

El Control Interno y sus particularidades en el contexto angolano para las micro, pequeñas y medianas empresas

Internal Control and its particularities in the Angolan context for micro, small and medium enterprises

MSc. Mendes Pedro-Ludi, ludi305@gmail.com

Universidad Agostino Neto, Luanda, República de Angola

Resumen

En los últimos años, la creación de normas y procedimientos de control interno de conformidad con las estructuras de los modelos más utilizados internacionalmente contribuyen a fortalecer el control interno de las organizaciones, a fomentar la cultura empresarial y la gobernanza corporativa. En Angola no ocurre así, pues no existen regulaciones de control interno, lo que afecta el control de los recursos financieros que el Estado pone a disposición de las empresas, conduce cada año al fracaso empresarial y al incumplimiento del Plan Nacional de Desarrollo aprobado en cada quinquenio, encaminado a la diversificación de la economía, reducción del desempleo y el combate contra la pobreza. El objetivo de este trabajo es fundamentar teórica y conceptualmente los diferentes modelos y enfoques de control interno y sus particularidades para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, especialmente los modelos COSO y King, con vista a adaptarlos y/o armonizarlos a las condiciones angolanas.

Palabras clave: modelos de control interno, Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (Mpymes), gobernanza corporativa.

Abstract

In recent years, the creation of internal control standards and procedures in accordance with the structures of the most used models internationally, contribute to strengthen the internal control of organizations, to promote corporate culture and corporate governance, but not in Angola, where there are no internal control regulations, which affects the control of financial resources that the State makes available to companies, leads each year to business failure and failure to comply with the National Development Plan approved in each five-year period, aimed at the diversification of the economy, reduction of unemployment and the fight against poverty. The objective of this work is to theoretically and conceptually base the different models and approaches of internal control and their particularities for the Micro, Small and Medium Enterprises, especially the COSO and King models, with a view to adapting them and / or harmonizing them to Angolan conditions.

Keywords: internal control models, Micro, Small and Medium Enterprises (Mpymes), corporate governance.

Introducción

En los últimos años, la creación de normas y procedimientos de control interno de conformidad a las estructuras de los modelos más utilizados internacionalmente, como el COSO¹, CoCo², Cadbury³, King⁴ y Turnbull⁵, conocidos y recomendados por las empresas de auditoría externa. Estos contribuyen a la evaluación del control interno existente en las organizaciones, a garantizar una cultura de fomento empresarial y a convertir el control interno en una herramienta indispensable no solo para el control administrativo, sino para la gobernanza corporativa.

En Angola actualmente no existe regulaciones sobre el control interno en las instituciones del Estado y, en particular, en las micros, pequeñas y medianas empresas (Mpymes), lo cual incide negativamente en el control a nivel de país desde cuatro aristas fundamentales:

1. La ausencia de normas y procedimientos de control interno refrendado por las leyes del país, implica que no exista obligatoriedad para todas las instituciones y organizaciones de implementar sistemas de control interno;
2. el Estado no cuenta con una herramienta de control interno que le permita controlar los recursos financieros que pone a disposición de las Mpymes, lo que está gravitando en el alto nivel de fracaso empresarial que ocurre año tras año;
3. la ausencia de normativas de control interno en el país, impide establecer políticas de adopción o adaptación de referentes internacionales, como una de las vías a seguir para prevenir la insolvencia o quiebras de las empresas angolanas.
4. el impacto de la ausencia de normas de control interno ha incidido negativamente en el cumplimiento del Plan Nacional de Desarrollo (PND) aprobado para el periodo 2018-2022, encaminado a la diversificación de la economía, reducción del desempleo y el combate contra la pobreza, al no dar seguimiento al destino de los fondos estatales y de esta forma comprometiendo los objetivos de desarrollo estratégico.

El presente trabajo tiene como objetivo fundamentar teórica y conceptualmente los diferentes modelos y enfoques de control interno, las bases de su normatividad y particularidades para las Mpymes, especialmente los modelos COSO y King, con vista a adaptarlos y/o armonizarlos en las condiciones angolanas.

¹ COSO: Informe de Control Interno, conocido por sus siglas en inglés *Committee Of Sponsoring Organizations Of The Tredway Commission*, emitido en Estados Unidos.

² COCO: Informe de Control interno emitido por el Comité de Criterios de Control de Canadá y publicado por el Instituto Canadiense de Contadores Autorizados (CICA)

³ Cadbury: Aprobado por el Reino Unido en 1992, es un informe donde por primera vez se aborda un “código de buen gobierno” al que las compañías que cotizaban en la bolsa de Londres debían adherirse.

⁴ King Report: Conocido de forma abreviada como, informe King. Es el reporte sobre Gobierno corporativo del gobierno de Suráfrica.

⁵ Turbunll: Guía para directores sobre el Código combinado, fue diseñado en 1999 por el Instituto de Contadores públicos de Inglaterra y Gales (ICAEW).

Fundamentación teórica

Los nuevos enfoques del control interno y sus referentes internacionales

Desde la antigüedad siempre hubo la necesidad de aplicación del “control” con el objetivo de ejercer el poder; evidencia de ello quedan, de la antigua Roma el Código Justiniano el cual consolidó y estructuró una orden que controlaba los gastos de todo el imperio. De la Atenas del sistema feudal figuran documentos de las Cortes de cuentas; en civilizaciones donde no se conocía la escritura se emplearon instrumentos de registro, que fueron adquiriendo con el paso del tiempo categoría de registro y de control de las transacciones comerciales que se realizaban. El surgimiento del método de la partida doble en el siglo XV fue una medida de control implementada para garantizar de forma clara y fidedigna el registro de los hechos diarios en el patrimonio de una empresa. Sin embargo, no fue hasta finales del siglo XIX y segunda mitad del XX que los hombres de negocios se preocuparon y ocuparon en establecer sistemas de control dirigidos a la protección de su patrimonio e intereses.

Es así que el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés), a través del Informe Especial de la Comisión de Procedimientos de Auditoría (1978), definió el control interno como el plan de la organización y los métodos y medidas coordinados aplicados a una empresa para la protección de sus bienes, la exactitud y fidelidad de sus datos, promover la eficiencia y estimular la obediencia en el cumplimiento de las directrices administrativas establecidas.

Para E. Fowler Newton (1976) el control interno es el conjunto de elementos, normas y procedimientos destinados a lograr una efectiva planificación, ejecución y control, así como el ejercicio eficiente de la gestión para el logro de los fines de la organización.

Muchas personas interpretan el término control interno como los pasos que da un negocio para evitar fraudes del personal; sin embargo, esto es solo una ínfima parte del término control interno, por cuanto consta de todas las medidas a emplear por una organización para proteger sus activos contra el desperdicio, el fraude, y el uso ineficiente; promover exactitud y confiabilidad en los registros contables, alentar y al mismo tiempo medir, el cumplimiento de las políticas de la compañía y evaluar la eficiencia de las operaciones.

Esta apreciación es una de las primeras que considera al control interno más allá de las funciones contables y financieras, con un alcance amplio para toda la compañía y las actividades de la organización que incluye, además, delegación de autoridad, asignación de responsabilidad a todos los niveles y la implicación de todos en el cumplimiento de las políticas y objetivos de eficiencia y eficacia establecidos.

Cook y Winkle (2006) consideran al control interno como un sistema al interior de la compañía, integrado por el plan de la organización, asignación de deberes y responsabilidades, diseño de cuentas e informes y el conjunto de medidas y métodos empleados para proteger los activos, obtener exactitud y confiabilidad de la contabilidad y de otros datos operativos, juzgar la eficiencia de las operaciones de la compañía, comunicar las políticas administrativas y medir el comportamiento de las mismas. Este criterio es considerado el más avanzado emitido hasta el momento.

Hasta aquí se advierte que, aunque hay elementos comunes en las acepciones de control interno, no existe una generalmente aceptada por todos los que investigaron el tema. Otro matiz que revelan las definiciones anteriores es la no integración del control interno como sistema para todos los procesos que gestiona la organización, salvo la emitida por Cook y Winkle, quienes lo refieren como un sistema “hacia el interior de la compañía”, encaminado a todas sus actividades y con carácter preventivo. Sin embargo, el mérito por su carácter preventivo se limita, cuando solo lo perciben hacia “el interior”, aislándolo de elementos externos (riesgos externos) que pueden afectar los objetivos de la organización. Independientemente de ello, el concepto de estos autores es más integrador que los anteriores.

Finalmente, diversas agrupaciones profesionales de reconocido prestigio a nivel mundial unieron esfuerzos con el fin de establecer un marco conceptual de Control Interno, integrador de las definiciones y conceptos preexistentes, que permitiera a las organizaciones públicas y privadas, a las auditorías internas y externas, a los académicos y a los legisladores contar con un modelo de referencia común sobre el tema.

Como resultado, fue emitida la definición de control interno que aparece en el Informe *Marco integrado de control interno (Internal Control-Integrated Framework)* elaborado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO, por las siglas en inglés de *Committee of Sponsoring Organizations*) que lo define como:

Un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías: Eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y normas aplicables (COSO, 2013, p. 1).

Attie (1998) y el Instituto de Auditores Internos (IIA, citado por Costa, 2010) coinciden al establecer los objetivos del control interno en cuatro aspectos esenciales que son: la confianza y la integridad de la información financiera y operativa; el cumplimiento de las leyes, reglamentos y contratos; la salvaguardia de los activos; la eficiencia de las operaciones para alcanzar los objetivos establecidos.

Los objetivos mencionados por el IIA y Attie evidencian que el Control Interno es esencial para el buen funcionamiento de todos los procesos y operaciones de una organización. En este sentido, el IIA subraya que el control es “cualquier acción emprendida por la gerencia, el Consejo y otras entidades para gestionar el riesgo y mejorar la probabilidad de alcanzar los objetivos y metas de la organización” (IIA, 1978, p. 36; citado por Costa, 2010).

Varios autores como Drucker (2002) concuerdan en su definición sobre el control interno, independientemente de diferencias en la forma de redacción, hay mucho más coincidencias reflejadas en conceptos tales como: proceso, el hombre centro de atención, posibilidad de alcanzar objetivos deseados y seguridad razonable (que no es un sistema perfecto, solo razonable).

La Contraloría General de la República de Cuba (CGR) en su Resolución 60/2011, sección primera, artículo 3, establece que:

El control interno es el proceso integrado a las operaciones con un enfoque de mejoramiento continuo, extendido a todas las actividades inherentes a la gestión, efectuado por la dirección y el resto del personal; se implementa mediante un sistema integrado de normas y procedimientos, que contribuyen a prever y limitar los riesgos internos y externos, proporciona una seguridad razonable al logro de los objetivos institucionales y una adecuada rendición de cuentas (CGRC, 2012, p. 3).

Esta definición emitida por la CGR de Cuba, sin lugar a dudas, abarca todos los criterios emitidos antes, incorpora y resalta el enfoque de mejora continua, su orientación a gestionar los riesgos, y la adecuada rendición de cuentas, lo que para el investigador representa una definición amplia y enfocada al cumplimiento de los objetivos de desarrollo empresarial.

Otros autores emiten definiciones que apuntan a la prevención, detección de errores, corrección e implicación de todo el personal. Otras que han ido evolucionando y se enfocan además en la gestión administrativa, y fundamentan la necesidad de un concepto más abarcador que responda a los desafíos actuales de las organizaciones empresariales relacionados con la responsabilidad empresarial, los gobiernos corporativos y el entorno.

En consecuencia, para los autores y autoridades competentes en el tema, el Control Interno implementado como sistema en la organización, debe tener un efecto preventivo sobre los procedimientos por ella adoptados.

Para Crepaldi (2007) y otros, el control interno se subdivide en dos grandes tipos: control interno administrativo y control interno contable.

El control interno administrativo corresponde a los planes y políticas de la organización, así como a los métodos y procedimientos que deben utilizarse para lograr la eficiencia y la eficacia operativa. Normalmente, se relacionan de forma indirecta a los registros financieros, los que unido a los procedimientos conducen a los gestores a la toma de decisiones, lo que genera una dependencia del control administrativo del contable y viceversa.

Existe coincidencia en que el proceso de control administrativo debe contener tres factores esenciales: la estructura organizacional, procesos racionales y la integración de los procesos de planificación y presupuestos.

La estructura organizacional permite identificar las áreas responsables en la jerarquía organizacional y la descripción de sus funciones; la racionalización de procesos, posibilita simplificarlos, así como a las operaciones. Esto permite a la administración concentrar esfuerzos en los aspectos realmente pertinentes de la gestión y la integración de los procesos de planificación y presupuestos. Presupone, por un lado, a través de la función de planificación, conciliar los intereses de las áreas, objetivos y las metas de la organización en su conjunto y por otro lado, integrar los procesos de planificación y el presupuesto, de forma tal que los planes operativos anuales concuerden con los objetivos y metas establecidas a mediano y largo plazo.

El control interno contable corresponde a los planes de la organización y todos los métodos y procedimientos relacionados de forma directa con la salvaguarda de los activos y la confianza de los registros financieros; es decir, comprende los planes de la organización, los registros y procedimientos relativos a la salvaguarda de su patrimonio, sustentado en la confiabilidad e integridad de los datos contables.

Se evidencia la estrecha interrelación en la auditoría interna y externa y el control interno contable, merecedor este último de una especial atención pues su ausencia o limitaciones, puede afectar significativamente los registros contables y consecuentemente los estados financieros finales.

Sin embargo, COSO integra el control interno administrativo y contable al asumir que el control interno es un proceso de todas las operaciones cuya responsabilidad máxima es de la administración y el resto del personal, tal y como refleja en este sentido la Norma cubana, recogida en su Resolución 60.

Para ello los registros contables deben proporcionar una certeza razonable de que las transacciones se realizan conforme a los procedimientos, principios y normas generales y/o específicas aprobadas por el organismo de gestión, las que deben permitir la preparación y emisión de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC, 2001)⁶, refrendadas por el Comité Internacional de Normas Contables (CINC), responsable igualmente por la emisión de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, 2009).

Métodos utilizados

La investigación ha sido posible por la aplicación de los métodos y categorías científicas del conocimiento, en particular los métodos histórico-lógico, análisis-síntesis, abstracto-concreto, inducción-deducción.

Lo abstracto-concreto (abstracción científica) para analizar las particularidades del fenómeno estudiado. El análisis y síntesis para detallar e integrar los modelos, definiciones y conceptos relativos al control interno y auditoría interna, así como el gobierno corporativo y lo lógico-histórico para el estudio de estos modelos o normas de control interno en su surgimiento, evolución, desarrollo, actualización e implementación en diversos países del mundo.

La inducción y deducción, como forma de razonamiento en la investigación, por medio de la cual a partir de la bibliografía consultada se pasa del conocimiento del objeto de estudio de cada uno de los elementos abordados, al conocimiento general que permitan la confirmación de la interrelación de estas y bases teóricas para el diseño de la propuesta de la norma de control interno para las Mpymes en Angola.

⁶ Se refiere a las instituciones norteamericanas conocidas como *International Accounting Standards Board* (IASB), *International Accounting Standards Committee* (IASC), *International Financial Reporting Standard* (IFRS).

Resultados y discusión

Estudio comparativo y crítico de cinco de los modelos de control interno de mayor referencia internacional

De acuerdo con Maia *et al.* (2010) existen cuatro modelos fundamentales de estructura de controles internos: COSO, CoCo, Cadbury y King, conocidos y recomendados por firmas de auditoría externa, que contribuyen a la evaluación del control interno existente en las organizaciones. Por otro lado, la Federación Superior de Auditoría de México (ASF, 2014) enumera cinco (5) modelos, es decir incluye un quinto modelo el Turnbull, además de los cuatro referenciado por Maia *et al.* (2010).

Existen otros modelos que no dejan de ser menos importantes como el Peters (Holanda), Cobit (Australia), Viénot (Francia), Kontrag (Alemania) y muchos otros empleados en varios países de acuerdo con sus especificidades, cuyo común denominador es haber sido adoptados, adaptados y armonizados a partir de uno de los cinco modelos principales.

Al analizar diversas fuentes bibliográficas –entre ellas el *King IV Report on Corporate Governance for South Africa* (2016), el IIA (2015), la ASF (2014), el COSO (2013), así como los autores Maia *et al.* (2005), Costa (2009), Marais y Martins (2013) y Attie (2018), entre otros–, se realizó un estudio comparativo y crítico de los cinco (5) modelos de control interno de mayor referencia internacional a juicio de este autor, conforme se muestra a continuación.

TABLA 1: RESUMEN COMPARATIVO Y CRÍTICO DE LOS CINCO MODELOS DE CONTROL INTERNO DE MAYOR REFERENCIA INTERNACIONAL

Tipos de Modelos	País de Origen	Nombre Técnico	Años de emisión y actualización	Puntos Convergentes	Puntos Divergentes	Limitaciones
COSO	E.U.A.	Control Interno – Marco Integrado	1992 - 2013	<ul style="list-style-type: none"> Los Objetivos de los 5 modelos, permiten la obtención de buen resultado en cualquier organización (pública, privada o una ONG); Excepto CADBURY y King que no definen el control interno, los demás, incorporan en sus conceptos atributos comunes como: <ul style="list-style-type: none"> - proceso, - cumplimiento y - seguridad razonable. Sobre las categorías de objetivos, excepto el modelo CADBURY todos incluyen aspectos tales como: <ul style="list-style-type: none"> - Eficacia y Eficiencia operativa. - Confiabilidad en los informes internos y externos. - Cumplimiento de leyes y regulación aplicables y políticas internas; Todos fundamentan sus principios a través de componentes. 	<ul style="list-style-type: none"> Los objetivos del COSO, COCO y TURNBULL están dirigidos al control interno. Sin embargo, CADBURY y KING al Gobierno Corporativo y a la Auditoría interna; Las bases del enfoque de cada modelo se presentan de acuerdo a la realidad económica y financiera de cada país; La diferencia entre el modelo COSO y COCO se enmarca en la utilización por el COCO de 20 criterios generales, concentrados en 4 componentes; Los componentes del COSO y TURNBULL, solo se diferencian por el hecho de que el TURNBULL unió los componentes ambientes de control y actividad de control; El CADBURY, COCO y KING, presentan componentes con características propias de acuerdo a la realidad económica y financiera de cada país. 	<ul style="list-style-type: none"> Insuficiente referencia sobre gobierno corporativo y auditoría interna.
CADBURY	Reino Unido	Reporte del Comité sobre aspectos financieros del Gobierno Corporativo	1992			<ul style="list-style-type: none"> Poco tratamiento al control interno; No ha sido actualizado desde su primera publicación.
KING	Sudáfrica	Reporte sobre Gobierno Corporativo en Sudáfrica	1994 - 2016			<ul style="list-style-type: none"> Escaso abordaje sobre el control interno;
COCO	Canadá	Guía de Control emitida por el Comité de Criterios de Control.	1995			<ul style="list-style-type: none"> Insuficiente tratamiento al gobierno corporativo y auditoría interna; No se ha actualizado desde su primera publicación.
TURNBULL	Reino Unido	Guía para directores sobre el código combinado	1999 -2005			<ul style="list-style-type: none"> Poco análisis al gobierno corporativo y auditoría interna; Poca actualización.

Fuente: Adaptado de la Federación Superior Auditoría de México, 2014

Aunque la investigación se enfocó esencialmente en los cinco modelos base, incluida la Ley Sarbanes-Oxley, el análisis de todos permitió concluir que las referencias normativas internacionales para el diseño de la norma angolana deben ser los informes COSO III y el King IV de Suráfrica, puesto que el primero aporta los objetivos, enfoque y componentes del sistema de control interno que debe caracterizar la norma para las Mpymes angolanas, mientras que el segundo aspira a aplicar la “gobernanza corporativa” a todas las organizaciones públicas y privadas, grandes y pequeñas, con y sin fines de

lucro, independientemente de su forma de incorporación. Los componentes y principios del COSO, así como las funciones, responsabilidades y principios del King IV, permitirán fundamentar una norma de control interno para Angola que se identifique con las Mpymes.

Comparativamente entre el COSO I, II y III, se observan algunas diferencias emanadas de debilidades que se fueron manifestando al paso de los años, y que constituyeron la base para ir realizando modificaciones a los componentes y objetivos, sobre todo en la gestión de riesgos.

TABLA 2: COMPARACIÓN DEL COSO I, II Y III Y LOS COMPONENTES DE CONTROL INTERNO

Componentes		
COSO I	COSO II	COSO III
Ambiente de Control	Ambiente Interno Establecimiento de objetivos	Ambiente de Control
Evaluación de Riesgos	Identificación de Riesgos Evaluación de Riesgos Respuesta de Riesgos	Evaluación de Riesgos
Actividades de Control	Actividades de Control	Actividades de Control
Información y comunicación	Información y comunicación	Información y comunicación
Supervisión y monitoreo	Supervisión	Supervisión

De esta forma las mejoras introducidas posterior al COSO I han sido sustanciales –aunque todavía no suficientes– lo que conllevó a la redefinición de algunos componentes que dieron lugar a la versión actual del COSO III (2013).

El COSO III, aprobado y puesto en vigencia el 11 de julio de 2006, fue actualizado y publicado como *Marco Integrado de Control interno* (COSO III) en mayo de 2013. Este redujo los 26 principios presentados en la primera versión a 17 y aporta 79 atributos o puntos de enfoque; tiene además el mérito de enfatizar otros elementos y beneficios, tales como: mayor expectativa del gobierno corporativo, mayor demanda y complejidad en leyes, reglas, regulaciones y estándares, atenciones de competencias y responsabilidades, mayor uso y nivel de confianza en tecnologías que evolucionan rápidamente y posibilidades relacionadas con prevenir, desalentar y detectar el fraude.

King Report

El modelo de Control *King Report* (de forma abreviada, informe King) fue publicado en noviembre de 1994 como *King Report on Corporate Governance* (King Report, 2016), cuando el gobierno corporativo de Sudáfrica decide institucionalizarse. En 1992 se crea el Comité King sobre Gobierno Corporativo, bajo los auspicios del Instituto de Directores, al evaluar el creciente interés en todo el mundo en el contexto de Sudáfrica⁷ del gobierno corporativo. Esto coincidió con las transformaciones sociales y políticas de

⁷ La fundamentación de los principios y filosofía del King fueron tomados del artículo “Imperativos africanos y liderazgo de transformación” (marzo 2001) de Shepherd Shonhiwa, vicepresidente del Instituto de Directores en África del Sur. En el comentario público recibido por el Comité King incluía varias interpretaciones adjuntas a este, donde se reconoce la diversidad que existe en Sudáfrica en relación con la cultura, religión, etnias, entre otros aspectos, por las compañías y juntas que operan en Sudáfrica, y valoradas (esta amplia gama de sistemas de valores y rica diversidad) al emitir la definición de su “ethos corporativo y conducta”, tanto interna como externa.

la época, y el surgimiento de la democracia y la readmisión de Sudáfrica en la comunidad de naciones y de la economía mundial. El propósito del Informe King de 1994 fue y sigue siendo, promover los más altos estándares de gobierno corporativo en Sudáfrica.

A diferencia de normativas o modelos homólogos de control interno de otros países tales como el COSO, CoCo, Cadbury, Turnbull entre otros, el Informe King fue más allá de los aspectos financieros y reglamentarios de la “gobernanza corporativa” al abogar por un enfoque integrado de buena gobernanza en interés de una amplia gama de partes interesadas teniendo en cuenta, los principios fundamentales de “Buenas prácticas financieras, sociales, éticas y ambientales”.

Al adoptar un sistema participativo de gobierno corporativo de la empresa con integridad, el Comité King en 1994 formalizó con éxito la necesidad de que las empresas reconocieran que ya no actúan independientemente de las sociedades y el entorno en el que operan. Según el King IV, para el éxito del gobierno corporativo hay que tener en cuenta constantemente, que el espíritu empresarial y la empresa siguen siendo uno de los factores importantes que impulsan el negocio, ya que:

- Las economías emergentes han sido impulsadas por emprendedores que toman riesgos e iniciativas empresariales.
- Con empresas exitosas vienen las economías exitosas.
- Sin niveles satisfactorios de rentabilidad en una empresa los inversores que no pueden obtener un rendimiento aceptable de su inversión buscan oportunidades alternativas, pero es poco probable que los otros grupos interesados tengan interés duradero en la empresa.
- El desafío clave para una buena ciudadanía corporativa es, buscar un equilibrio adecuado entre empresa (rendimiento) y restricciones (conformidad), teniendo en cuenta las expectativas de los accionistas para un crecimiento razonable del capital y la responsabilidad sobre el interés de otras partes interesadas de la empresa.
- Una buena gobernanza abarca tanto el rendimiento como la conformidad.

De acuerdo con este modelo, el Sistema de Control interno (SCI) debe apuntar a la disminución de los riesgos y al alcance de los objetivos de la organización. El gestor tiene la responsabilidad de definir los riesgos deseados para la organización, operacionalmente y en otros aspectos de su desarrollo.

De acuerdo con las búsquedas realizadas sobre definiciones o conceptos de gobiernos corporativos en diferentes declaraciones, tesis, documentos, foros, el Foro Mundial sobre Gobierno Corporativo (2005), la Federación Latinoamericana de Bancos (FELABAN, 2008) y Argente Linares (2012) entre otros, contenidos en modelos o códigos reconocidos internacionalmente (Argente, 2012) tanto, por el sistema anglosajón como por el continental⁸, se destaca la novedad del King IV de sus anteriores versiones (I, II y III), al emitir por primera vez la definición de gobierno corporativo, intencionado a las Mpymes.

⁸ El sistema continental surge de la ley civil (cuyo origen es el derecho romano), donde las leyes son dictadas por los parlamentos y las asambleas y aplicadas por los jueces. Este sistema, a su vez, se divide en

El gobierno corporativo, para los propósitos del King IV, se define como el ejercicio de un liderazgo ético y efectivo por parte del cuerpo directivo hacia el logro de los siguientes resultados de gobernabilidad: cultura ética, buen desempeño, control efectivo y legitimidad. Subraya que, lo ético y lo efectivo deben complementarse y reforzarse mutuamente.

El informe King IV pasa del régimen de solicitud de “aplicar o explicar” (King III) para “aplicar y explicar”, explicando los principios y aplicándolos a la práctica, por lo que, redujo los 75 principios contenidos en King III a 17 principios básicos en King IV, uno de los cuales se aplica solo a inversores institucionales. Incluye, además, un capítulo específico relacionado con suplementos sectoriales tales como compañías estatales, organizaciones no gubernamentales, pequeñas y medianas empresas, fondos de pensiones, entre otras.

Según el Foro Mundial sobre Gobierno Corporativo (2005, p. 4), a medida que se comprende mejor la importancia del gobierno corporativo, cada vez son más los gobiernos que desean alentar el desarrollo de buenas prácticas, con el fundamento de que éstas crean un clima atractivo para las inversiones, contribuyen al crecimiento económico y mejoran la competitividad del país.

El Control Interno en empresas e instituciones estatales angolanas y las Mpymes

Aunque el COSO (2006) publicó el documento “Control Interno para la información financiera para pequeñas y medianas empresas cotizadas”, y en 2009 la “Guía para la Supervisión de Sistemas de Control Interno”, la cultura empresarial angolana todavía está muy distante de alcanzar los principales objetivos que pueden incidir en el éxito de las Mpymes, por razones obvias, asociadas a la no existencia de normas ni referentes internacionales de Control interno. El interés del país de crear su propia norma y colocarse al nivel del resto de los países del Cono africano, lo ha llevado a iniciar el fomento de cultura empresarial.

Desde luego, el proceso se encuentra en su fase inicial, solo en 2012 es que el gobierno inició la materialización de su estrategia de incentivación, apoyo y estimulación al emprendedurismo vinculado a la política de creación de las Mpymes, concebido en los programas de la lucha contra la pobreza, promoción de la economía real, la creación de empleo, fuentes de rendimiento, fortalecimiento y capacitación del empresariado nacional, todo esto previsto en el Plan Nacional del desarrollo (PND).

Las Mpymes angolanas, se encuentran apoyadas por la ley 30/11 de 13 de septiembre 2011, que tiene asiento a su vez en el Reglamento de Ley nº 30/11 de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (aprobado por el Decreto Presidencial nº 43/12), de 13 de marzo; pero, el Control Interno, tanto en instituciones estatales como en las Mpymes angolanas, no se hace sentir. En 2001, la Comisión Permanente del Consejo de Ministros publicó en la serie 11 de martes 6 de marzo de 2001 del diario de la República de Angola, la

tres grupos tradicionales de ley: la francesa, alemana y escandinava. El sistema anglosajón se deriva del sistema de ley común (de origen inglés) con una legislación más flexible, con prácticas comunes e interpretaciones judiciales previas de la ley y unos reglamentos que tienen aplicabilidad en los litigios. Asimismo, se caracteriza por tener un mejor sistema institucional, menores niveles de corrupción y costes más eficientes.

Resolución 6/01, sobre las auditorías de cuentas del sector empresarial del Estado, donde en el punto 5 demanda que, como resultado del trabajo de la auditoría, los auditores deberán presentar una Relatoría sobre el Control Interno y los procedimientos contables.

A partir de esta fecha las empresas fueron obligadas a tener un Departamento de Auditoría y control interno con la finalidad de presentar periódicamente de forma organizada estas relatorías, pero ni así se presentan, son muy pocas las empresas que siguen las normas recomendadas en esta publicación.

Se puede concluir que el sistema del control interno, así como la auditoría interna en las Mpymes angolanas, todavía es débil por la fragilidad que presentan las informaciones contables en estos momentos, y no constituir una exigencia u obligatoriedad su aplicación a las empresas que se benefician del crédito destinado por el Estado.

Uno de los primeros pasos que se están dando con el objetivo de materializar y obligar a la aplicación de la auditoría interna y del control interno, es la implementación plena de la Orden de la Contraloría que todavía no cumple con su función de comprobación, control y protección de la información contable de las empresas incluyendo las Mpymes, aun cuando existen para las grandes empresas (empresas multinacionales, principalmente las petrolíferas y diamantíferas), aunque no reguladas por el Estado.

Es visible hoy en Angola la tendencia del desarrollo de una cultura empresarial, tanto en el sector público y privado, prueba de esto es la cantidad de diplomas legales que se han aprobado en estos últimos años con la finalidad de garantizar el cumplimiento de los principios de transparencia, independencia y rendición de cuentas, elementos esenciales para el control de los recursos del Estado destinados a las Mpymes y así poder mantenerlas rentables y promoviendo su creciente credibilidad e idoneidad, como socios en inversiones a realizar en Angola y en el extranjero. La vocación de internacionalización de las empresas públicas y privadas angolanas será tanto más lograda, cuanto más sólidas y reforzadas sean sus prácticas de buena gobernanza.

Auditoría Interna y Control Interno en las instituciones estatales angolanas

En Angola, la función de auditoría interna es efectuada principalmente por la Inspección Nacional de Finanzas (INF), mientras que la auditoría externa es realizada por el Tribunal de Cuentas, cumpliendo el mandato de la Constitución de la República de Angola (Lei 23, 1992). La auditoría es regulada por la Ley Orgánica 5/96 de 12 de abril de 1996 y organizada por el Decreto 23/01 de 12 de abril de 2001, este último determina los precios a aplicar por los servicios prestados por el Tribunal de Cuentas, máximo responsable de la Institución Superior de Auditoría (ISA) cuya única función –todavía– se limita a auditar las cuentas del Estado, pronunciarse sobre ellas e imponer multas. El tribunal es una entidad externa, con independencia jurídica asegurada por la ley, y que tiene las siguientes funciones principales:

- Controlar y auditar las cuentas y situaciones financieras del Estado, en particular la Cuenta General del Estado (CGE);
- efectuar la vigilancia preventiva de contratos por encima de 350 000 USD;

- llevar a cabo el control sucesivo y las auditorías de regularidad de los organismos que efectúan gastos.

En la actualidad, todavía ninguna de estas funciones está siendo desempeñada de forma satisfactoria. A pesar de su larga historia, la INF es todavía débil para ejercer cualquier acción con impacto real, en términos de imponer la observancia de la Ley Orgánica del Presupuesto. Al mismo tiempo, el Tribunal de Cuentas sigue siendo muy incipiente y queda por probar su poder e independencia, según refiere informe de la comisión del Departamento de asuntos fiscales del Fondo Monetario Internacional (FMI) –misión en Angola–.

El Tribunal de Cuentas (TC) en Angola entró en funciones efectivas el 4 de abril de 2001, pero, su independencia de facto del poder ejecutivo todavía tiene que ser comprobada. Al ser miembro de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (INTOSAI), de la Organización Africana de Instituciones Superiores de Auditoría (AFROSAI) y de la Organización de África Austral de Instituciones Superiores de Auditoría (SADCOSAI), su participación en estas, garantiza al Tribunal el acceso a los patrones (estándares) internacionales de auditoría de la INTOSAI, los que son a su vez aceptados por el Banco Mundial (BM) para las auditorías de cuentas públicas.

Al margen de toda la caracterización anterior sobre las sociedades similares en las que el país es signatario y alguno que otro reglamento, para Angola la prioridad hasta ahora, es la auditoría de cuentas realizada por el Tribunal de Cuentas, independientemente de que no se concibe la realización hoy en día de una auditoría sin al menos comprobar el control interno.

Independiente de todo lo anterior, se reconoce que Angola en los últimos años ha demostrado interés en adecuarse a las normas internacionales de auditoría con el objetivo de proteger el patrimonio de las empresas, prueba de ello fue la creación en 2010 (*Jornal de Angola*, 2018) del Instituto de Auditores Internos de Angola (IAIA), afiliado al Instituto de Auditores Internos (IIA).

La IIA es una entidad que representa a la comunidad nacional de los auditores internos y otros profesionales de control interno, tiene como finalidad el fortalecimiento metodológico de estos profesionales, su formación, capacitación y permanente actualización, teniendo como lema: Probidad, Desarrollo y excelencia profesional.

La normatividad del control interno en el contexto angolano

Si bien se aprobó la Ley 30/11 de 13 de septiembre sobre las Mpymes, esta no contempla nada referido a aspectos relacionados con requisitos de fiscalización y control interno del Estado sobre los fondos destinados al desarrollo de sus actividades empresariales, dejando un vacío sobre el tema en estas empresas, que devienen en causas y condiciones para su fracaso empresarial.

En contraposición con las Mpymes en las instituciones públicas se han dado algunos pasos informales sobre control interno, aunque en realidad no se ha logrado establecer normativas al respecto, y las funciones internas o externas de control que deben desempeñarse no son satisfactorias en el país, aun y cuando Angola es uno de los pocos

países de la Comunidad de Desarrollo del África Austral (SADC) que tiene una Institución Superior de Auditoría (ISA).

El Banco Nacional de Angola (BNA) en su advertencia 02/2013, define el control interno como conjunto integrado de políticas y procesos, con carácter permanente y transversal a toda institución, realizados por el órgano de administración y demás colaboradores en el sentido de alcanzar los objetivos de eficiencia en la ejecución de las operaciones, control de los riesgos, fiabilidad de la información contable y de soporte a la gestión, y cumplimiento de los reglamentos legales y de las directrices internas. Se considera una definición abarcadora, no obstante, con un alcance limitado, de carácter interno, propio y solo válido para el BNA, pues no está refrendado en ninguna norma, procedimiento, o resolución de control interno aprobada por el organismo competente del Estado, para uso nacional y aplicación generalizada –al menos– para todas las instituciones bancarias públicas y privadas y empresas del país.

El control a nivel de ministerios, así como organismos de auditoría, es un elemento clave para asegurar la transparencia e imprimir un carácter de responsabilidad a la gestión fiscal. También lo son, las Instituciones Superiores de Auditoría en lo que se refiere a controles y auditorías externas.

En Angola la Inspección General de la Administración del Estado (IGAE) es la institución responsable por la organización, desempeño y disciplina de los servicios públicos. Esta debería tener un papel protagónico en la disciplina y concientización de los funcionarios públicos y agentes administrativos del Estado a través de acciones preventivas y pedagógicas a desarrollar al transmitir conocimientos, orientaciones y buenas prácticas de gestión o administración de los asuntos públicos. Sin embargo, la falta de instalaciones propias ha sido señalada como una de las principales dificultades que condiciona el no reclutamiento del personal necesario para completar el marco orgánico del IGAE y poder desempeñar su verdadera función.

Con la llegada de Joao Lorenzo a la presidencia de la República y la aplicación de su política de combate a la corrupción de forma implacable, la IGAE presentó por primera vez en el 2018 una relatoría sobre irregularidades de la administración pública angolana entre el periodo de 2015 a 2018⁹, la cual reconoce una eficiencia en la descentralización del sistema informático de gestión de los recursos humanos, y al mismo tiempo considera que el país carece de un sistema de control interno adecuado, destacando entre los elementos más relevantes:

- Existencia de procesos de funcionarios que no fueron aprobados por el Tribunal de Cuentas;
- los extintos ministerios angolanos de Obras Públicas y de la Construcción no han justificado gastos millonarios por 30 000,00 millones de kwanzas (100 millones de euros) entre el periodo de 2007 a 2014;

⁹ Puede ampliarse la información en: *Irregularidades na gestão dos fundos públicos em Angola* (2018), disponible en <https://www.dw.com/pt-002/angola-igae-denuncia-irregularidades-na-administração-pública/a-44954568>

- soporte (justificante) de gastos de vehículos de personal ajeno al ministerio y adquisición de medios no inventariados, así como la ejecución de cerca de 64 contratos cuyos vistos no fueron aceptados por el Tribunal de Cuenta.

Teniendo en consideración los distintos enfoque estudiados, tanto desde el punto de vista conceptual de control interno, como de gobierno corporativo, y utilizando el procedimiento de agrupación por atributos, categorías comunes y diferentes, esta investigación define el control interno (válido para las Mpymes angolanas) como *el proceso de aplicación de políticas y procedimientos de carácter permanente y transversal en toda institución, mediante un liderazgo ético y efectivo de la dirección y el resto del personal, para la ejecución de las operaciones, control de riesgos, exactitud y confiabilidad de la información contable y de gestión, con seguridad razonable y rendición de cuenta, que permita alcanzar los objetivos y resultados deseados con eficiencia y eficacia, para la protección del patrimonio estatal y de las empresas.*

Conclusiones

1. *El estudio teórico ha facilitado, la actualización y adecuación de los modelos clásicos de control interno más utilizados internacionalmente y dar respuesta a la nueva dinámica empresarial, ambiental y operativa del contexto actual, destacándose el COSO III (2013), y el King IV (2016).*
2. *En Angola no existe normatividad de control interno para las instituciones del Estado en general y en particular para los recursos financieros que este destina a las Mpymes, ni una política de adaptación o armonización de los referentes internacionales como alternativa, para la prevención de quiebras de las mismas, de desvíos y fraudes de los recursos que el Estado ha destinado a su fomento y desarrollo.*
3. *La definición de las bases teóricas para el diseño de normativas contextualizadas en la realidad de Angola, permiten asumir los principios y componentes del informe COSO e integrar el enfoque de gobierno corporativo y de auditoría interna del informe King, para su adaptabilidad en Angola, lo que constituye el fundamento de la propuesta metodológica para el diseño de normativas y procedimientos de control interno angolano.*
4. *La adaptación o armonización de estándares internacionales, más que un camino es algo inevitable para participar de manera competitiva en el mercado mundial. Los esfuerzos por armonizar, adoptar o adaptar estándares internacionales de información a la normativa local, no sólo incluye entidades que realicen operaciones fuera del ámbito nacional, también abarca a entidades gubernamentales, micro, pequeñas, medianas empresas, entidades sin fines de lucro y entes no gubernamentales.*

Referencias bibliográficas

1. Argente Linares, E. (2012). *El Gobierno Corporativo en Empresas Hispano Marroquíes*. (Tesis inédita de grado académico). Universidad de Granada, Granada, España.
2. CoCo. (1995). Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants. Recuperado de: <http://icorp.ca/downloads/Integrated-Control-Guidance-A-Management-Framework.pdf>
3. Committee of Sponsoring Organizations Of The Tredway Commission COSO (2004). Enterprise Risk Management-Integrated Framework: Executive Summary. Recuperado de: <https://www.coso.org/Documents/coso-ERM-executive-summary.pdf>
4. Contraloría General de la República de Cuba (2012). *Sistema de Control Interno: Resolución 60/11 Normas de Control Interno. Guía de autocontrol general*. Cuba: Ediciones Minag.
5. Cook & Winkle. (2006). *Auditoría*. (Tomo 1). La Habana: Editorial Félix Varela.
6. COSO (2013). Control Interno-Marco Integrado. Marco y anexo. Recuperado de: <https://es.scribd.com/document/291888056/Guia-Marco-Integrado-de-Control-Interno-COSO-III>
7. Costa, C. B. (2014). *Da Auditoria Financeira: Teoria & Prática*. (10ª ed.). Portugal, Lisboa: Rei dos Livros
8. Drucker, P. (2002). *Introdução à administração*. (3ra ed.). Brasil, São Paulo: Pioneira.
9. Federación Superior de Auditoria de México (2014). Reflexión sobre las respuestas al documento guía “*Tema técnico 2: el control interno desde la perspectiva de la transparencia y rendición de cuentas*”. México, ASF.
10. Foro Mundial sobre Gobierno Corporativo (2005). *Elaboración de códigos de las mejores prácticas de gobierno corporativo*. (Tomo 2, Herramienta 2). México.
11. Fowler Newton, E. (1976). *Tratado de Auditoría*. Argentina: Ed. Contabilidad Moderna.
12. Federación Latinoamericana de Bancos (2008). Código marco de prácticas de Buen Gobierno corporativo para entidades del sector financiero latinoamericano, Colombia. Recuperado de: <https://www.mfg-es-documento-codigo-marco-de-practicar-de-buen-gobierno-corporativo-para-entidades-del-sector-financiero-latinoamericano-2008>
13. Holmes, A. (1994). *Auditoria Principios y Procedimientos*. México: Editorial Limusa.
14. Jornal de Angola (3 de novembro, 2018). Criação do Instituto de Auditores internos de Angola (IAIA). Angola.

15. King III (2009). El gobierno corporativo y las TICs. Recuperado de: <https://governanza.wordpress.com/2009/09/01/king-iii-y-el-gobierno-corporativo-de-las-tic/>
16. King Reporto on corporate governance IV (2016). Recuperado de: <http://progresomicrofinanzas.org/draft-king-iv-report-on-corporate-governance-for-south-africa-2016/>
17. Lei 23/92 (1992). Lei da Institucionalização do Tribunal de Contas de 16 de setembro de 1992, N.º 3, Artigo 125, Angola.
18. Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Angola (1996). Decreto-Lei 5/96. Angola.
19. Maia, M. S.; da Silva, M. R.; Dueñas, R. y Almeida, P. (2010). Contribuição do sistema de controle interno para a excelência corporativa. *Revista Universa Contábil Blumenau*, 1(1), pp. 54-70.
20. Marais, G. y Martins, I (2013). *Auditoria Interna- Função e Processo*. (4ª Edição). Portugal: Áreas Editora.
21. Instituto Mexicano de Normalización y Certificación, A.C. (2006). Normatividad. Recuperado de: www.imnc.org.mx
22. Crepaldi, S. A (2011). *Auditoria Contábil: Teoria e Prática*. (7 ed.). Brasil, São Paulo: Atlas.
23. Attie, W. (2018). *Auditoria interna. Conceitos e aplicações*. (7ª edição). Brasil: Editora Altas.
24. Lei 30/11 de las Mpymes (2011). Diário da República 176, Série de 13 de Setembro de 2011.