

AUDITORES

Revista Académica Carrera de Auditoría
Cunoc - Usac

360°

No. 1 - Julio 2023



**División de Ciencias Económicas
Centro Universitario de Occidente
Universidad de San Carlos de Guatemala**

COSO Y CONTROL INTERNO

El control interno es una categoría relacionada con la actividad de las unidades económicas y los diferentes actores, entre ellos los Contadores Públicos y Auditores, quienes ejercen la profesión en los ámbitos de las finanzas, contabilidad o administración. Los distintos textos de auditoría lo han definido de diferentes maneras, desde los libros clásicos como Finney Miller, hasta los más contemporáneos; de esta cuenta, no existe una definición de aceptación general y que se tome como definición universal. En tal sentido se expone una clasificación de tres modelos planteados por Glenda Rivas Márquez, de la Universidad de Carabobo, quien hace una clasificación de tres generaciones.



Dr. Armando Pú

Primera generación: Esta es considerada como una de las fases iniciales del control interno, y como tal, sentó las bases del mismo. Algunas aún son practicadas como los controles con enfoque contable que comprende los libros y registros, y el enfoque administrativo, que tiene un énfasis en la separación de funciones y control del recurso humano.

Segunda generación: Además de los aspectos administrativos y contables, en esta fase el control interno se extiende al área del cumplimiento de aspectos legales, tema que comprende la relación con algunos entes de control gubernamental como la Superintendencia de Administración Tributaria, Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Ministerio de Trabajo, de Ambiente, entre otros.



En tal sentido se va fortaleciendo la definición del Control Interno, porque se van considerando conceptos como el plan de organización, conjunto de métodos y políticas.

Tercera Generación: En esta fase empieza el interés de diferentes organismos por identificar e implementar buenas prácticas de control interno y surge lo que se conoce como COSO, cuya naturaleza esencial es el logro de los objetivos. También emergen otros marcos de referencia como el COCO de Canadá, modelo que, según sus practicantes, es más simple que el COSO; seguidamente se tiene modelo denominado MICIL, el cual es conocido como el modelo COSO latinoamericano, y también tiene cinco componentes; además se tiene el modelo PETER utilizado en Holanda.

El control interno comprende una serie de mecanismos y procedimientos que procuran el buen funcionamiento de las empresas, y como tal no existe una definición universal. Ante este marco, vale dar a conocer la definición de Control Interno generada por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados AICPA, quien lo define así:

El Control Interno incluye el Plan de Organización de todos los métodos y medidas de coordinación acordados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, verificar la corrección y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas gerenciales establecidas... un “sistema” de Control Interno se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas (AICPA).

COSO y NIA 315

Existen varios antecedentes del COSO, algunos de ellos se relacionan con escándalos financieros, como el caso de Burbujas de Mares del Sur de Inglaterra, que según el portal <https://www.bbva.com> en el siglo XVIII, consistió en el incremento volátil de “precio de sus acciones de 128 Libras a 550 Libras” en 5 meses. Otras referencias son los problemas de fraude ocurridos en la bolsa de valores de Hong Kong; y posteriormente el del Banco Español de Crédito S.A., conocido como BANESTO, o la Empresa de Telecomunicaciones WorldCom, escándalos que pasan por temas



contables, financieros, errores, fraudes o manipulaciones de informes.

Posterior y probablemente los más conocidos como el de Enron en 2001, USA Texas, y el caso Parmalat, que la historia registra como de los mayores de Europa, y que en su momento presentó vinculación con inversiones en América Latina, Sudamérica, Oceanía África y Asia, según lo refiere María Arroyo, Izaskun Artucha y Antonio M. Arroyo, en el Libro Fraude Contable Parmalat, para el efecto se cita uno de los hallazgos que revelaron hechos que provocaron el escándalo.

9 de diciembre de 2003: Parmalat supera la fecha límite para pagar Eurobonos por valor de 150 millones de euros y Luciano del Soldato dimite. El Consejo contrata a Enrico Bondi (especialista en reflotar empresas en crisis) para que trace un plan de reestructuración industrial y financiera para el Grupo Parmalat. Standard & Poor's rebaja la calificación de los bonos a "bonos basura" (MARÍA ARROYO, 2004, septiembre a diciembre)

Desde luego que el caso de las transnacionales descritas, tiene efectos en diferentes países y no solo en las sedes centrales, y es a partir de casos como estos, que el Estado Norte Americano emite la Ley Federal

Sarbanes-Oxley, conocida también como Acta de Reforma, o Ley de Reforma de la Contabilidad Pública de Empresas y de Protección al Inversionista, la cual establece nuevos estándares y buenas prácticas relacionadas con las finanzas, contabilidad y consecuentemente la auditoría y contaduría pública, a través de mecanismos de control, con una fuerte carga de valores deontológicos e informes más objetivos.

El objeto y campo de aplicación de esta norma, es para todas las compañías estadounidenses que cotizan en bolsa, no aplica a compañías privadas; sin embargo, establece obligaciones y cumplimientos para firmas de auditoría e interés en fortalecer el control interno y evaluarlo con un marco de referencia, creación de los comités de auditoría y control de calidad, entre otros.

Ya en nuestro contexto, la Norma Internacional de Auditoría 315, denominada entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, requiere que el auditor obtenga una comprensión de los controles que son relevantes para la auditoría, que evalúe el diseño e implementación de esos controles. Vale aclarar que el juicio profesional, entendido como la experiencia acumulada del ejercicio profesional, es sumamente importante para esta tarea, toda vez que solo se puede



entender, comprender y evaluar procesos o procedimientos, si se conocen, de lo contrario sería muy aventurado emitir una opinión sobre un asunto del cual no se tiene conocimiento.

El trabajo de auditoría es diverso, esto obliga a la aplicación de cada una de las normas en su momento, según las circunstancias y necesidades del encargo de auditoría, después de formalizar los

acuerdos del trabajo de auditoría conforme al rango de las NIAS que establecen los principios generales y responsabilidades (200-260). Seguidamente la Planeación, que comprende el Control Interno y los Riesgos, son la materia a considerar y que tiene relación con el tema de COSO, es aquí donde cobra importancia el entendimiento apropiado de la entidad a auditar y por consiguiente evaluar el riesgo y la responsabilidad del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material a nivel de estados financieros y por ende la aplicación en especial de la NIA 315 y las demás Normas relacionadas.

Vale retraer lo que establece la NIA 315 en relación a la definición de control interno que lo define así:

El control interno es el proceso diseñado y efectuado por los

encargados del gobierno corporativo, la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencias de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. El control interno se diseña e implementa para atender a riesgos de negocios

identificados que amenazan el logro de cualquiera de estos objetivos. (IFAC, 2007)

En el mismo sentido la Asociación de Auditores Internos de España, adquirió el permiso para realizar un resumen Ejecutivo sobre COSO 2013, del cual se extrae la siguiente definición de Control Interno:

El control interno es un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar seguridad razonable en cuenta a la consecución de los objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento (PWC, 2013)

El control interno es un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar seguridad razonable



Como se puede apreciar, ambas definiciones atribuyen la responsabilidad del control interno a los cuerpos de dirección o lo que en términos modernos algunos autores han denominado al nivel “Tone at the Top”, que es un proceso y una interrelación de acciones. En este sentido la NIA 315 indica que los componentes mencionados son un marco de referencia

para la evaluación del control interno, de ahí su importancia de ser un marco de referencia, y para el efecto exponen 5 componentes, y que de similar manera el COSO 2013, también incluye 5 componentes; los cuales varían escasamente, tal como se observa en el cuadro siguiente:

SEGÚN NIA 315	SEGÚN COSO 2013
Ambiente de control	Ambiente de control
Proceso de evaluación del riesgo por la entidad	Evaluación de Riesgos
Sistema de Información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y comunicación.	Información y comunicación
Actividades de control	Actividades de control
Monitoreo de controles	Actividades de Monitoreo

Es importante saber que, para efectos de facilitar el análisis y la evaluación, el COSO 2013 tiene principios para cada componente, haciendo un total de 17, también propone puntos de enfoque, conocidos también como puntos de interés, congruentes con cada principio. Por su lado la NIA 315 no presenta una especificidad de estos elementos, pero hace una cobertura de las mismas actividades, áreas y operaciones, de los valores, la ética y la filosofía de la organización. Por el lado del riesgo se considera la comunicación con los encargados del gobierno corporativo, consecuentemente considera la

planificación y la variable objetivos lo que es algo imprescindible a tomar en cuenta.

En este orden, se debe evaluar la probabilidad de los riesgos en el logro de los objetivos, así como las posibilidades del fraude y el impacto que estos pudieran tener en los Estados Financieros. Es aquí donde cobra importancia las actividades de control, que serán implementadas por la alta dirección para mitigar los riesgos de fraude o error y los impactos, y que deben incluirse y materializarse en las políticas y procedimientos.

El sistema de control interno debe auxiliarse de la comunicación, misma que debe de ser fluida adecuadamente entre los



5 componentes, con información importante financiera y no financiera, evitando los ruidos y la distorsión de la comunicación, para finalizar con la supervisión, que consiste en verificar qué control interno está funcionando o no.

Vale resaltar que el informe COSO es una corriente que gestiona sistemas de control y que es impulsada por varias organizaciones como la Asociación Americana de Contabilidad, Instituto Americano de Contadores Públicos, Instituto de Auditores Internos, Instituto de Administración y Contabilidad, y el grupo de Ejecutivos Financieros Internacionales; los que se constituyen en el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, cuyas siglas componen el concepto COSO (**Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission**) que en el año 1992 emiten su primer informe conocido como COSO, técnicamente llamado Marco Integrado de Control Interno, que como tal, el objeto y campo de aplicación son los entes con determinados sistemas y montos de capital importantes a controlar, situación que es salvada por la NIA 315, porque hace una aclaración sobre las entidades pequeñas, las cuales no precisamente tienen sus normativos, manuales, políticas y procedimientos escritos, en tal sentido los 5 componente del control interno serán difíciles de identificar.

Este artículo no pretende hacer una línea del tiempo del informe COSO, toda vez que el COMITE ha trabajado varios informes como el del 2004 que es el segundo informe, que surge como complemento del primero, emitido en el año 1992. Posteriormente y después de 20 años, se difunde una actualización del marco integrado del control Interno conocido como COSO 2013; finalmente en el año 2017 se emite el documento denominado Gestión de Riesgos, que ya no es control interno, sino gestión de riesgos.

En tal virtud, todo el desarrollo del tema COSO va orientado a las compañías que cotizan en la bolsa de valores, como ya se apuntó; en consecuencia, en el contexto nacional, estas serán grandes empresas. Es importante saber que las NIAS desarrollan varios conceptos como la materialidad y el juicio profesional, en tal sentido cuando las circunstancias son típicas de entidades pequeñas deberá tomar en cuenta el conocimiento de la empresa, el giro de sus operaciones y la naturaleza de sus actividades, para evaluar el control interno y la identificación de los componentes, es decir que independiente que sean pequeñas, existe la obligación de cumplir con la Norma.

En función a lo descrito anteriormente, se puede concluir que para evaluar el Control Interno es preciso cumplir con un marco de referencia, el cual debe



cubrir los 5 componentes descritos, identificarlos y adaptarlos según las circunstancias o la magnitud del ente a auditar. La comprensión del sistema de control interno permitirá diseñar un

Dr. Armando Pú

Catedrático Titular

Carrera de Auditoría

División de Ciencias Económicas

Cunoc-Usac

Coordinación de Auditoría

Coordinacionauditoria@cunoc.edu.gt

Edificio E 3er Nivel

Centro Universitario de Occidente

Universidad de San Carlos de Guatemala

cuestionario de control interno que incluya los componentes vistos y adaptarlos según las circunstancias para determinar si la seguridad del control es bajo, medio o alto.