

Tercera edición

Auditoría del control interno

Incorpora cambios derivados de la actualización 2013 de la estructura integrada de control interno de COSO y del enfoque GRC

Incluye, en español, los textos completos del AS-5 y del AS-2 de la US-PCAOB

ECO E
EDICIONES

Samuel Alberto Mantilla B.



Samuel Alberto Mantilla B.

Nació en Pamplona (N. de Santander, Colombia). Contador público, teólogo, especialista en revisoría fiscal y auditoría externa. Profesional independiente, estuvo vinculado a la Universidad Autónoma de Bucaramanga y Universidad Javeriana de Bogotá (Colombia).

Conocido por sus publicaciones actualizadas y polémicas, siempre en búsqueda de abrir nuevos horizontes a la profesión contable.

Realiza trabajos de consultoría y asesoría en los sectores privados y públicos a nivel nacional e internacional.

Tercera edición

Auditoría del Control Interno

Samuel Alberto Mantilla B.

Contenido

Presentación de la tercera edición	VII
--	-----

Parte I. FUNDAMENTOS

1. Qué es control interno	1
2. Cómo ha evolucionado el control interno	31
3. Control interno basado-en-principios.....	43
4. El impacto de COSO.....	65
5. El control interno y la Ley Sarbanes-Oxley de 2002	103
6. Herramientas.....	121

Parte II. LECTURAS

7. Construyendo ventajas.....	149
8. Accountability de la junta	167
9. Lecciones aprendidas.....	183

Parte III. ESTÁNDARES

AS-5 Auditoría del control interno a la información financiera, integrada con la auditoría de estados financieros y regla de independencia relacionada y ajustes por las enmiendas. Estándar de Auditoría No. 5 de la Public Company Accounting Oversight Board (Estados Unidos).....	193
AS-2 Auditoría del control interno a la información financiera, integrada con la auditoría de estados financieros. Estándar de Auditoría No. 2 de la Public Company Accounting Oversight Board (Estados Unidos).....	287

Presentación de la tercera edición

La publicación que el amable lector tiene en sus manos recoge cómo se está desarrollando la auditoría del control interno, principalmente en el contexto de los cambios que se están dando en las estructuras y las prácticas relacionadas con el control interno. Éste, continúa evolucionando en todo el mundo a un ritmo que cada vez se acerca más a la velocidad de los negocios del presente.

Los esfuerzos provienen de múltiples direcciones, destacándose los realizados al interior de los negocios y las organizaciones, los aportes de las asociaciones profesionales y los requerimientos regulatorios en los distintos niveles.

Pueden destacarse dos consecuencias principales:

1. El control interno se ha vuelto cada vez más importante, eficiente y, por consiguiente, requerido. La necesidad de asegurar el logro de los objetivos organizacionales se está volviendo imperativa, esto es, no negociable.
2. El aseguramiento externo, principalmente por la vía de la auditoría, ha llevado a diferenciar cuáles organizaciones realmente lo necesitan (principalmente las entidades de interés público, que cotizan en bolsa, multinacionales, donde están en juego la riqueza y los ahorros de muchos) y cuáles pueden beneficiarse de él pero no requerirlo.

Por lo anterior esta tercera edición, si bien conserva los contenidos y la estructura de la segunda edición, incorpora los desarrollos más importantes que se han dado en el control interno, esto es, los derivados de la actualización a su estructura conceptual del control interno realizada por COSO en mayo de 2013 y de los enfoques de gobierno, riesgo y cumplimiento (GRC) que cada vez se afianzan más. Y al incorporar esos desarrollos previene al lector acerca de las consecuencias que ello tendrá para la auditoría del control interno.

La denominación técnica 'auditoría del control interno' es nueva. Surgió como consecuencia de los requerimientos de la Sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley de 2002 (Estados Unidos), concretados principalmente en el Estándar de Auditoría No. 2 de la PCAOB, reemplazado luego por el Estándar de Auditoría No. 5.

Antes de ello, predominaba la expresión 'evaluación del control interno', incluida dentro de los estándares de auditoría generalmente aceptados (GAAS/NAGA), y con el objetivo concreto de determinar el alcance de las pruebas de auditoría.

Este tipo de evaluación del control interno fue aplicado con bastante éxito por los auditores de estados financieros y sus resultados se concretaron, por una parte, en ahorros para las firmas de contadores (a mejor control interno menos necesidad de aplicar pruebas de auditoría), y por otra en recomendaciones de control dirigidas a la administración (no siempre bien formuladas y pocas veces acatadas). Fue conocida como metodología de 'riesgo y control'.

En la práctica, tácitamente se reconocía que el control interno era asunto exclusivo de los auditores.

Sin embargo, las cosas cambiaron de manera radical gracias a la introducción de la 'auditoría del control interno' por los efectos arriba mencionados de la implementación de la Sección 404. Tal cambio ha implicado una auténtica revolución porque la mencionada Ley:

- a) **Obliga a que exista un referente para el control interno.** Técnicamente a ello se le denomina 'criterio de control' (o 'estructura conceptual') y se avanza con celeridad hacia 'estándares internacionales de control interno'. La práctica anterior carecía de tal referente y por lo tanto el control interno se aplicaba según el entendimiento ('leal saber y entender') de cada cual.
- b) **Requiere, como condición para la auditoría del control interno, que previamente la administración realice una valoración del control interno.** La consecuencia de esto es que la administración tiene que: (1) usar como referencia un 'criterio de control' previamente establecido y aceptado; (2) asumir sus responsabilidades por la implementación, el mantenimiento y la valoración del control interno; y (3) dejar de considerarlo un componente etéreo y definir responsabilidades específicas concretadas en los 'ejecutivos que firman.' Este era, posiblemente, el mayor de todos los vacíos existentes en el control interno: los auditores estaban obligados a evaluar el control interno pero la administración no tenía responsabilidades concretas y en consecuencia control interno era 'cualquier cosa' (unas veces buena, otras un desastre, a veces efectivo, en muchos casos inútil).
- c) **Integra la auditoría del control interno con la auditoría de estados financieros.** Como parte de un mismo contrato y bajo la responsabilidad del mismo auditor independiente. No se trata de una auditoría integral sino de una integración de dos auditorías diferentes (cada una con sus propios objetivos) con el mismo objeto de análisis (el ente auditado y dentro de éste, principalmente, la información financiera). Los modelos tradicionales de auditoría de estados financieros, marcadamente profesionales, evaluaban el control interno para determinar el alcance de las pruebas de auditoría y ello en la práctica hacía que el control interno no hiciera parte del núcleo auditado.
- d) **Incorpora el análisis de la cadena de valor, en este caso, la cadena de valor del control interno.** Ahora está claro que el control interno es un proceso que

implica sub-procesos de diseño, implementación, mejoramiento, evaluación, valoración, auditoría y supervisión del control interno a partir de un mismo 'criterio de control.' Ello implica: (1) hay roles diferentes que se tienen que ejercer cada uno vinculado al mismo proceso, esto es, dar seguridad razonable del logro de los objetivos de negocio (eficacia y eficiencia de las operaciones; confiabilidad de la información financiera; y cumplimiento de leyes y obligaciones); y (2) los auditores (contadores públicos) hacen parte del proceso pero no son los únicos dentro de él y mucho menos los 'propietarios' del control interno. Con una consecuencia 'dura': se insertan como parte del proceso o no tienen nada que hacer dentro del mismo.

- e) **Conlleva pasar desde enfoques operacionales hacia enfoques estratégicos.** Ya no es posible aplicar metodologías operacionales, desde abajo-hacia-arriba, centradas en el detalle ('riesgo y control') sino que se convierte en imperativo aplicar enfoques estratégicos, desde arriba-hacia-abajo, basados-en-riesgos, centrados en los controles a nivel-de-entidad. En consecuencia, así como el control interno tiene que ser efectivo, las metodologías de aplicación también tienen que ser efectivas.

La implementación de esto no ha sido asunto sencillo ni carente de dificultades. El principal argumento en contra han sido los altos costos que implica. Ello ha derivado en algunos aplazamientos, principalmente para las entidades medianas y pequeñas.

En el presente, los esfuerzos y, por consiguiente, las discusiones, giran alrededor de las metodologías. Esa ha sido la razón principal para sustituir el AS-2 por el AS-5 a fin de enfatizar que la metodología de auditoría del control interno (pero en general para todo el proceso de control interno) tiene que ser: (1) desde arriba-hacia-abajo; (2) basada-en-riesgos; y (3) centrada en los controles a nivel-de-entidad; pero también, que todo el proceso tiene que ser costo-efectivo (garantizar resultados, que los beneficios sean sustancialmente mayores que los costos necesarios).

En esa nueva metodología se está trabajando con celeridad actualmente y está requiriendo que todos los implicados se vinculen a la cadena de valor del control interno. Ya no es posible seguir con esfuerzos aislados.

En el caso concreto de la auditoría del control interno está conllevando, de manera adicional, modificar el modelo de negocios tradicional de los auditores (contadores públicos): cambian sus prácticas tradicionales o salen del proceso, con consecuencias que hoy no se vislumbran pero que algunos anticipan.

El libro que el amable lector tiene en sus manos ofrece una síntesis, apretada, de lo anterior remitiendo, en todo caso, a los documentos fuente que están impulsando todas estas transformaciones.

Está organizado en tres partes: fundamentos, lecturas y estándares.

La primera parte, **Fundamentos**, incluye seis capítulos: Qué es control interno; Cómo ha evolucionado el control interno; Control interno basado-en-principios; El impacto de COSO; El control interno y la ley Sarbanes-Oxley de 2002; y Herramientas.

A partir del análisis de la problemática derivada de la existencia de diferentes entendimientos y prácticas relacionados con el control interno, el capítulo uno, Qué es control interno, analiza las distintas perspectivas que existen sobre el particular. Resalta

de manera especial las perspectivas profesional, reguladora y académica. Con base en ello aborda las distintas estructuras conceptuales o criterios de control y resalta que a nivel internacional las que más reconocimiento tienen son las de COSO (Estados Unidos), GRC (Estados Unidos), Turnbull (Reino Unido) y CoCo (Canadá), si bien de hecho existen otras y podrán surgir muchas más. Expresa que, para efectos de la auditoría del control interno, el criterio de control que mejor se adecúa es el de COSO y que de hecho es el que más se está aplicando en el presente. En este capítulo, la diferencia principal con relación a la segunda edición es que se incorpora un resumen del enfoque de gobierno, riesgo y cumplimiento de OCEG y se revisó lo relacionado con la estructura de COSO por efecto de la actualización publicada en mayo de 2013.

El capítulo dos, **Cómo ha evolucionado el control interno**, insiste en que el control interno no siempre ha sido igual. Ha cambiado en la medida en que se han transformado los mercados (el entorno) y las estructuras organizacionales (el interior). Incluso su ubicación se ha ido modificando. Y también las metodologías con las cuales opera. Con claridad se diferencian las tres generaciones del control interno, se señala cuáles son las mejores prácticas en el presente y qué se vislumbra en el próximo futuro. Se analiza cómo se ha ido ampliando el alcance, ascendiendo en la escala organizacional y las transformaciones en las metodologías que se usan en la aplicación práctica.

El capítulo tres, **Control interno basado-en-principios**, aborda el control interno a partir de un enfoque de procesos: sus objetivos (principios), los roles y procesos asociados, su aporte a la generación de valor para el cliente y la agregación de valor para el accionista (propietario), así como los trasfondos teóricos que le dan respaldo. Ciertamente se trata de una aproximación que pretende ayudarle al lector a entender los elementos que están siendo acogidos prácticamente de manera universal tanto para la justificación teórica como para la implementación práctica del control interno. Con relación a la segunda edición en este capítulo se muestran los intentos hacia control interno basado en principios realizados por la actualización de la estructura de COSO y por el enfoque de OCEG, si bien señala que todavía falta para tener auténticos principios de control interno aceptados globalmente.

El capítulo cuatro, **El impacto COSO**, analiza qué es COSO y cuál es su importancia, centrándose en los documentos más importantes que ha publicado. Ofrece un resumen de las orientaciones que COSO ha emitido en relación con control interno, fraude y administración de riesgos del emprendimiento, remitiendo al lector a los documentos completos que corresponden a ellas. Permite tener vistas de conjunto, rápidas pero completas, que ayudan a entender el por qué y el para qué de estos aportes que cada vez se consolidan más. Este capítulo es el que más cambios tuvo con relación a la segunda edición, dado que incorpora la actualización realizada por COSO en mayo de 2013 y otras modificaciones menores.

El capítulo cinco, **El control interno y la ley Sarbanes-Oxley de 2002**, hace una síntesis de los aportes que la Ley Sarbanes-Oxley del 2002 ha hecho al control interno: por una parte, fortaleciendo a COSO como el referente; y por otra, precisando las diferenciaciones y los roles asociados con la estructura y los procedimientos de control interno, los controles internos contables y los controles internos. Hace una síntesis de los principales contenidos de esta Ley y sus desarrollos ulteriores, principalmente los relacionados con la definición de qué es control interno, la evaluación y valoración del control interno (a cargo de los

administradores), así como la auditoría del control interno (a cargo de los auditores independientes), integrada con la auditoría de estados financieros.

El capítulo siete, **Herramientas**, ofrece un 'supermercado' de las principales herramientas asociadas con el control interno que están direccionando la aplicación práctica en el presente. Se refiere de manera particular a las de carácter estratégico, que dependen de parámetros de referencia ('criterios de control' o 'estructuras conceptuales') y metodologías acordes ('desde arriba-hacia-abajo; basadas-en-riesgos; a nivel-de-entidad). Recuerda que en el pasado lo práctico estuvo asociado con el nivel operacional y el enfoque de 'riesgo y control', estrechamente vinculado con la profesión de los auditores (contadores públicos). Ahora las cosas no dependen de una sola profesión sino que cubren todo un espectro, asociado con la cadena de valor del control interno: diseño e implementación; evaluación; valoración; auditoría; supervisión; y presentación de reportes.

La segunda parte, **Lecturas**, está integrada por tres capítulos: Construyendo ventajas; Accountability de la junta; y Lecciones aprendidas.

El capítulo ocho, **Construyendo ventajas**, presenta algunos extractos relacionados con la obtención de ventajas, principalmente en el control interno, a partir de la cadena de suministro. Recoge una serie de conceptos y prácticas poco tradicionales, basados en COSO y en la Ley Sarbanes-Oxley, pero tomados de fuera del mundo de los contadores y auditores. Enfatiza en la importancia y la conveniencia de obtener las ventajas de la cadena de suministro, centrándose en un proceso de cuatro fases que incluye: definir y vincular los elementos de la infraestructura de la cadena de suministro con los elementos de la presentación de reportes financieros; documentar y valorar los procesos críticos de la cadena de suministro; y las ventajas que se permiten en el control.

El capítulo nueve, **Accountability de la junta por el control interno**, recoge una serie de fragmentos del trabajo de Dimitris N. Chorafas sobre información financiera confiable y control interno. Está centrado en las responsabilidades de los miembros de la junta de directores y de la alta administración, un asunto que es de accountability personal. Se refiere de manera particular al control interno de las instituciones financieras en general y de los bancos comerciales y de inversión. Muestra cómo el apetito por el riesgo no puede permitir acciones desbordadas (un asunto que hoy es crítico con los derivados financieros) sino que tiene que estar sometido a controles internos fuertes y supervisión en tiempo real. Enfatiza en la sinergia que debe darse entre control interno, administración del riesgo, auditoría y contabilidad.

El capítulo diez, **Lecciones aprendidas**, es intencionalmente el más corto de todos. Hace una síntesis tabular de un documento publicado en febrero del 2009 acerca de las lecciones aprendidas en la realización de la auditoría del control interno. Tal documento fue elaborado por el Center for Audit Quality (CAQ) y recoge 21 lecciones que organiza en 6 grupos temáticos. Considera que los tres conceptos subyacentes más importantes para esas lecciones son: (1) Comunicación y coordinación con la administración; (2) Planeación de la auditoría integrada; y (3) Uso del enfoque desde arriba-hacia-abajo, basado-en-riesgos. Si bien recoge la experiencia de los auditores, se trata de un documento independiente, dirigido a los inversionistas y al mercado en general.

La tercera parte, **Estándares**, es, sin lugar a dudas el elemento central de la presente publicación. Ofrece, en español, los textos completos del AS-5 y del AS-2.

AS-5, Auditoría del control interno a la información financiera, integrada con la auditoría de estados financieros y regla de independencia relacionada y ajustes por las enmiendas, corresponde al texto completo del Estándar de Auditoría No. 5 de la Public Company Accounting Oversight Board (Estados Unidos). El AS-5 es el estándar actualmente vigente de auditoría del control interno. Tiene un contenido mucho más práctico e incorpora el enfoque desde arriba-hacia-abajo, basado-en-riesgos, centrado en controles a nivel-de-entidad. Consolida el proceso de implementación de la auditoría del control interno, integrada con la auditoría de estados financieros.

AS-2, Auditoría del control interno a la información financiera, integrada con la auditoría de estados financieros, corresponde al texto completo del Estándar de Auditoría No. 2 de la Public Company Accounting Oversight Board (Estados Unidos) que fue reemplazado por el AS-5. Si bien el AS-2 no es legalmente exigible en el presente, debe reconocerse que es un documento extremadamente sólido y conceptualmente más claro, que se mantiene como documento de referencia. Constituye una ayuda valiosa para entender tanto la problemática asociada con la auditoría del control interno como sus elementos subyacentes.

En resumen, dispone el amable lector de un muy buen conjunto de información que difícilmente se puede conseguir en español. Le ofrece una cantidad de resúmenes que son vistas de conjunto completas y actualizadas y lo remiten a los documentos originales. Ojalá le sirva para sus necesidades profesionales y de implementación práctica pero, sobre todo, para su crecimiento personal.

Samuel Alberto Mantilla B.

Parte I.

Fundamentos

Qué es Control interno

*Algunas cosas están bajo nuestro control y otras no. Las que están bajo nuestro control son opinión, búsqueda, deseo, aversión, y, en una palabra, cualesquiera que sean nuestras propias acciones. Las cosas que no están bajo nuestro control son cuerpo, propiedad, reputación, comando, y, en una palabra, cualquiera que no sea acción nuestra.
(Epicteto)*

Resumen:

A partir del análisis de la problemática derivada de la existencia de diferentes entendimientos y prácticas relacionados con el control interno, este capítulo analiza las distintas perspectivas que existen sobre el particular. Resalta de manera especial las perspectivas profesional, reguladora y académica.

Con base en ello aborda las distintas estructuras conceptuales o criterios de control y resalta que a nivel internacional las que más reconocimiento tienen son las de COSO (Estados Unidos), GRC (Estados Unidos), Turnbull (Reino Unido) y CoCo (Canadá), si bien de hecho existen otras y podrán surgir muchas más.

Expresa que, para efectos de la auditoría del control interno, el criterio de control que mejor se adecúa es el de COSO y que de hecho es el que más se está aplicando en el presente.

Objetivos:

Después de leer este capítulo, usted debe ser capaz de:

1. Definir con claridad qué es control interno.
2. Entender las problemáticas asociadas con las diferencias en el entendimiento del control interno.
3. Conocer las distintas perspectivas que existen en relación con el control interno.
4. Expresar por qué y para qué es importante el control interno.

INTRODUCCIÓN

El control interno es definido de maneras diferentes y por consiguiente aplicado en formas distintas. Esa es, posiblemente, su mayor dificultad inherente.

En la búsqueda de soluciones a ello, se ha intentado recoger en una sola definición los distintos elementos comunes que permiten alcanzar consenso sobre el particular.

De esos esfuerzos, el que más éxito y reconocimiento internacional ha tenido es COSO, si bien hay otras alternativas entre las cuales se destacan GRC (Estados Unidos), Turnbull (Reino Unido) y CoCo (Canadá).

COSO define el control interno como un proceso, ejecutado por la junta de directores, la administración principal y otro personal de la entidad, diseñado para proveer seguridad razonable en relación con el logro de los objetivos de la organización.

Tales objetivos son: eficacia y eficiencia de las operaciones; confiabilidad de la información financiera; cumplimiento de normas y obligaciones; y salvaguarda de activos. Este último objetivo fue incorporado por la adenda realizada en 1994 y no corresponde a la estructura conceptual original habida cuenta que responde a la necesidad específica de entidades que tienen que controlar activos que no son de su propiedad pero que constituyen parte de sus objetivos de negocio.

El proceso de control interno lo separa en cinco componentes: ambiente de control; valoración de riesgos; actividades de control; información y comunicación; y, monitoreo.

La actualización realizada en 2013 mantiene estos objetivos, amplía su alcance (sobre todo en relación con otras presentaciones de reportes) y concreta los mismos componentes a partir de los principios que asocia a cada uno de ellos.

GRC, de la OCED incorpora el concepto de 'Principled Performance®' [desempeño con principios] entendido como el logro confiable de los objetivos al tiempo que se aborda la incertidumbre y se actúa con integridad. Son ocho sus componentes: contexto, organice, valore, pro-actúe, detecte, responda, mida, e interactúe

Turnbull y CoCo son en el fondo bastante similares, si bien tienen énfasis diferentes.

Turnbull, por ejemplo, se focaliza más en el gobierno corporativo y en las estructuras duales de toma de decisiones que son propias del Reino Unido y de algunos otros países de la Unión Europea.

CoCo aborda el control en un sentido más amplio y se centra en las personas, por lo cual enfatiza el auto-control y la auto-evaluación.

Tienen en común que lo importante es asegurar, de manera razonable, el logro de los objetivos que la organización se propone cumplir y que el control interno es principalmente tarea de los directivos principales. El 'tono desde lo alto' es, posiblemente, el eje integrador de estos criterios de control.

ENTENDIMIENTOS Y SIGNIFICADOS DIFERENTES

La importancia y la necesidad del control interno siempre han sido apreciadas y cada día se resaltan más.

Sin embargo, han existido dificultades inmensas habida cuenta principalmente de que cada quien lo ha entendido según su propia manera. Y en consecuencia, ha surgido un rango amplio tanto de conceptos como de aplicaciones.

Otros títulos de interés:

Auditoría financiera de PyMEs
IFAC - Tr. Samuel A. Mantilla

Estándares/Normas
Internacionales de
Información Financiera
(IFRS/NIIF)
Samuel A. Mantilla

Auditoría de información
financiera
Samuel A. Mantilla

Contabilidad a valor razonable
Samuel A. Mantilla

Contabilidad y auditoría
ambiental
Samuel A. Mantilla

Auditoría del control interno



La publicación que el amable lector tiene en sus manos recoge cómo se está desarrollando la auditoría del control interno, principalmente en el contexto de los cambios actuales en las estructuras y las prácticas relacionadas con el control interno. Este continúa evolucionando en todo el mundo a un ritmo que cada vez se acerca más a la velocidad de los negocios del presente.

Esta tercera edición, si bien conserva los contenidos y la estructura de la segunda edición, incorpora los desarrollos más importantes que se han dado en el control interno, esto es, los derivados de la actualización a su estructura conceptual del control interno realizada por COSO en mayo de 2013 y de los enfoques de gobierno, riesgo y cumplimiento (GRC) que cada vez se afianzan más. Al incorporar esos desarrollos previene al lector acerca de las consecuencias que ello tendrá para la auditoría del control interno.

La presente publicación está organizada en tres partes: fundamentos, lecturas y estándares.

La primera parte, fundamentos, incluye seis capítulos:

- Qué es control interno
- Cómo ha evolucionado el control interno
- Control interno basado-en-principios
- El impacto de COSO
- El control interno y la Ley Sarbanes-Oxley de 2002
- Herramientas

La segunda parte, lecturas, está integrada por tres capítulos:

- Construyendo ventajas
- Accountability de la junta
- Lecciones aprendidas

La tercera parte, estándares, es sin lugar a dudas el elemento central de esta publicación. Ofrece, en español, los textos completos del AS-5 y del AS-2 que son en el presente los documentos de referencia más importantes en relación con la auditoría del control interno, integrada con la auditoría de estados financieros.

Colección: Ciencias administrativas

Área: Auditoría

ECOE
EDICIONES

