

TÍTULO:	ASESORÍA
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XVIII
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

ASESORÍA

CUESTIONES DE AUDITORÍA

CONTROL INTERNO. *Entendimiento del control que sea relevante para la auditoría. Definición de control interno. Objetivos del control interno. Control interno que es relevante para la auditoría. Componentes del control interno. Ambiente de control. Proceso de valoración del riesgo de la entidad. Sistema de información, incluyendo los procesos de negocios relacionados, relevantes para la información financiera, y la comunicación. Actividades de control. Monitoreo del control interno. Control interno en las entidades más pequeñas. Auditabilidad. Nueva Estructura Integrada de Control Interno COSO 2013.*

CONTROL INTERNO

ENTENDIMIENTO DEL CONTROL INTERNO

El control interno es diseñado e implementado por la administración o gerencia para tratar los riesgos de negocio y de fraude identificados que amenazan el logro de los objetivos establecidos, tales como la confiabilidad de la información financiera.

DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO

Control interno es un proceso: (a) diseñado y efectuado por quienes tienen a cargo el gobierno, la administración y otro personal; y, (b) que tiene la intención de dar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad con relación a la confiabilidad de la información financiera, la efectividad y eficiencia de las operaciones, y el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

Existe una relación directa entre los objetivos de la entidad y el control interno que la entidad implementa para asegurar el logro de tales objetivos. Una vez que se establecen los objetivos, es posible identificar y valorar los riesgos potenciales que impedirían el logro de dichos objetivos. Con base en esa información, la administración puede desarrollar respuestas apropiadas, las cuales incluirán el diseño del control interno.

El control interno puede ser diseñado, en primer lugar, para prevenir que ocurran debilidades materiales potenciales o para detectar y corregir esas debilidades materiales luego que hayan ocurrido.

Los objetivos de la entidad, y por ende su control interno, pueden ser agrupados ampliamente en cuatro categorías:

- * objetivos/metas estratégicos, de alto nivel, que respaldan la misión de la entidad;
- * información financiera (control interno sobre la información financiera);
- * operaciones (controles operacionales), y
- * cumplimiento con las leyes y regulaciones

CONTROL INTERNO QUE ES RELEVANTE PARA LA AUDITORÍA

El control interno que es relevante para la auditoría corresponde principalmente a la información financiera. Este aborda los objetivos que tiene la entidad en la preparación de los estados financieros de propósito general para usuarios externos. Los controles operacionales, tales como la programación de la producción y del personal, el control de calidad, el cumplimiento con los requerimientos de salud y seguridad, normalmente no serían relevantes para la auditoría, excepto cuando:

- * la información producida es utilizada para desarrollar procedimientos analíticos (ejemplo: si las estadísticas de producción se usaron como base para un procedimiento analítico, serían relevantes los controles para asegurar la exactitud de esos datos); o
- * la información es solicitada para su revelación en los estados financieros (ejemplo: si el no cumplimiento con ciertas leyes y regulaciones tienen un efecto directo y material sobre los estados financieros, serían relevantes los controles para detectar y reportar el no cumplimiento).

COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO

El término "control interno" abarca los cinco componentes del control interno, los cuales son:

- * el ambiente de control;
- * el proceso de valoración del riesgo de la entidad;
- * el sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados relevantes para la información financiera, y la comunicación;
- * las actividades de control; y
- * el monitoreo del control interno.

Estos componentes se relacionan principalmente con los objetivos de la información financiera de la entidad y la división del control interno que ofrece una estructura útil para los auditores en el entendimiento de los diferentes aspectos del control interno de la entidad.

AMBIENTE DE CONTROL

El auditor debe obtener un entendimiento del ambiente de control, el cual es el fundamento para el control interno efectivo, proveyendo disciplina y estructura para la entidad. Establece el tono de la organización, influyendo en el conocimiento o en la conciencia de su personal. Incluye las funciones de gobierno y administración, así como las actitudes, conciencia y acciones de quienes tienen a su cargo la gobernanza y la administración en lo que respecta al control interno de la entidad y su importancia en la misma.

VALORACIÓN DEL RIESGO

El auditor debe obtener un entendimiento de los procesos que la entidad tiene para identificar los riesgos de negocio que son relevantes para los objetivos de la información financiera y para decidir respecto de las acciones a tomar para cubrir esos riesgos, y los resultados consiguientes. El proceso de valoración del riesgo le aporta a la administración la información que necesita para determinar qué riesgos de negocio deben ser administrados y las acciones a tomar. Si el proceso de valoración del riesgo de la entidad es apropiado, le ayudará al auditor en la identificación de los riesgos de declaración equivocada material, por fraude o error. En las entidades más pequeñas donde puede no existir un proceso formal de valoración del

riesgo, el auditor debe discutir con la administración cómo se identifican los riesgos de negocio y cómo son administrados.

SISTEMA DE INFORMACIÓN

Incluye procesos de negocio relacionado, relevante para la información financiera, y la comunicación.

El auditor debe obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados relevantes para la información financiera, incluyendo las siguientes áreas:

- * las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que son importantes para los estados financieros;
- * los procedimientos, en los sistemas tanto de TI (tecnología de la información) como manuales, mediante los cuales las transacciones son iniciadas, registradas, procesadas y reportadas en los estados financieros;
- * los registros de contabilidad relacionados, ya sean electrónicos o manuales, la información de respaldo, y las cuentas específicas contenidas en los estados financieros, con relación al inicio, registro, procesamiento y presentación de reportes de las transacciones;
- * cómo los sistemas de información capturan los eventos y las condiciones, diferentes a las clases de transacciones, que son materiales para los estados financieros; y
- * el proceso de información financiera usado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo los estimados de contabilidad y las revelaciones significantes.

El sistema de información (que incluye el sistema de contabilidad) consta de los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones de la entidad (así como los eventos y condiciones) y para mantener la *accountability* por los activos, pasivos y patrimonio relacionados.

ACTIVIDADES DE CONTROL

El auditor debe obtener un entendimiento suficiente respecto de las actividades de control para valorar los riesgos de declaración equivocada material a nivel de aserción (afirmación) y para diseñar los procedimientos de auditoría adicionales que son respuesta a los riesgos valorados (probabilidad de ocurrencia e impacto en los estados financieros).

Las actividades de control son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se ejecutan las directivas de la administración (ejemplo: pueden incluir los controles para asegurar que no se despachan bienes a quien tiene un alto riesgo de crédito o para asegurar que solamente se hacen compras que estén autorizadas). Esos controles cubren riesgos que si no se mitigan amenazarían el logro de los objetivos de la entidad.

Las actividades de control, ya se trate que estén en los sistemas de información o en los sistemas manuales, tienen diversos objetivos, y se aplican en distintos niveles organizacionales y funcionales (por ejemplo: autorización de transacciones, revisiones del desempeño, procesamiento de información, controles físicos, segregación de funciones).

En las empresas más pequeñas, esos controles a menudo serán informales y pueden no ser necesarios como resultados de la supervisión por parte de la administración o de otras medidas de esta (ejemplo: la administración puede fomentar una cultura que enfatice la importancia del control; contratar personal competente; monitorear los ingresos y los desembolsos contra el presupuesto establecido; aprobar todas las transacciones principales; monitorear los indicadores clave del desempeño; y asignar responsabilidades entre el personal para maximizar la segregación de funciones).

MONITOREO DE LOS CONTROLES

El auditor debe obtener un entendimiento de los principales tipos de actividades que la entidad usa para monitorear el control interno sobre la información financiera, incluyendo las relacionadas con las actividades de control que son relevantes para la auditoría, y la forma como la entidad inicia las acciones correctivas para sus controles.

El monitoreo evalúa la efectividad del desempeño del control interno en el tiempo. El fin es asegurar que los controles están funcionando de manera apropiada y, en caso contrario, tomar las acciones correctivas

necesarias. La administración logra el monitoreo de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones separadas o una combinación de las dos.

En las entidades más pequeñas, las actividades de monitoreo continuas son informales y usualmente están incorporadas en las actividades recurrentes de la entidad. Esto incluye las actividades regulares de administración y supervisión, así como la revisión de los reportes de excepción que pueden ser producidos por el sistema de información. Cuando la administración participa de manera cercana en las operaciones, a menudo identificará las variaciones importantes con relación a las expectativas y las inexactitudes en los datos financieros tomando la acción correctiva para controlar.

El monitoreo periódico (evaluaciones separadas de áreas específicas dentro de la entidad), tal como la función de auditoría interna, no es común en las entidades más pequeñas. Sin embargo, las evaluaciones periódicas en los procesos críticos pueden ser realizadas por empleados calificados que no estén directamente involucrados o mediante la contratación de una persona externa.

Las actividades de monitoreo que realiza la administración también pueden incluir el uso de información proveniente de terceros, tales como reclamos de los clientes o comentarios de organismos regulatorios, que puedan señalar problemas, mostrar áreas que necesiten mejoramiento o requerir de los auditores externos comunicaciones relacionadas con el control interno.

CONTROL INTERNO EN LAS ENTIDADES MÁS PEQUEÑAS

En las entidades más pequeñas a menudo hay pocos empleados, lo cual puede limitar la extensión en la cual es posible la segregación de funciones y el rastro en papel de la documentación disponible. Pero el control interno aún existe. En tales entidades, será muy importante evaluar el ambiente de control (compromiso de la administración con los valores éticos, la competencia, la actitud hacia el control y sus acciones en el día a día). Esto incluirá evaluar el comportamiento, las actitudes y las acciones de la administración.

La presencia de un propietario-administrador altamente involucrado puede ser tanto una fortaleza como una debilidad del control interno. La fortaleza es que la persona (asumiendo su integridad y competencia) será conocedora de todos los aspectos de las operaciones de manera que es altamente improbable que los errores materiales sean olvidados o dejados de lado. La debilidad es que la persona también está en excelente posición para eludir los controles internos.

La capacidad que tiene la administración para eludir los controles a menudo puede ser mitigada o reducida, estableciendo políticas y procedimientos documentados. Si no están en funcionamiento los procedimientos, el riesgo de que la administración eluda los controles necesitará ser abordado mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales.

AUDITABILIDAD

En la auditoría de las entidades pequeñas, usualmente, existe la tentación del auditor de concluir que no existe control interno y que, por consiguiente, no vale la pena evaluarlo. No obstante, cualquier entidad que desee continuar operando (negocio en marcha) tendrá alguna forma de control interno. ¿Qué negocio no desearía monitorear que los fondos que se reciben sean consignados o que los bienes vendidos se envíen facturados? Los controles del ambiente de control en las entidades pequeñas (tales como la integridad y competencia del propietario-administrador) son muy importantes. El auditor no debe hacerse el distraído.

En la mayoría de las entidades siempre hay alguna forma de control interno. Puede ser informal y carecer de sofisticación. La entidad que no mitiga los riesgos que enfrenta, así como las declaraciones equivocadas resultantes contenidas en los estados financieros, no permanecerá en el negocio durante largo tiempo. No obstante, si no hay control interno como tal (ejemplo: la carencia de personal competente y/o políticas y procedimientos documentados), ello genera preguntas básicas sobre la auditabilidad de los estados financieros de la entidad.

Si están presentes estas dudas (por ejemplo: preocupaciones sobre la integridad de la administración o una actitud pobre hacia el control interno; o por la condición y confiabilidad de los registros de la entidad que hace que sea improbable que evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, estará disponible para respaldar una opinión sin salvedades), el auditor debe considerar la necesidad de emitir una opinión calificada o una negación de la misma, o incluso retirarse del contrato de auditoría de los estados financieros. Si se escoge retirarse del contrato, el auditor debe considerar sus responsabilidades profesionales y legales, incluyendo cualquier requerimiento para reportar a las personas que hacen la designación de la auditoría y a las autoridades regulatorias. También, el auditor debe debatir al retirarse

con el nivel apropiado de la administración y con quienes tienen a cargo el gobierno, así como las razones para ello.

NUEVA ESTRUCTURA INTEGRADA DE CONTROL INTERNO COSO 2013

La necesidad de actualizar el marco original, pasados los veinte años de vigencia, tuvo que ver con un contexto de negocios cada vez más complejo, con una dirección tecnológica y global en su alcance, con las partes interesadas más comprometidas que demandan más transparencia y rendición de cuentas para la integridad de los sistemas de control interno que fundamentan las decisiones de negocios y la gobernanza de las organizaciones.

Los cambios que se observaron en el entorno de los negocios y de operaciones que impulsaron ese movimiento, han sido los siguientes: (a) las expectativas de supervisión del gobierno corporativo; (b) la globalización de los mercados y sus operaciones; (c) los cambios en los modelos de negocios y su mayor problemática; (d) las exigencias y complejidades de las leyes, reglamentos y normas; (e) las perspectivas de competencias y rendiciones de cuentas o responsabilidades; (f) el uso de las nuevas tecnologías y la creciente dependencia respecto de ellas; y, (g) el interés relacionado con la prevención y detección de la corrupción y el fraude.

La nueva versión del Marco Integrado de Control Interno incluye mejoras y aclaraciones que son destinadas a facilitar su utilización y aplicación. No se alteran los conceptos fundamentales incluidos en el Marco original, sino que se los aclara y desarrolla basándose en las fortalezas principales. Además, COSO publicó documentos ilustrativos, relacionados con las herramientas para evaluar la eficacia de un sistema de control interno, y de control interno sobre la información financiera externa, así como un resumen ejecutivo del Marco actualizado.

Este mantiene los mismos objetivos y componentes del control interno, aunque realiza modificaciones importantes en la redacción y presentación, buscando hacerla más acorde con las necesidades del presente: (1) aplica un enfoque basado en principios; (2) aclara el papel que la definición de objetivos tiene en el control interno; (3) refleja la relevancia aumentada de la tecnología; (4) fortalece los conceptos de gobierno corporativo; (5) amplía la categoría de presentación de reportes; (6) fortifica la consideración de las expectativas contra el fraude; y, (7) considera los diferentes modelos de negocios y estructuras organizacionales.

Se señalan de manera explícita 17 (diecisiete) principios, que representan los conceptos fundamentales asociados con los 5 (cinco) componentes del control interno. Son amplios ya que tienen la intención de que se apliquen a todas las entidades. Respaldo cada principio están los atributos, los cuales representan las características asociadas con los principios. En conjunto, los principios y los atributos comprenden los criterios que le ayudarán a la administración a valorar si la entidad tiene un control interno efectivo.

Presenta una nueva definición del control interno: "*Control interno es un proceso, efectuado por la junta de directores de una entidad, gerencia, y otro personal, diseñado para proporcionar seguridad razonable acerca del logro de los objetivos relativos a operaciones, informes y cumplimiento*".

Aunque se mantienen los objetivos básicos del control interno antedichos, se extienden los objetivos de reporte para incluir no solamente informes financieros sino también informes no financieros, y reportes tanto externos como internos.

Entre la información externa no financiera, el Marco hace mención a los Informes sobre Control Interno, a los Informes de Sostenibilidad, y a la Cadena de Proveedores/Custodia de Activos, en tanto que dentro de la información interna no financiera se refiere a la Encuesta de Satisfacción de Clientes; a Tableros de Comando Integrales y a Informes para el Directorio.

La actualización de la estructura conceptual integrada de control interno publicada por COSO se entiende necesaria y bienvenida. Los cambios en las organizaciones, en particular, y en el contexto amplio de los negocios y de la sociedad global, en general, se aceleraron y han generado situaciones diferentes a las del paso. Incluso se vislumbran transformaciones mayores a las cuales será necesario estar atentos.

Se concluye que un nuevo Marco de Control Interno Integrado, acorde con el mundo de los negocios actual, con la automatización creciente de las operaciones y su consecuente impacto en la necesidad de enfocarse en otro tipo de controles -especialmente diseñado a los efectos de minimizar la probabilidad de ocurrencia de fraudes financieros a escala local/global y de la toma de conciencia acerca de que muchos de los riesgos de mayor impacto pueden derivarse de circunstancias externas- resultaba indispensable.

