variable se vincula a la tecnología ya que se requiere de desarrollos en los sistemas que permitan hacer la trazabilidad necesaria a la información para cumplir con la regulación (Deloitte, 2008).

1.6. Caracterización del subsector económico de la confección

La importancia del subsector económico donde se realizó la investigación radica en que en Antioquia la confección fue uno de los tres subsectores que en 2016 incrementaron sus actividades en un 9.5% de acuerdo con el informe de la economía antioqueña de la Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia, además del hecho de que, de las 92.000 compañías del departamento, 10.000 pertenecen al sector textil y confección, generando más de un 30% de los empleos formales. Fruto de todo esto se realizan importantes ferias para la economía nacional.

2. Metodología de la investigación

La investigación fue de tipo descriptiva cualitativa al establecer la caracterización de cómo el cambio de marco normativo contable en Colombia afectó los sistemas de control interno empresarial en las compañías del sector privado clasificadas dentro del grupo 1 del nuevo marco normativo

subsector económico de la confección de prendas de vestir; es decir, se buscó establecer la relación de dos variables trascendiendo de las cifras financieras a unos resultados cualitativos.

El método de investigación usado fue el inductivo al partir del estudio de un subsector económico, la confección de prendas de vestir, para generar conclusiones aplicables como mínimo al total del sector económico de la manufactura. Se partió de una unidad de análisis de la economía regional con el fin de obtener conocimiento que pueda ser trasladado, validado o aplicado en otro grupo de organizaciones.

Para desarrollar la investigación se usó como instrumento una entrevista semi estructurada con el fin de obtener información cualitativa relevante de acuerdo con las diferentes situaciones a las que se enfrentaron las organizaciones, fue aplicada al contador de cada organización y algunas adicionales para complementar la información obtenida, las preguntas giraron en torno a las variables consideradas de ambiente de control, políticas contables, sistema de información contable y nuevos riesgos.

De acuerdo con la información publicada por la Superintendencia de Sociedades se obtuvo que en Antioquia, departamento donde se tomó la muestra del subsector, a diciembre 31 de 2016, 19 organizaciones que estaban dedicadas a la actividad de confección de prendas de vestir, excepto prendas de piel (Código CIIU 1410) aplicaron el marco normativo contable colombiano establecido para el grupo 1; este fue el total de la población de acuerdo al alcance de esta investigación, la muestra para aplicar el instrumento se calculó de forma estadística arrojando un total de 6 empresas a entrevistar.

3. Resultados

Como resultado de la necesidad del cambio normativo contable en Colombia dadas las múltiples regulaciones y limitación de la contabilidad al cumplimiento legal y ante todo fiscal, las organizaciones vieron la necesidad de ajustar su visión de la contabilidad e integrarla a la gestión organizativa, para que esto sea efectivo y sostenible en el tiempo es necesario acompañarlo de control interno, que como ya se ha sustentado, tiene su resultado final en la información financiera, cuya calidad es directamente proporcional al control interno al que fue sujeta (Huang, Guo, Mac y Zhang, 2015). A continuación, se exponen los resultados de esta investigación.

3.1 Sistemas de control interno.

En general, los controles no son establecidos desde procedimientos o políticas, la mayoría de las compañías no poseen departamento de control interno manifestando que cada departamento es responsable de sus propios controles, se maneja una figura de autocontrol, siendo esta, de acuerdo con Prada (2009), la capacidad de evaluar y controlar el propio trabajo para detectar desviaciones y hacer las correcciones pertinentes; en el caso de contabilidad, el líder del departamento realiza validaciones aleatorias adicionales, sin embargo, se remite la responsabilidad de la evaluación del control interno a la figura de Revisoría Fiscal, si bien el Revisor Fiscal está obligado a dar una opinión sobre el control interno se omite el monitoreo inherente al sistema de control y que es total responsabilidad de la administración, siendo el monitoreo, según COSO, el componente que permite la mejora continua llevando a que el sistema sea flexible y reaccione a los cambios con una adecuada adaptación, se incumple la definición misma de control ya que al no estar sujeto a monitoreo no es posible que se adapte oportunamente a los objetivos organizacionales y facilitar su logro. En una compañía se está consolidando el departamento de control interno, manifiestan un alto grado de autocontrol basado en una cultura organizacional de confianza por lo que la labor de control está orientada al acompañamiento con el fin de no ir en contravía de la cultura organizacional.

Los autocontroles se fundamentan en políticas contables, algunas compañías cuentan con departamento de control interno, siendo estos los encargados de validar el cumplimiento de las políticas contables.

3.2 Proceso de conversión a IFRS.

Las compañías buscaron asesoría a través de firmas de auditoría y empezaron a trabajar con ellas de forma oportuna, en el periodo de preparación, del total entrevistadas dos adoptaron IFRS Full voluntariamente teniendo en cuenta sus proyecciones y expectativas de crecimiento en el corto plazo que los obligaría a cumplir con este marco normativo.

Si bien se trata de compañías del subsector económico de la confección, no todas tienen unos activos fijos importantes, suponiendo a esta como la partida más importante por la actividad económica, debido a la tercerización de procesos, razón por la que al momento de la conversión no todas hicieron

un proceso arduo relacionado con los activos fijos; las que realizan todo el proceso productivo hicieron inventarios físicos además de avalúos, otra hizo inventarios y avalúos pero optó por no hacer ajustes de vidas útiles para no complejizar el estado de situación financiera de apertura (ESFA), a pesar de ello, a la fecha ya cumple las políticas contables definidas.

3.3 Ambiente de control.

Para abordar la variable de ambiente de control durante el proceso de cambio normativo contable se tuvieron en cuenta varios elementos que fue posible evaluar a pesar de que la mayoría de las compañías no tienen un sistema de control interno formal.

3.3.1 Cambios organizacionales.

En un ambiente general, cuando se consulta por la socialización de cambios organizacionales, la mayoría de las compañías manifiesta su socialización de forma oportuna con las áreas impactadas a través de diferentes canales de comunicación o en su defecto por el derrame de la información a través de niveles jerárquicos.

3.3.2 Tone of the top.

A pesar de no contar con un sistema de control interno formal es interesante observar como una compañía maneja de forma implícita el concepto de “tone of the top”, refiriéndose al tema de la reacción del personal, la líder de mayor nivel jerárquico del departamento contable, que alcanza un nivel de gerencia, manifiesta que la buena actitud e interés por hacer las cosas bien frente a los cambios normativos se dio desde los niveles jerárquicos superiores, manifestaron su interés por entender, aprender y empoderarse de lo que correspondía a cada uno.

3.3.3 Documentación de procesos.

Frente a la documentación de los procesos la mayoría cuentan con procedimientos debidamente documentados y son fuente de consulta ante inquietudes e incluso medio de capacitación para personal nuevo.

3.3.4 Capacitación.

La mayoría de las compañías capacitó al personal de contabilidad antes de la conversión para después continuar con la(s) persona(s) designada(s)

con el trabajo de establecer políticas y elaborar el ESFA; la mitad involucró a personas de otras áreas con el fin de adecuar su trabajo a la nueva normativa y facilitar la entrega de información a contabilidad conforme a las nuevas políticas. Solo una compañía no dio capacitación inicial frente a los cambios del marco normativo reflejando la ausencia de interés por parte de la administración en proporcionar estos espacios a los empleados, al considerar que con la persona encargada de todo el proceso de IFRS, se cubre la demanda de inquietudes que puedan surgir; se deja de lado el planteamiento de Deloitte (2008) según el cual las personas al ser el factor más crítico en los cambios, deben contar con capacitación, la cual es inherente al cambio normativo.

Frente a la conciencia por parte de la administración en velar porque sus empleados cuenten con capacitación adecuada, la mayoría de las compañías evidencia este interés a través de capacitación directa a todos los empleados involucrados en el proceso o socialización de la información por parte de quienes fueron capacitados.

3.3.5 Resistencia al cambio.

La reacción del personal frente al cambio normativo en la mayoría de las compañías fue de disposición a aprender; sin embargo, manifiestan el temor natural al cambio, pero no a modo de resistencia sino la posibilidad de que el desconocimiento de la norma llevará al reconocimiento, medición y presentación errónea de la información; concordante con el planteamiento de Kasurinen (2002), al establecer como variables de resistencia al cambio elementos del ambiente de control, abordadas adecuadamente en la mayoría de las compañías arrojando como resultado la disposición frente al cambio normativo. Confirmado además por el hecho de que sólo una compañía manifiesta que el personal no reacciona de buena forma, en esta no se brindó capacitación al personal, a la fecha se encuentran en un proceso de auto estudio a partir de las políticas contables y orientación por parte de la persona que desarrollo el proceso de conversión. En otra compañía la resistencia al cambio no se debió al cambio normativo, pero si al cambio de software, las personas que llevaban muchos años en la organización no aceptaban el hecho de tener que capacitarse y cambiar los procedimientos que ya venían desarrollando.

Otro aspecto vinculado es la ya mencionada cultura contable colombiana anterior, enfocada a la legalidad y cumplimiento de normas fiscales más que información financiera, es decir, se hizo necesario que los contadores

salieran de una zona de confort a la que habían llevado a la contabilidad para dar cumplimiento a las leyes impositivas de tal forma que se vinculará realmente con la generación de información que facilite la gestión del negocio cumpliendo el planteamiento de Ferrer (2013) respecto a sacar a la contabilidad del enfoque operativo como resultado del cambio normativo.

A un nivel directivo, la minoría de las compañías muestra resistencia ya que a pesar de que el personal contable trabaja bajo el nuevo marco contable colombiano, se continúa revisando información financiera bajo el marco contable anterior; la administración no se ha adecuado al cambio normativo y no ve necesario tomar sus decisiones cotidianas con base en ello, este fue un factor común a las administraciones incluso en el periodo de presentación de informes pero cambió a partir de 2017 fruto del acercamiento de las mismas al nuevo marco normativo.

3.3.6 Comunicación entre áreas.

Otro tema relevante en el ambiente de control que se analizó fue el proceso de comunicación entre diferentes áreas buscando que la información proporcionada cumpliera con los nuevos requerimientos; la mitad manifiesta que no fue necesario establecer comunicación adicional a la que ya traían con el marco normativo anterior; la otra mitad exalta este aspecto como algo positivo de la implementación de IFRS al obligar a contabilidad a salir de la zona estrictamente operativa para entrar a evaluar en conjunto con otras dependencias posibilidades de mejora, se exalta el aporte a la calidad de la información expresando que contabilidad llega al área responsable del proceso con la técnica contable a entender el negocio para alinear esa conversación; esto es concordante con lo que propone Kasurinen (2002) frente a la importancia de alinear el lenguaje de producción y contabilidad.

3.3.7 Percepción de la utilidad de la información financiera bajo IFRS.

Existen opiniones divididas frente a la percepción de utilidad de la información financiera bajo IFRS; en una compañía consideran que la información financiera ha permitido generar mayor control sobre rubros importantes; otra expresa inconformidad frente al modelo de valor razonable que se han visto obligados a adoptar en diferentes partidas, debido a que se llega a un resultado compuesto de algunas partidas no realizadas llevándolos a hacer una depuración que permita conocer lo realizado con el fin de distribuir o no utilidades, expresan que el impacto es tal que al depurar el resultado han pasado de tener una muy buena

utilidad a generar pérdida, llevando a considerar que la compañía no está reflejando su realidad financiera, por lo que están evaluando el cambio de políticas y procesos administrativos además de decisiones financieras que minimicen este impacto. La mitad de las compañías relaciona la utilidad de la información con el hecho de considerar variables que antes no se tenían en cuenta derivando mejora en la gestión, los procesos y operatividad del negocio.

3.4 Políticas contables.

Un elemento del ambiente de control que debido a su impacto y relevancia en el proceso de conversión a IFRS fue evaluado de forma independiente son las políticas contables, establecidas por todas las compañías en etapa de preparación incluso evaluando el impacto de las opciones planteadas por la norma con proyecciones; una vez definidas las políticas eran aprobadas por la gerencia y socializadas con las personas impactadas con el fin de dar oportuno cumplimiento. En contravía de las disposiciones legales y ambiente de control adecuado, que además refleja debilidades importantes de control interno, al ser en entorno de control el universo que comprende los otros componentes del sistema (Deloitte, 2009), una compañía manifiesta que no cuenta con políticas aprobadas debido a la inconformidad y falta de entendimiento por parte de la gerencia, razón por la que se encuentran en proceso de revisión.

En todas las compañías el departamento contable es el encargado de actualizar las políticas conforme a la normatividad vigente, algunas de ellas comparten el proceso de actualización en cuanto desde contabilidad se estudia la norma, se explica al departamento impactado y en conjunto se define la política de acuerdo con la naturaleza del negocio para después pasar a revisión por parte de un nivel jerárquico superior y finalmente ser aprobadas por gerencia. Lo anterior conversa con el planteamiento de Deloitte (2008) frente a la definición de políticas con mayor juicio profesional y el cambio en el paradigma de la información contable que trasciende a toda la organización, siendo los IFRS mucho más que técnica contable.

Las políticas son referentes de consulta convirtiéndose en la primera fuente frente a inquietudes de reconocimiento, medición o revelación de hechos contables, si la inquietud no es aclarada se procede a una reunión de pares y se va escalonando hasta solucionar, incluso una compañía cuenta con un asesor de IFRS externo a demanda.

3.5 Sistemas de información contable.

Los sistemas de información contable fueron modificados por las casas de software para dar cumplimiento a la mayor cantidad de exigencias frente a IFRS, de esta forma luego de establecer políticas, era posible continuar con la parametrización del sistema contable. El ingreso de la información se realiza en la mayoría de las compañías a través de sistemas multilibro, solo una compañía maneja un solo libro con cuentas correctoras para determinar diferencias fiscales, a pesar de ello no denota claridad cuando es cuestionada sobre la conciliación de las partidas bajo esta metodología. En la mitad de las compañías evaluadas el proceso de convergencia coincidió con el cambio de software contable atendiendo a necesidades de operación del negocio, razón por la que los cambios requeridos se dieron de forma implícita con la parametrización del nuevo software.

Teniendo en cuenta el enfoque de las compañías al autocontrol, el sistema de información contable aporta la mayor cantidad de controles, muchos de los controles se realizan a través de su parametrización con el fin de minimizar la cantidad de errores en la generación de información, en línea con el planteamiento de Deloitte (2009) se reemplazan controles manuales con controles automatizados, proporcionando mayor confiabilidad y facilitando el monitoreo.

3.5.1 Parametrización del sistema de información contable.

Saber quién es el encargado de la parametrización del software permite determinar el grado de dependencia de los controles de quienes están siendo controlados, en este caso contabilidad, frente a esto se tienen diferentes procedimientos, en una compañía es el líder del departamento quien parametriza el software, siendo el responsable de definir y validar los controles contables; otra compañía, al ser subsidiaria, es casa matriz quien se encarga de los cambios en el sistema contable, cualquiera que sea, en otra compañía cualquier integrante del departamento contable puede adicionar o cambiar parametrizaciones, en otra compañía cada usuario tiene permiso a modificar ciertos parámetros del ERP, la parametrización está a cargo del departamento contable; hay dos compañías que comparten un ERP robusto y tienen el mismo proceso de parametrización, cualquier cambio debe ser sustentado al departamento de tecnología quien se encarga de aprobarlo y realizarlo o autorizarlo.

En las compañías en las que múltiples personas que pretenden ser controladas a través de controles automáticos son las mismas que

parametrizan se genera el riesgo de incumplimiento de los controles toda vez que de acuerdo con Susanto (2016) la calidad de la información contable depende de la calidad de los sistemas de información.

3.5.2 Integridad de la información del sistema de información contable.

En cuanto a la integridad de la información por el acceso a los sistemas se tiene que en la mitad de las compañías todos los integrantes de contabilidad tienen acceso a toda la información, independiente de las funciones que tengan a cargo, mientras que en la otra mitad se tienen diferentes perfiles de acuerdo con las funciones.

Frente a la dispersión en diferentes sistemas, las compañías comparten que un cálculo crítico derivado del nuevo marco normativo contable y que los sistemas de información no soportan es el cálculo del impuesto diferido, debido a la complejidad en su cálculo y control. Algunas comparten el hecho de tener un software independiente para los costos y el inventario, situación que se considera de alto riesgo debido a la naturaleza de las compañías, ante lo que manifiestan estar en proceso de unificar el software, los controles asociados son los definidos por los departamentos de tecnología en cuanto a validación de cantidades y cálculos, aquí es importante tener en cuenta el riesgo planteado por Deloitte (2009) frente los desarrollos internos de software al ver limitado su posterior soporte a quien los creo y el mayor margen de error por falta de pruebas en diferentes ambientes.

En una de estas compañías además se cuenta con otros desarrollos propios para la facturación y derivados financieros (control y valoración), además, la nómina es manejada en un software diferente al contable, es decir, al ERP se hacen una serie de integraciones que generan riesgo en la calidad de la información y oportunidad de la misma al no encontrarse en línea y no contar con unos controles totalmente automatizados, expresan el hecho de haber encontrado errores en procesos de revisión realizados además de lotes de información sin integrar al ERP contable.

En línea con lo anterior, uno de los entrevistados manifiesta que el cambio normativo es un proceso de adaptación tanto para los contadores como las casas de software que aún no han adecuado los programas a todas las necesidades requeridas por la información contable y tributaria colombiana.

En otra compañía se cumple el planteamiento de Deloitte (2009) de acuerdo con el que los empleados que sienten que no pueden confiar en

los sistemas con los que cuentan optan por usar procesos manuales con el fin de compensar las debilidades generando riesgos asociados al error humano; a pesar de que el ERP que tiene la compañía hace un cálculo, el responsable prefiere hacerlo manual toda vez que tuvo una experiencia de error en el proceso automático, ese suceso, del cual no se tiene claridad sobre la causa, que bien pudo ser un error de parametrización, afecto la credibilidad del ERP para este usuario.

3.6 Nuevos riesgos.

Finalmente, frente a la variable de nuevos riesgos solo una compañía asocia con claridad los nuevos procesos que consideran críticos en la convergencia como riesgos que se deben controlar, relacionados con el control de activos fijos e intangibles para los que ya se encuentran gestionando controles e incluso implementaron un manual de administración. En otra compañía, luego de la adopción a IFRS se evidenciaron inconsistencias en los activos fijos por lo que hicieron diferentes inventarios físicos y una conciliación detallada frente a los registros contables.

Mayoritariamente no se asocian nuevos riesgos de forma explícita pero durante el desarrollo de las entrevistas se evidenciaron riesgos relacionados con el manejo de sistemas de información contable multilibros debido a que se están viendo obligadas a hacer una comparación y conciliación mensual de los libros con el fin de no distorsionar la información, ninguno de los entrevistados manifiesta esto como un nuevo riesgo, la integridad de la información, pero si lo expresan como un nuevo proceso a partir del cambio normativo, es decir, asumen el riesgo de forma implícita al cambio y así mismo lo controlan.

De otra parte, la mitad de las compañías tuvieron que hacer retransmisión de la información reportada al ente supervisor, Superintendencia de Sociedades, debido a que encontraron errores en la medición de partidas que afectaron significativamente los estados financieros, evidenciando riesgo de razonabilidad controlado a partir de la detección del error, una de ellas ha retransmitido sus informes financieros tres veces.

Relacionado con el riesgo planteado por Hoogendoorn (2006) en el cual el compromiso de los auditores con el pleno cumplimiento normativo podría comprometer su independencia, se encuentra que una compañía está en proceso de revisión de la fórmula para valoración de derivados financieros,

que había sido sujeta a cambios en diferentes ocasiones por requerimiento de Revisoría Fiscal, la persona entrevistada manifiesta su inconformidad por la falta de claridad y uniformidad en los criterios. Por el contrario, otra compañía manifiesta no tener conocimiento sobre el proceso de valoración de derivados y Revisoría Fiscal no tiene una posición frente al tema, ratificando el riesgo de razonabilidad de las cifras que las compañías no están considerando como tal, aumentado en esta última por la falta de cumplimiento normativo, agravado por el reconocimiento y valoración de activos fijos al no contar con inventario físico y manifestar incertidumbre frente a la medición adecuada del impuesto diferido.

4. Conclusiones

Para empezar es importante resaltar el hecho de la informalidad que existe en las compañías colombianas no obligadas a cotizar en bolsa frente a los sistemas de control interno conformándose mayoritariamente con autocontroles, a pesar de que Revisoría Fiscal se encuentra obligada a conceptuar sobre el mismo, de la muestra de compañías entrevistadas la minoría tienen departamento de control interno dentro de la estructura organizacional y en otra los procesos de verificación de control interno son ejercidos por la matriz, finalmente, otra de las compañías se encuentra evaluando la contratación de un staff de control interno como outsourcing. Es decir, el tamaño de las compañías, grandes, no es acorde con la formalidad del sistema de control interno, a pesar de ello se evidencian componentes de control interno incorporados a la estructura organizacional y operativa que han sido modificados de forma reactiva por el cambio de marco normativo contable colombiano, además se identifican nuevos riesgos que las compañías no catalogan como tal a pesar de que se han establecido controles frente a los mismos.

Las compañías que cuentan con departamento de control interno dentro de la estructura organizacional no tienen claro bajo qué modelo está fundamentado el control interno, una de ellas manifiesta estar evaluando los modelos para adoptarlo durante el transcurso del año, a pesar de ello expresan que el trabajo realizado por control interno está limitado a la verificación de los controles establecidos y validación de las cifras de los estados financieros.

Se evidencia como a pesar del tamaño de las compañías, no se encuentra totalmente consolidado un departamento de control interno, sin embargo,

los contadores manifiestan su conocimiento de la importancia del mismo, frente a lo que cabe preguntar ¿Es consciente la administración de la importancia de un sistema de control interno adecuado?, y es que este, así como muchas de las regulaciones empresariales no es concebido por el común de los administradores por su fin sino que está sujeto al cumplimiento de una obligación legal; es imperante transmitir la visión del control interno como aporte al desarrollo de las organizaciones que fortalece la estructura organizacional facilitando el enfoque estratégico (López y Guevara, 2015).

En cuanto a los componentes del ambiente de control evaluados, a pesar de la informalidad del sistema de control interno, solo una compañía deja entrever fallas que se pueden considerar graves debido a la ausencia de entrenamiento reflejada en falta de compromiso y competencia frente a las labores desarrolladas. La capacitación tiene un papel importante en la reacción del personal frente a los cambios, la única compañía que manifestó una reacción difícil no brindó capacitación en un momento inicial, como consecuencia se han evidenciado errores en la valoración y por lo tanto en la razonabilidad de los estados financieros. Si bien es claro que el proceso de cambio más que normativo, en el caso colombiano, trasciende a la dimensión del alcance de la contabilidad, no ha sido un tema fácil de digerir por muchos profesionales contables y administradores, es aún más complejo cuando no se tiene claridad frente a los procesos realizados y el conocimiento mínimo de la técnica contable, no es posible vincular la técnica con la generación de valor del negocio cuando no se conoce la misma.

Durante esta investigación se evidenciaron fallas de control derivadas del proceso de cambio de mentalidad y enfoque que están afrontando tanto los contadores como las administraciones, el hecho de dejar de lado la perspectiva estrictamente legal y fiscal de la contabilidad para pasar a ser fuente de información financiera que apoye la gestión del negocio; la contabilidad en Colombia está pasando por un proceso de transición en el que la técnica contable entiende el negocio y genera valor para el mismo, se comienza a dar una conversación constante entre contabilidad y gestión.

Paradójicamente las compañías que hicieron adopción voluntaria a IFRS Full son quienes reflejan más fortalezas en las variables evaluadas, lo que demuestra que cuando los cambios son realizados desde la concepción administrativa de mejora en la gestión se tienen mejores resultados que cuando se hace por estricto cumplimiento, además estas compañías resaltan la utilidad de la información generada bajo el nuevo marco normativo

contable colombiano que ha llevado a que se encuentren en un proceso de evaluación y mejora continua acompañado de autocontroles en línea con el desarrollo paulatino del sistema de control interno.

Referencias bibliográficas

- Baracaldo, N. A. (2014). ¿Es garante del principio de transparencia la implementación de normas internacionales en Colombia? *Cuadernos de Contabilidad*, 14(36), 1097-1120.
- Castañeda, L. I. (2013). Los sistemas de información contable de herramientas para la gestión integral de las PYMES. *Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Compañías*, 11, 31-40.
- Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia. *Informe de la economía antioqueña 2016*. Extraído el 16 de agosto de 2017: <http://www.camaramedellin.com.co/site/Portals/0/Documentos/2017/Informativo%20c%20A1mara/INFORME%20DE%20LA%20ECONOM%20C3%8DA%20ANTIOQUE%20C3%91A%202016.pdf>
- Congreso de Colombia. Secretaría del Senado. *Ley 1314 de 2009*. Extraído el 28 de 07 de 2016, de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1314_2009.html
- Deloitte & Touche Ltda. (2008). *Globalización contable*. Bogotá: Editorial Planeta Colombiana S.A.
- Deloitte & Touche Ltda. (2009). *Control interno efectivo. Hacia un nuevo estándar internacional*. Bogotá: Editorial Planeta Colombiana S.A.
- Dorta, J. A. (2005). Teorías organizativas y los sistemas de control interno [Versión electrónica]. *Revista Internacional Legis de Control y auditoría*, 22, 9-58.
- Ferrer, A.M. (2013). Análisis del proceso de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera desde los factores intrínsecos al sistema contable en Colombia. *Cuadernos de contabilidad*, 4(36), 971-1007.
- Gómez, M. (2005). Evaluación del enfoque de las NIIF desde la teoría de la contabilidad y el control. *Revista Internacional Legis de Control y auditoría*, 149-197.
- Hermanson, D. R., Smith, J. L. y Stephens, N. M. (2012). How Effective are Organizations' Internal Controls? Insights into Specific Internal Control. *American Accounting Association*, 6, 31-50.

- Hoogendoorn, M. (2006). International Accounting Regulation and IFRS Implementation in Europe and Beyond – Experiences with First-time Adoption in Europe. *Accounting in Europe*, 3, 23-26.
- Huang, P., Guo, J. y Zhang, Y. (2015). Does the value of cash holdings deteriorate or improve with material weaknesses in internal control over financial reporting? *Journal of Banking & Finance*, 54, 30-45.
- Kasurinen, T. (2002). Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, 13, 323-343.
- López, O. y Guevara, J. A. (2015). Control organizacional: una mirada comparativa con el mundo. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 66, 175-190.
- Navarro, S. y Ramos, B. (2016). El control interno en los procesos de producción de la industria litográfica en Barranquilla. *Equidad & Desarrollo*, 25, 245-267.
- Novo, C. M. (2016). Procedimiento de control interno para el ciclo de inventario. *3C Empresa: investigación y pensamiento crítico*, 5(4), 32-40.
- Pírela, A. (2005). Estudio de un caso de control interno. *Telos*, 483-495.
- Prada, E. (2009). Nuevo enfoque internacional del sistema de control interno colombiano como elemento de gobierno corporativo. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 39, 11-74.
- Rusenar, R. (2011). *Control interno*. Buenos Aires, Argentina: La ley.
- Sánchez, A. S. y Giraldo, N. A. (2008). Las necesidades de las pyme – pequeñas y medianas empresas– y el sistema de información contable y financiero como una estrategia para atenderlas. *Cuadernos de Contabilidad*, 9(25), 421-464.
- Sunder, S. (1944/2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Universidad Nacional de Colombia.
- Susanto, A. (2016). The effect of internal control on accounting information system. *International Business Management*, 10(23), 5523-5529.
- Wilford, A. L. (2015). Internal control reporting and Accounting standards: A cross-country comparison. *Account. Public Policy*, 35, 276-302.