

Cuarta edición

Samuel Alberto Mantilla B.

AUDITORÍA DEL CONTROL INTERNO

ECOE
EDICIONES



AUDITORÍA DEL CONTROL INTERNO

SAMUEL ALBERTO MANTILLA B.

CUARTA EDICIÓN

Mantilla B., Samuel Alberto

Auditoría del control interno / Samuel Alberto Mantilla B. -- 4a. ed. -- Bogotá : Ecoe Ediciones, 2018.

452 p. – (Ciencias empresariales. Auditoría)

Incluye datos biográficos del autor.

ISBN 978-958-771-652-8 -- 978-958-771-653-5 (e-book)

1. Auditoría interna 2. Contraloría de empresas I. Título II. Serie

CDD: 657.458 / 658.4013 ed. 23

CO-BoBN- a1017513



Colección: Ciencias empresariales

Área: Auditoría

ECOE
EDICIONES



► Samuel Alberto Mantilla B.

© Ecoe Ediciones Limitada.

e-mail: info@ecoeediciones.com

www.ecoeediciones.com

Carrera 19 # 63C 32, Tel.: 248 14 49

Bogotá, Colombia

Primera edición: Bogotá, febrero de 2005

Segunda edición: Bogotá, agosto de 2009

Tercera edición: Bogotá, junio de 2013

Cuarta edición: Bogotá, marzo de 2018

ISBN: 978-958-771-652-8

e-ISBN: 978-958-771-653-5

Dirección editorial: Angélica García Reyes

Diagramación: Yolanda Madero

Carátula: Wilson Marulanda Muñoz

Impresión: Editorial Buena Semilla

Carrera 28A # 64 A - 34

Si bien se han realizado todos los esfuerzos para que el material aquí incluido esté debidamente actualizado, es responsabilidad del lector mantenerse al día en los desarrollos y modificaciones que se realicen a las distintas estructuras, herramientas, orientaciones, y marcos legales. Igualmente, si bien se han realizado todos los esfuerzos para que el material aquí incluido esté libre de error material, habida cuenta que se trata de material académico, ni el editor ni el autor aceptan responsabilidad alguna por los daños o perjuicios que pueda recibir el lector en la implementación práctica relacionada con el control interno.

Samuel Alberto Mantilla B.

Prohibida la reproducción total o parcial por cualquier medio sin la autorización escrita del titular de los derechos patrimoniales.

Impreso y hecho en Colombia - Todos los derechos reservados

CONTENIDO

Presentación de la cuarta edición	IX
---	----

PARTE I. FUNDAMENTOS

1. QUÉ ES CONTROL INTERNO	3
Introducción	4
Entendimientos y significados diferentes.....	4
Perspectivas profesional, regulatoria y académica	5
Evolución: tres generaciones.....	15
Ampliación del alcance	21
2. CONTROL INTERNO BASADO EN PRINCIPIOS	25
Introducción	26
Principios de control interno	26
Roles y procesos.....	35
Control interno y valor agregado.....	41
3. ESTRUCTURAS	45
Introducción	46
COSO 1992/1994. Control interno, estructura conceptual integrada.....	48
COSO 2013. Control interno, estructura conceptual integrada. Actualización	53
COSO 2004. Administración de riesgos de la empresa, estructura conceptual integrada.....	60
COSO 2017. Administración de riesgos de la empresa. Integración con	

estrategia y desempeño. Actualización junio 2017.....	64
OCEG 2003. Gobierno, riesgo y cumplimiento	68
UK FRC 2005. Control interno: orientación revisada, para directores, sobre el Código Combinado – Turbull Guidance	72
UK FRC 2014. Orientación sobre administración del riesgo, control interno y presentación relacionada de reportes financieros y de negocios.....	76
CICA 1995. Criterios de Control (CoCo).....	81
CPA Canada 2013ss. Control interno	84
COSO: Amplia aceptabilidad, pero todavía no es el estándar internacional.....	86
4. HERRAMIENTAS.....	89
Introducción	90
1. Cómo diseñar e implementar un sistema de control interno.....	91
2. Cómo evaluar un sistema de control interno.....	93
3. Cómo valorar un sistema de control interno	96
4. Cómo auditar un sistema de control interno.....	101
5. Cómo supervisar un sistema de control interno.....	107
6. Cómo presentar, a partes externas, reportes sobre el control interno	108
La discusión por las metodologías	111
5. ORIENTACIONES.....	113
Problemas de control interno en el uso de derivados	114
Control interno sobre la información financiera – Orientación para las compañías más pequeñas.....	120
Orientación sobre el monitoreo de los sistemas de control interno.....	127
Guía para la administración del riesgo de fraude	130
Aplicación de la administración del riesgo de la empresa a los riesgos relacionados con ambiental, social y gobierno	133
Disrupción del control interno.....	135
6. EL CONTROL INTERNO Y LA LEY SARBANES-OXLEY	139
Introducción	140
Los contenidos de la Ley	141
Definición de control interno	150
Desarrollos recientes	156
PARTE II. LECTURAS	
7. CONSTRUYENDO VENTAJAS	159
La cadena de suministro y el control interno	160
La ley Sarbanes-Oxley	162
La ventaja de la cadena de suministro y la ley Sarbanes-Oxley.....	163
Tomando ventaja.....	173
Sarbanes-Oxley: fechas límite para el cumplimiento	175

8. ACCOUNTABILITY DE LA JUNTA POR EL CONTROL INTERNO	177
Introducción	178
La globalización y la consolidación implican riesgos, no solo oportunidades	178
Sinergia entre control interno y administración del riesgo.....	182
Soluciones formales e informales ante los desafíos del control interno	184
Mantener el poder financiero requiere una cultura rigurosa de control interno.....	188
La transparencia es vital para el sostenimiento de la accountability personal.....	190

PARTE III: ESTÁNDARES

9. 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.....	195
10. AS-2	
Auditoría del control interno a la información financiera, integrada con la auditoría de estados financieros	287

PRESENTACIÓN DE LA CUARTA EDICIÓN

Esta publicación analiza el control interno principalmente desde una perspectiva de procesos. Analiza la cadena de valor que le es inherente y sus componentes centrales: diseño, implementación, evaluación, valoración, auditoría, y supervisión. Ciertamente el centro de atención está puesto en la auditoría.

Insiste en que los enfoques lineales de los procesos están cediendo el paso a enfoques complejos, basados en tecnologías digitales (analíticas de datos, internet de las cosas, ciencias cognitivas, robótica, grandes datos, inteligencia artificial, etc.) los cuales están abriendo nuevos horizontes que, si bien en el presente parecen lejanos, se están acercando con rapidez. También el control interno enfrenta la disrupción y todavía no se tienen claras las consecuencias que ello pueda tener.

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

La primera parte, *Fundamentos*, contiene seis capítulos: (1) Qué es control interno; (2) Control interno basado en principios; (3) Estructuras; (4) Herramientas; (5) Orientaciones; y (6) El control interno y la Ley Sarbanes-Oxley.

Esta primera parte contiene los elementos centrales que permiten entender al control interno y que facilitan su implementación para que ésta pueda ser evaluada, valorada, auditada o supervisada, según el caso, y en todo caso utilizada de manera eficaz en la gestión organizacional orientada al logro de los objetivos del negocio.

Presenta los referentes más reconocidos a nivel internacional, en los cuales ciertamente se destacan COSO y la Ley Sarbanes-Oxley, clasificados en esta cuarta edición como estructuras, herramientas u orientaciones, de las cuales se ofrecen resúmenes en tablas que facilitan su lectura y análisis.

De manera clara se insiste en que los resúmenes que aquí se presentan son 'esqueletos': cada profesional puede ponerle sus propios músculos (e incluso su 'grasa' y 'condimentos'). O, si se prefiere, son lo genérico, y cada marca comercial le aporta su propio valor agregado.

La segunda parte, *Lecturas*, contiene dos capítulos: (1) Construyendo ventajas, y (2) *Accountability* de la junta.

Esta segunda parte presenta perspectivas que se salen del mundo de contadores y auditores, ya sea de ingenieros o de directivos de empresas globales. El entendimiento de estas perspectivas ciertamente va más allá de las prácticas tradicionales en empresas pequeñas y en papel. Muy importante aquí el uso de la expresión 'libros dobles de contabilidad,' no para referirse a llevar doble contabilidad, sino para referirse a la contabilidad por partida doble. Una manera semántica de resaltar por qué es central luchar contra el fraude.

La tercera parte, *Estándares*, ofrece versiones en español del AS-5 y del AS-2 que, sin duda, son la mejor documentación existente sobre control interno y auditoría del control interno. Quien no maneja plenamente estos dos estándares no puede decir que domina con propiedad lo relacionado con éstos. Si bien el AS-5 fue reformateado en el AS-2201 por parte de la US-PCAOB, sigue siendo el direccionador mundial de la auditoría del control interno en el contexto del gobierno corporativo norteamericano que, se recuerda, es bastante diferente del europeo, donde no hay auditoría del control interno sino la obligación de tener controles internos fuertes o explicar por qué no se tienen.

Dispone el lector de textos debidamente actualizados y ello marca una diferencia importante con la edición anterior de esta publicación.

Solo basta agradecerles a los lectores la acogida que ustedes han dado a las anteriores ediciones, con la esperanza de no defraudarlos esta vez. Recordándoles, eso sí, que los aciertos corresponden a la ayuda de muchas personas y los desaciertos, ciertamente a mis debilidades.

Samuel Alberto Mantilla B.
Bogotá, febrero de 2018.



PARTE I

FUNDAMENTOS

CAPÍTULO 1

QUÉ ES CONTROL INTERNO

*Quienes esperan la total certidumbre para actuar,
no logran nada. Quien busca el camino correcto
debe correr el riesgo de equivocarse
o ha de quedarse en el error.*

Karl Jaspers

Resumen

A partir del análisis de la problemática derivada de la existencia de diferentes entendimientos y prácticas relacionadas 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. Este aspecto es de particular importancia habida cuenta que cada una de esas perspectivas pretende imponerse sobre las otras, creando conflictos adicionales en la eficiencia del control interno.

Muestra cómo el control interno ha evolucionado a través de tres generaciones y señala cómo su alcance se está ampliando.

Se trata de un capítulo introductorio y sus elementos centrales son desarrollados en los demás capítulos de este libro.

Objetivos

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

- Definir con claridad qué es control interno y entender las problemáticas asociadas con las diferencias en su entendimiento.
- Conocer las distintas perspectivas que existen en relación con el control interno y resaltar qué importancia tiene cada una.
- Tener claro cómo ha evolucionado el control interno y cuáles son sus horizontes de desarrollo.

INTRODUCCIÓN

El control interno es entendido y definido de maneras diferentes, y por consiguiente aplicado en formas distintas. Ese 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 los esfuerzos de OCEG, UK FRC y CPA Canada, entre otros.

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

La actualización realizada en 2013 mantiene esos objetivos, pero 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: contextualice, organice, valore, pro-actúe, detecte, responda, mida, e interactúe.

Esas definiciones pueden observarse en detalle, junto con otras, en el capítulo Estructuras. 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.

En el presente, un diferenciador importante es la metodología utilizada dado que las basadas en procesos manuales y documentaciones en papel han cedido su paso a las basadas en las actuales y emergentes tecnologías digitales (ciencias cognitivas, analíticas de datos, robótica, automatización, internet de las cosas, etc.).

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 persona u organización lo ha entendido según su propia manera. En consecuencia, ha surgido un rango amplio tanto de conceptos como de aplicaciones.

Esa fue una de las razones principales que dio origen a la búsqueda de una sola definición común. COSO lo explicó así en 1992:

El control interno significa cosas distintas para diferente gente. Ello origina confusión entre personas de negocios, legisladores, reguladores y otros. Dando como resultado

malas comunicaciones y distintas perspectivas, lo cual origina problemas. Tales problemas se entremezclan cuando el término, si no es definido claramente, se escribe en leyes, regulaciones o reglas.¹

La tabla siguiente resume las bases que usó COSO para explicar esa problemática y buscar una definición que se basara en los elementos comunes.

El objetivo como tal no es llegar a tener una sola definición, dado que COSO admite que pueden existir diferentes definiciones. Lo que sí es clave es evitar interpretaciones equivocadas y expectativas no esperadas.

Bases del análisis de COSO sobre las diferencias en el entendimiento del control interno <i>Fuente: COSO. 2005. Control interno – Informe COSO. Ecoe ediciones: Bogotá, pp. 131-137.</i>	
1	Muchos grupos emplean el término <i>control interno</i> o variaciones, pero no significan la misma cosa para todos ellos. Cada una de las partes ha creado diferentes términos y definiciones, los cuales se emplean tanto en la práctica como en la literatura sobre el control interno.
2	Si bien se necesitan diferentes perspectivas sobre el control interno, la variedad de significados impide el entendimiento común del control interno. Ejecutivos de operación, ejecutivos financieros, directores, auditores independientes e internos, legisladores y reguladores, e inversionistas y acreedores, a menudo perciben el control interno de manera diferente.
3	Antes de probar una definición de control interno, es útil revisar el conocimiento de las palabras <i>control</i> e <i>interno</i> , y entonces considerar las perspectivas de las distintas partes.
4	Las definiciones existentes sobre control incluyen: influencia ejercitante, restrictiva o directiva; poder o autoridad para guiar o administrar; dirección, regulación y coordinación de actividades de negocios; y un mecanismo usado para regular o guiar la operación de un sistema. Estas definiciones tienen en común las actividades de orientación o dirección, pero no se centran en el resultado final deseado.
5	El concepto de moverse en dirección a un objetivo deseado es, sin embargo, incorporado en la siguiente definición: <i>Aquello que sirve a una función útil influyendo para la consecución de un objetivo determinado.</i>

PERSPECTIVAS PROFESIONAL, REGULATORIA Y ACADÉMICA

Tales diferencias se explican mejor cuando se analizan las perspectivas que utilizan quienes las originan.

El análisis de COSO, sin embargo, ofrece otras: de la administración, de los auditores internos, de legisladores y reguladores.

La tabla que se ofrece una síntesis del análisis de COSO. Luego de ella, se presentan detalles, empleando la clasificación de perspectivas profesional, regulatoria y académica.

1 COSO. 2005. *Control Interno. Informe COSO*. Ecoe ediciones: Bogotá, pg. 3 (Esta traducción es la cuarta edición en español, el original en inglés fue publicado en 1992).

Diferentes perspectivas sobre el control interno	
<i>Fuente: COSO. 2005. Control interno – Informe COSO. Ecoe ediciones: Bogotá, pp. 131-137-</i>	
Perspectiva de la administración	<ul style="list-style-type: none"> • La administración ve el control interno desde la perspectiva amplia de la organización completa. Su responsabilidad es desarrollar los objetivos y las estrategias de la entidad, para dirigir sus recursos humanos y materiales a fin de conseguir los objetivos. • Para la administración, el control interno cumple un amplio espectro, incluyendo políticas, procedimientos y acciones para ayudar a asegurar que una entidad cumpla sus objetivos. • Los controles internos le permiten a la administración realizar las acciones oportunas cuando cambian las condiciones. • El control interno también ayuda a la administración a asegurar que cumple con sus responsabilidades ambientales, sociales y legales. Ello incluye reglas fiduciarias para planes de beneficios a empleados, regulaciones sobre seguridad de trabajadores, y reglas para un adecuado manejo de desechos. El asegurar el cumplimiento protege la reputación de la empresa.
Perspectiva de los auditores internos	<i>The Institute of Internal Auditors (IIA) define el control interno como cualquier acción realizada por la administración para aumentar la probabilidad de que los objetivos y las metas establecidos serán conseguidos, y construye sobre la base de esas acciones subrayando que el control es el resultado de una adecuada planeación, organización y dirección por parte de la administración.</i>
Perspectiva de los auditores independientes	<ul style="list-style-type: none"> • Los contadores públicos certificados independientes, a causa de su rol como auditores de estados financieros, han centrado su perspectiva del control interno principalmente en aquellos aspectos que soportan o afectan la información financiera externa de la entidad. • El AICPA define el control interno como <i>las políticas y los procedimientos establecidos para proporcionar seguridad razonable respecto a que los objetivos de una entidad específica se consiguen.</i>
Perspectiva de los legisladores y reguladores	<ul style="list-style-type: none"> • Los legisladores y las agencias reguladoras han desarrollado distintas definiciones del control interno de acuerdo con sus responsabilidades. • Esas definiciones generalmente se relacionan con los tipos de actividades monitoreadas, y pueden abarcar la consecución de las metas y objetivos de la entidad, requerimientos de información, uso de recursos en cumplimiento de leyes y regulaciones, y la salvaguarda de recursos contra desperdicios, pérdidas y malversación. • La Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) de 1997 define el control interno contable en términos de proporcionar una seguridad razonable mirando la consecución de ciertos objetivos, relacionados con la ejecución de las transacciones de acuerdo con autorizaciones de la administración, registro de las transacciones para permitir la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y para mantener la <i>accountability</i> por los activos, permitiendo acceso a los activos solamente con autorización de la administración, y comparando los activos con los registros contables.

Perspectiva profesional

Uno de los primeros estudios que se conocieron sobre el control interno fue publicado en Estados Unidos en 1949 bajo el título *Internal Control – Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant* [Control interno – Elementos del sistema coordinado y su importancia para la administración y para el contador público independiente].

Contiene la primera definición que la profesión contable hizo sobre el control interno y la precisa de la siguiente manera:

El control interno comprende el plan de la organización y todos los métodos y medidas coordinados que se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y la confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operacional y fomentar la adherencia a las políticas prescritas.²

Esta es una definición amplia, elaborada por el *Committee on Working Procedures* [Comité sobre procedimientos de trabajo] del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), que reconoce que el sistema de control interno se extiende más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con la función de los departamentos de contabilidad y finanzas para incluir control presupuestal, costos estándar, reportes periódicos relacionados con las operaciones y análisis estadísticos.

Igualmente reconoce la importancia de la difusión de ellos, así como los programas de entrenamiento diseñados para ayudarle al personal a que cumpla sus responsabilidades, junto con un personal de auditoría interna que le provee seguridad adicional a la administración respecto de lo adecuado de estos procedimientos y la extensión en la cual están siendo llevados a cabo de manera efectiva.

Durante mucho tiempo esta fue la definición más generalmente aceptada de control interno, si bien una posterior definición elaborada por el AICPA dividió al control interno en dos componentes: control administrativo y control contable.

El control administrativo incluye, pero no se limita a, el plan de la organización y los procedimientos y registros relacionados con los procesos de decisión que se refieren a la autorización de las transacciones por parte de la administración. Tales autorizaciones han sido definidas como una función administrativa asociada directamente con la responsabilidad por el logro de los objetivos de la organización y como un punto de partida para el establecimiento del control contable de las transacciones.

El control contable comprende el plan de la organización y los procedimientos y registros relacionados con la salvaguarda de los activos y con la confiabilidad de los estados financieros, diseñado para proveer seguridad razonable de que:

1. las transacciones se ejecutan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas dadas por la administración;
2. las transacciones se registran en cuanto es necesario para permitir la preparación de los estados financieros en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados o cualquier otro criterio que sea aplicable a tales estados financieros y para mantener la *accountability* por los activos;
3. el acceso a los activos se permite solamente de acuerdo con autorización dada por la administración; y
4. la *accountability* registrada por los activos se compara con los activos existentes, a intervalos razonables, tomando las acciones apropiadas en relación con cualesquiera diferencias.

2 Citado por: Root, Steven J. 1998. *Beyond COSO. Internal Control to Enhance Corporate Governance*. John Wiley: New York, pg. 68.

Esta fue la definición clásica que perduró hasta los años 90. Tuvo amplia aceptación y difusión, con los matices propios de cada aplicación. Sin embargo, generaba confusión debido principalmente a la limitación existente en su alcance (nivel operacional, centrado solamente en la función contable), lo que dejaba por fuera muchos elementos.

Se encuentra adicionalmente una definición 'paralela' a la elaborada por el AICPA, que de alguna manera le es complemento. Fue elaborada por *The Institute of Internal Auditors*:

Control interno son las acciones tomadas por la administración para planear, organizar, y dirigir el desempeño de acciones suficientes que provean seguridad razonable de que se estarán logrando los siguientes objetivos:

- *Logro de los objetivos y metas establecidos para las operaciones y para los programas*
- *Uso económico y eficiente de los recursos*
- *Salvaguarda de los activos*
- *Confiable y integridad de la información*
- *Cumplimiento con políticas, planes, procedimientos, leyes y regulaciones.*

El *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, conocido ampliamente como COSO, publicó en 1992 su reporte y generó una auténtica revolución en el control interno. La publicación original fue actualizada en mayo de 2013 y mantiene los conceptos principales al tiempo que hace importantes mejoramientos.

Definió el control interno como un proceso, efectuado por la junta, la administración y otro personal, diseñado para proveer seguridad razonable en relación con el logro de los objetivos de la organización.

La siguiente tabla sintetiza los principales aportes de COSO en relación con el control interno, tal y como se presentan en los documentos que sobre control interno publicó en 1992, a los cuales adicionó la adenda de 1994 y la actualización de 2013.

Como se podrá observar más adelante, para efectos de la valoración y de la auditoría del control interno, la estructura conceptual de COSO es la que más aceptación ha tenido, habida cuenta del impulso que le dio el AS-2.

El AS-2 fue reemplazado por el AS-5 (reformateado luego en el AS 2201). Este estándar no señala de manera explícita a COSO dado que admite diversos criterios de control, pero en la práctica es el que se usa. Tal práctica ha sido reforzada por la Orientación de la SEC dirigida a la administración respecto de cómo hacer la valoración del control interno (para efectos de luego someter tal valoración a auditoría a cargo del auditor independiente).

Para efectos prácticos, es la administración quien debe seleccionar el criterio de control (COSO, GRC, UK-RFC, CPA Canada, u otro) y usarlo tanto para la implementación como para la evaluación y la valoración del control interno. En consecuencia, el auditor debe aplicar, para su auditoría del control interno, el criterio que escoja la administración. Ello también debería aplicar a la supervisión del control interno, si bien esto todavía no ha quedado suficientemente explícito en las reglamentaciones.

La siguiente tabla hace una síntesis de los aportes de COSO al control interno.

Principales aportes de COSO (1992/94 - 2013) en relación con el control interno	
1	Elaboración de una estructura conceptual integrada, que unifica los distintos conceptos y prácticas, a partir de la cual se realiza el diseño/implementación/mejoramiento del control interno, por un lado, y por otro la evaluación y los reportes relacionados con el mismo.
2	Posicionamiento del control interno en los máximos niveles gerenciales (alta gerencia), y direccionamiento estratégico. Con un centro de atención claro en el negocio y no tanto en las operaciones.
3	Entendimiento del control interno en términos de sistemas y concretado como un proceso, afectado por la junta, la administración y otro personal, diseñado para proveer seguridad razonable en relación con los objetivos de la organización.
4	Combinación de objetivos de negocio, componentes de control interno y niveles organizacionales: los famosos cubo y/o pirámide de COSO.
5	Los objetivos de negocio son: (1) Efectividad y eficiencia de las operaciones; (2) Confiabilidad del proceso de presentación de reportes financieros; (3) Cumplimiento con leyes y regulaciones aplicables; y (4) Salvaguarda de activos (incorporado por la adenda de 1994).
6	Los componentes del control interno son: (1) Ambiente de control; (2) Valoración de riesgos; (3) Actividades de control; (4) Información y comunicación; y (5) Actividades de monitoreo
7	Incorporación de principios asociados con cada uno de los componentes del control interno.
8	La <i>Estructura</i> (actualizada 2013): Ha sido mejorada mediante la ampliación de la categoría de objetivos denominada presentación de reportes financieros para incluir otras formas importantes de presentación de reportes, tales como la presentación de reportes no-financieros y la presentación de reportes internos. También refleja las consideraciones de los muchos cambios que en los entornos de negocios y operación han ocurrido en las últimas décadas, incluyendo: <ul style="list-style-type: none"> ○ Expectativas por la vigilancia que ejerce el gobierno de la empresa. ○ Globalización de los mercados y de las operaciones. ○ Cambios en y mayores complejidades de los negocios. ○ Exigencias y complejidades en leyes, reglas, regulaciones y estándares. ○ Expectativas por competencias y <i>accountabilities</i>. ○ Uso de, y confianza en, las tecnologías que evolucionan. ○ Expectativas en relación con la prevención y detección del fraude.
9	Los niveles organizacionales dependen de cada ente económico, pero básicamente se diferencian tres: (1) El sistema de control interno (estratégico); (2) Los subsistemas organizacionales (por departamentos, unidades de negocio, etc.); y (3) Los procesos operacionales (flujo de operaciones, transacciones, etc.). La actualización 2013 usa la expresión 'estructura organizacional' para referirse a los distintos niveles: unidades de operación, entidades legales, divisiones, funciones, operaciones, etc., dando mayor flexibilidad en este aspecto.
10	Responde al consenso de cinco asociaciones profesionales líderes: <ul style="list-style-type: none"> · AICPA (<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>), · AAA (<i>American Accounting Association</i>), · FEI (<i>Financial Executives Institute</i>), · IIA (<i>Institute of Internal Auditors</i>), · IMA (<i>Institute of Management Accountants, antes National Association of Accountants</i>). El impulso dado por estas organizaciones en la práctica lo ha convertido ya sea en el estándar internacional de control interno o, por lo menos, en el criterio de control interno con mayor aceptación en todo el mundo.

Perspectiva reguladora

Al igual que lo que ha estado pasando con la contabilidad (información financiera) y la auditoría (independiente), la perspectiva profesional ha ido cediendo frente a la perspectiva reguladora.

Si bien es cierto que en el origen de los procesos de general aceptación y de estandarización internacional se encuentra el liderazgo de la profesión contable, debe reconocerse que los entes que aglutinan los reguladores internacionales (IOSCO, Basilea e IAIS) han generado unas 'presiones' por la calidad y la independencia de los organismos emisores, lo cual ha conducido a que en la práctica tales organismos emisores de estándares hayan incluido la participación de otras instituciones y, principalmente, los usuarios de la información.

Control interno no es la excepción a ello.

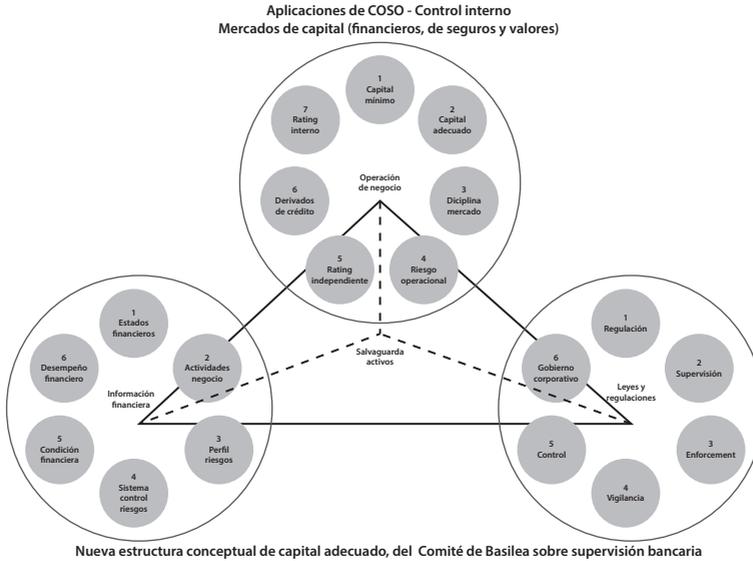
En línea con COSO, el *Basle Committee on Banking Supervision* (Comité de Basilea sobre supervisión bancaria) emitió en septiembre de 1998 su estructura conceptual para los sistemas de control interno en las organizaciones bancarias, con un interés muy claro por resaltar lo relacionado con la evaluación de tales sistemas.

La tabla siguiente presenta los aspectos principales que sobre el control interno señala Basilea.

El control interno en las organizaciones bancarias <i>Fuente: Basle Committee on Banking Supervision. Framework for Internal Controls Systems in Banking Organizations. Basle, September 1998.</i>	
Aspectos centrales de la estructura conceptual del control interno en las organizaciones bancarias	(1) análisis de la problemática, (2) definición, (3) objetivos, y (4) elementos
Importancia y alcance	<ul style="list-style-type: none"> · Un sistema de controles internos efectivos es un componente crítico de la administración bancaria y un fundamento para la operación segura y sólida de las organizaciones bancarias. · Un sistema de fuertes controles internos puede ayudar a asegurar que se lograrán las metas y los objetivos de una organización bancaria, que el banco logrará targets de rentabilidad en el largo plazo, y que mantendrá una confiable presentación de reportes financieros y directivos. · Tal sistema también puede ayudar a asegurar que el banco cumplirá con las leyes y las regulaciones, así como con las políticas, los planes, las reglas internas y los procedimientos, y que disminuirá el riesgo de pérdidas no-esperadas o daño a la reputación del banco. · El proceso de control interno históricamente se ha considerado como un mecanismo para reducir los casos de fraude, apropiación equivocada y errores, pero que se ha vuelto más extensivo, direccionando todos los diversos riesgos que enfrentan las organizaciones bancarias. · En sólido proceso de control interno es crítico para la habilidad del banco para asegurar el logro de sus metas establecidas, y para mantener su viabilidad financiera.

Controles internos sólidos	El <i>Basle Committee</i> , junto con los supervisores bancarios de todo el mundo, se ha centrado de manera creciente en la importancia de controles internos sólidos. Este interés aumentado en los controles internos es, en parte, resultado de pérdidas significantes en las cuales incurrieron algunas organizaciones bancarias. Un análisis de los problemas relacionados con esas pérdidas señala que probablemente pudieron haber sido evitadas si los bancos hubieran mantenido efectivos sistemas de control interno. Tales sistemas habrían prevenido o permitido detectar tempranamente los problemas que condujeron a las pérdidas, limitando por consiguiente el daño a la organización bancaria.
Categorías de clasificación de las deficiencias en el control que típicamente se han visto como problemas en los bancos	<ol style="list-style-type: none"> 1. Carencia de supervisión y <i>accountability</i>, adecuadas, de la administración, y fallas en desarrollar una fuerte cultura de control dentro del banco. 2. Reconocimiento y valoración inadecuados del riesgo de ciertas actividades bancarias, ya estén dentro-o-fuera-de-balance. 3. Ausencia o falla de estructuras y actividades clave de control, tales como segregación de obligaciones, aprobaciones, verificaciones, conciliaciones, y revisiones del desempeño de la operación. 4. Comunicación inadecuada de información entre los niveles de administración dentro del banco, especialmente la comunicación hacia arriba de los problemas. 5. Programas de auditoría y actividades de monitoreo, inadecuadas o inefectivas.
Definición de control interno según el Basle Committee	Control interno es un proceso efectuado por la junta de directores, la administración principal y todos los niveles del personal. No es únicamente un procedimiento o una política desempeñada en un cierto punto del tiempo, sino que está operando continuamente en todos los niveles dentro del banco. La junta de directores y la administración principal son responsables por el establecimiento de la cultura apropiada para facilitar un efectivo proceso de control interno y por monitorear su efectividad sobre una base continua (<i>ongoing</i>); sin embargo, cada individuo dentro de una organización tiene que participar en el proceso.
Principales objetivos del control interno	<ol style="list-style-type: none"> 1. Eficiencia y efectividad de las actividades (objetivos de desempeño); 2. Confiabilidad, completitud y oportunidad de la información financiera y directiva (objetivos de información); y 3. Cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables (objetivos de cumplimiento). <p>En estos objetivos se precisa la inclusión de la salvaguarda de los activos y de los otros recursos contra adquisición no-autorizada, uso o disposición o pérdida.</p>
Elementos interrelacionados	<ol style="list-style-type: none"> 1. Supervisión por parte de la administración y cultura de control; 2. Reconocimiento y valoración de riesgos; 3. Actividades de control y segregación de obligaciones; 4. Información y comunicación; y 5. Actividades de monitoreo y corrección de deficiencias.

La gráfica siguiente hace una presentación de cómo Basilea aplica y desarrolla la estructura conceptual de COSO para las instituciones bancarias en particular pero que de hecho está siendo acogida para todo el conjunto de mercados de capital (financiero, de seguros y de valores).



Otro estudio es el del *European Central Bank ECB*, (Banco Central Europeo), anteriormente *European Monetary Institute*, EMI (Instituto monetario europeo), el cual indicó lo siguiente:³

Un sistema de control interno puede ser visto como el proceso (que incluye todos los controles, financieros o de otro tipo) efectuado por la junta de directores, la administración principal, y otro personal de una institución crediticia para proveer seguridad razonable de que se logran los siguientes objetivos:

- Logro de las metas y objetivos establecidos
- Uso económico y eficiente de los recursos
- Control adecuado de los diversos riesgos en que se incurre y de la salvaguarda de los activos
- Confiabilidad e integridad de la información financiera y gerencial
- Cumplimiento con leyes y regulaciones, así como con políticas, planes, reglas internas y procedimientos.

Pero independiente de qué tan bien esté diseñado y qué tan bien pueda funcionar, un sistema de control interno solamente puede proveer seguridad razonable de que se logran los objetivos antes mencionados, aspecto en el cual insiste el ECB.

Perspectiva académica

Ya no desde una perspectiva profesional, como lo son las definiciones de AICPA, IIA y COSO, o reguladora, como lo son las de Basilea y ECB, se destacan las perspectivas académicas. Entre éstas últimas, tienen especial consideración las de Wallace, Root y Chorafas.

3 Chorafas, Dimitris N. *Reliable Financial Reporting and Internal Control. A Global Implementation Guide*. John Wiley: New York, 2000, pp. 257.

Wanda Wallace

Wanda Wallace, quien goza de gran prestigio y reconocimiento entre los profesionales de la auditoría de estados financieros y autora del más importante manual sobre control interno, centra todos sus esfuerzos en mostrar el desarrollo de las prácticas del control interno: el centro de atención en la calidad como el ingrediente necesario para el éxito económico depende de una estructura de control interno que sea efectiva.

Su punto de partida es la evaluación que se realiza del control interno para los propósitos de la auditoría. Analiza los componentes de la cultura de control de una organización (ambiente de control, planeación de negocios, el proceso de *controlling* [contraloría], y la estructura básica de los negocios).

Visualiza la emergencia de una nueva definición (basada en los valores éticos) y estudia los efectos que sobre el control tienen la tecnología de la información y los problemas de detección de fraudes.

Aporta importantes elementos para el diseño y evaluación del control interno en cada una de las principales áreas del ciclo financiero, y analiza los distintos problemas de control que se derivan por industrias específicas.

El trabajo de Wallace, no obstante estar centrado en la contabilidad, sin duda, es uno de los pioneros de COSO. Mantiene bastante vigencia a causa de los importantes elementos prácticos que aporta y es un punto obligado de referencia para entender el control interno antes de COSO.⁴

Steven J. Root

Steven J. Root es otro punto obligado de referencia. Ofrece una perspectiva diferente: analiza el impacto de COSO y muestra los desarrollos que van más allá de éste, sobre todo los derivados de las nuevas prácticas gerenciales: control interno para enriquecer el gobierno corporativo.⁵

En esa perspectiva, uno de los análisis más interesantes que ofrece son las implicaciones que para los conceptos del control interno tiene la teoría del caos. Entre esas implicaciones destaca conceptos que en la actualidad han sido ampliamente reconocidos e incorporados:

1. Las limitaciones inherentes al control interno;
2. La inevitabilidad de las catástrofes principales;
3. Los niveles de control interno;
4. Las fuerzas que afectan el control interno (gobierno corporativo, creación de valor, riesgo y oportunidad, regulación, cultura, tecnología, y *accountability*)

Otro de los aportes interesantes que realiza Root es el análisis de los elementos del control interno a la luz de un enfoque gerencial.

En la línea de COSO, hace una ruptura con las interpretaciones tradicionales relacionadas con los componentes del control interno y los centra en los objetivos de negocio.

4 Wallace, Wanda. *Handbook of Internal Accounting Controls*. Second edition. Prentice Hall: Englewood Cliffs, NJ. 1991.

5 Root, Steven J. *Beyond COSO. Internal Control to Enhance Corporate Governance*. John Wiley: New York. 1998.

Así las cosas, el centro de atención del control interno lo centra en resolver los problemas (entendidos como oportunidades, amenazas, fortalezas y debilidades) derivados de:

1. Estructura,
2. Pensamiento estratégico,
3. Planeación interna,
4. Establecimiento de metas,
5. *Benchmarking* competitivo,
6. Mantenimiento de las competencias centrales,
7. Soluciones innovadoras,
8. Toma de riesgos,
9. Procesos & metodologías,
10. Generación de incentivos,
11. Mejoramiento continuo,
12. Valor de accionista,
13. Información & análisis,
14. Orientación a resultados,
15. Capacidad de generar respuesta, y,
16. Planeación de la sucesión.

El enfoque de Root va más allá de COSO en cuanto enfatiza el posicionamiento estratégico del control interno, un asunto que se diluye cuando se aplican procedimientos relacionados con los controles contables y administrativos, comités y oficinas de control interno, evaluación de las operaciones, etc.

Dimitris N. Chorafas

Chorafas⁶ centra su estudio en el control interno de los entes de interés público y principalmente los que participan en los mercados de capital (financieros, de seguros y de valores).

Así las cosas, subraya la relación entre control interno y estándares internacionales de contabilidad.

Ofrece una definición comprensiva:

Control interno es un proceso establecido por la junta de directores y por la administración más alta para proveerse a sí mismos con un sistema dinámico, proactivo, sobre cómo funciona la institución. Por lo tanto, es afectado por y afecta a todos los niveles de personal, a causa de que ofrece transparencia.

Los controles internos les permiten a los ejecutivos principales administrar mediante el rastrear la exposición frente a: riesgo de crédito, riesgo de mercado, riesgo operacional, riesgo reputacional, riesgo legal, y otros riesgos relacionados con las transacciones, con los activos y con los pasivos -así como frente al fraude y la seguridad. La intención es:

- *Salvaguardar los activos del negocio.*
- *Asistir en el cumplimiento y en la conciliación contable.*
- *Promover la accountability personal.*
- *Conducir a la acción correctiva.*

6 Chorafas, Dimitris N. 2000, op. Cit., pp. 257-258.

Para su desarrollo, implementación, y apropiado funcionamiento, un sistema de control interno requiere: leyes y regulaciones; supervisión rigurosa; políticas y objetivos corporativos; organización y estructura; información confiable y tecnología avanzada.

Los canales de comunicación son vitales. Para enriquecer el control interno, las instituciones deben usar un rango amplio de herramientas y técnicas, apoyadas por computadores en tiempo real, software sofisticado, minería de bases de datos transaccionales, gráficos de control de calidad, modelos de simulación y visualización interactiva de los reportes financieros y de otro tipo.

Dado que todos los sistemas pueden funcionar de manera equivocada y pueden deteriorarse con el tiempo, el control interno tiene que ser auditado de manera regular. El funcionamiento apropiado del control interno hace parte de la accountability de la administración más alta.

EVOLUCIÓN: TRES GENERACIONES

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.

Tales cambios no son únicamente en las definiciones. Se perciben con mejor claridad en las denominadas generaciones que se han ido dando a lo largo de la historia como respuesta a las condiciones organizacionales y del entorno.

Si bien el control interno nació en un nivel organizacional bajo, los controles contables y administrativos, ha ido ascendiendo en la escala organizacional: sistema de control interno (COSO), comités de auditoría y gobierno corporativo. Está planteado el control interno de las relaciones económicas (control interno de los grupos económicos, de fusiones y adquisiciones, consolidaciones, negocios conjuntos, matrices y subordinadas, entidades de propósito especial, etc.).

En el plano exclusivamente práctico, las metodologías también han cambiado. Ya el énfasis no está en revisar las transacciones, sino que es imperativo administrar el conjunto de los riesgos de negocio.

La perspectiva de procesos (sistémica) ciertamente tiene la clave.

Existen diversas maneras de estudiar la evolución del control interno.

Aquí se utiliza una derivada del análisis de la transformación de la auditoría a partir de los esquemas (paradigmas, modelos) de revisión (Edad Media hasta 1880s), atestación (1880s – 1990s) y aseguramiento (1990s – actualidad).⁷

Tal análisis refleja el cambio ocurrido tanto en la humanidad (edad media, industrial, informática) como en la economía, las organizaciones y, por supuesto, la contabilidad (información financiera), la auditoría (aseguramiento), y también el control interno.

Empleando un lenguaje de sistemas, ya familiar para muchos, se encuentran claramente diferenciadas tres generaciones de control interno. La actual, tercera, está basada-en-

7 La auditoría, a la luz de estos tres esquemas, se estudia a profundidad en: Mantilla B., Samuel A. 2009. *Auditoría de información financiera*. Ecoe ediciones: Bogotá.

principios, orientada-a-objetivos. De manera muy similar a lo que ocurre en contabilidad y auditoría.⁸ Dentro del proceso de consolidación de los estándares internacionales y sobre todo, como parte de los esfuerzos orientados a recuperar la confianza en el proceso de presentación de reportes financieros (*financial reporting*).

Primera generación

Esta etapa del control interno se basó en acciones empíricas, a partir de procedimientos de ensayo-y-error. Esta generación, si bien es obsoleta, todavía tiene mucha aplicación generalizada. La causa principal de su arraigo se debe en buena parte a la carencia de profesionalización de quienes están a cargo del control interno.

Esta primera generación estuvo muy ligada a los controles contables y administrativos, un esfuerzo orientado a garantizar que el proceso de presentación de reportes financieros estuviera libre de utilidades fraudulentas. En consecuencia, sus principales impulsores fueron los auditores de estados financieros y los organismos reguladores.

El centro de atención de este tipo de control interno es la comprobación de las cifras y de los soportes de contabilidad a través de un rol único, lo que hace que el control interno sea prácticamente sinónimo de auditoría, entendida ésta como revisión. Su ubicación es netamente operacional y en función de la contabilidad.

Fue una respuesta eficaz para las organizaciones de comienzos del siglo veinte, de tamaño pequeño (en comparación con las actuales) y carentes de complejidad. Por eso ofrece modelos extremadamente simples, poco funcionales para las necesidades del mundo actual.

En Colombia, esta generación es en realidad la que mayor arraigo tiene en el momento presente, a causa de que quienes dirigen y evalúan el control interno no han estudiado de manera profesional el tema. Si bien se trata de profesionales de diversas disciplinas (contadores, abogados, economistas, ingenieros), debe reconocerse que carecen de estudios universitarios serios referidos de manera específica al control interno.⁹

8 Un muy interesante análisis de esto se encuentra en el documento presentado por el Staff de la SEC al Congreso de los Estados Unidos bajo el título: *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*. Submitted to Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the United States Senate and Committee on Financial Services of the United States House of Representatives Office of the Chief Accountant Office of Economic Analysis. United States Securities and Exchange Commission This is a report prepared by the staff of the U.S. Securities and Exchange Commission. The Commission has expressed no view regarding the analysis, findings, or conclusions contained herein. Puede verse en: <http://www.sec.gov>. [En español: "Estudio en conformidad con la Sección 108(d) de la Sarbanes-Oxley Act de 2002 sobre la adopción, por el sistema de presentación de reportes financieros de los Estados Unidos, de un sistema de contabilidad basado-en-principios].

9 En Colombia existen a la fecha seis programas de especialización sobre el tema, pero su impacto social todavía es muy limitado, sobre todo a causa de que son programas relativamente recientes:

- Administración estratégica del control interno – Universidad Libre (Tiene seis extensiones: Bogotá, Cali, Barranquilla, Pereira, Cúcuta y Socorro)
- Aseguramiento y Control Interno – Pontificia Universidad Javeriana (Bogotá)
- Control interno – Universidad Autónoma de Manizales (Manizales)

A nivel internacional, existen las certificaciones en auditoría interna (CIA¹⁰), autovaloración del control (CSA¹¹), auditoría de servicios financieros (CFSA¹²) y auditoría gubernamental (CGAP¹³). Particular reconocimiento tiene la certificación CIA (*Certified Internal Auditor*), pero en países como Colombia solamente las entidades multinacionales tienen conciencia de sus ventajas, aun cuando estas certificaciones ya se empiezan a conocer y lentamente se inician los procesos de capacitación para y presentación de los exámenes orientados a las mismas.¹⁴

Sin embargo, todavía falta mucho trecho para que quienes tienen a cargo roles relacionados con el control interno de las compañías medianas y grandes de carácter nacional accedan a ellas. Sin embargo, está claro que es el camino hacia la profesionalización de quienes tienen a su cargo los distintos roles relacionados con el mismo.

Segunda generación

La segunda generación del control interno tuvo un sesgo legal.¹⁵ Logró imponer estructuras y prácticas de control interno, sobre todo en el sector público. Pero dio origen a una conciencia bastante distorsionada del mismo, al hacerlo operar muy cerca de la línea de cumplimiento (formal) y lejos de los niveles de calidad (técnicos).

Coloca su atención en la evaluación del control interno como medio para definir el alcance de las pruebas de auditoría. Esto ha tenido tanto arraigo que constituye la segunda norma generalmente de auditoría relativa a la ejecución del trabajo:

*Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del control interno existente, de manera que se pueda confiar en él para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.*¹⁶

-
- Control interno – Universidad Militar Nueva Granada (Bogotá)
 - Control interno e indicadores de gestión – Universidad de Pamplona (Pamplona)
 - Control interno organizacional y de gestión – Universidad Cooperativa de Colombia (Incluye dos extensiones: Bogotá y Bucaramanga)

10 CIA = *Certified Internal Auditor* = Auditor interno certificado. Ver: <http://www.theiia.org>.

11 CSA = Certification in Control Self-Assessment = Certificación en auto-valoración del control. Ver: <http://www.theiia.org>.

12 CFSA = Certified Financial Services Auditor = Auditor certificado de servicios financieros. Ver: <http://www.theiia.org>.

13 CGAP = Certified Government Auditing Professional = Auditor certificado en auditoría gubernamental. Ver: <http://www.theiia.org>.

14 El examen CIA, por ejemplo, se puede presentar en Bogotá, Medellín o Barranquilla, en español, prácticamente en cualquier día del año (excepto los domingos) y casi a cualquier hora del día.

15 Un buen análisis, en perspectiva legal, del control interno en el contexto colombiano, se encuentra en: Bermúdez G., Hernando. *Esbozo de la auditoría y el control interno en las organizaciones privadas*. Cuadernos de Contabilidad No. 7, Departamento de Ciencias Contables, Pontificia Universidad Javeriana: Bogotá, 2000

16 Tal y como lo menciona el Pronunciamiento 4/94 emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, de Colombia, que recoge las normas americanas sobre el particular.

Así las cosas, comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices marcadas por la administración.

Esta generación diferencia dos roles en relación con el del control interno: el rol de ejecución, a cargo de la administración que, si bien en la práctica ha sido difuso por el poco interés prestado por ésta, y el rol de evaluación, muy apetecido por los auditores externos (independientes) para determinar los procedimientos de auditoría, y también ejercido por los auditores internos.

Esta generación logró ubicar al control interno en un nivel táctico y precisar que es responsabilidad de la administración, pero no necesariamente de la administración principal. Desarrolló con mucha fuerza las oficinas, las jefaturas y los comités de control interno, así como los manuales y procedimientos de operación.

En Colombia, actualmente se trata de una generación en ascenso: por la vía de la obligatoriedad legal se está imponiendo el control interno, particularmente en el sector público y más reciente todavía, en el sector financiero. Deben resaltarse los impulsos dados por diferentes esfuerzos derivados de directrices presidenciales, la función pública (sistema de control interno¹⁷) y la Contaduría General de la Nación (controles contables internos), así como otras normas de carácter legal como las de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Esta generación ha trasladado las prácticas del sector privado ajustándolas a las necesidades del sector público. Con un precio muy claro: sacrificar eficiencia por cumplimiento. Y reforzando una cultura de control interno centrada en lo operativo, de bajo nivel funcional, alcanzando con mucho esfuerzo niveles tácticos, pero ciertamente lejos de la toma de decisiones (alta gerencia).

Tercera generación

Esta nueva generación centra sus esfuerzos en la calidad derivada del posicionamiento en los más altos niveles directivos, estratégicos, como condición necesaria para garantizar la eficiencia del control interno ('tono desde lo alto').

17 'Nuevo enfoque del control interno en el marco del programa de renovación de la administración pública,' que vincula al control interno con gestión por resultados, gestión de activos fijos, defensa judicial del Estado, y simplificación y calidad normativa y funciones de reglamentación y supervisión. Lo considera en cinco fases: ambiente de control, administración de riesgos, operacionalización de los elementos, documentación, y retroalimentación. Ver: <http://www.dafp.gov.co>.

Debe reconocerse que esta generación es el fruto de los esfuerzos iniciados por COSO¹⁸ en los años 90, complementados por nuevos direccionamientos estratégicos¹⁹, ascenso en la escala organizacional²⁰ y, reforzados por los alcances de la Sarbanes-Oxley Act de 2002.²¹

Si bien es cierto que la estructura conceptual integrada propuesta por COSO ha enfrentado una fuerte competencia,²² ha logrado imponerse como el estándar internacional de referencia no sólo en Estados Unidos sino particularmente en el mundo empresarial privado.

Por una razón muy sencilla: COSO se centra en el control interno, mientras que para sus 'competidores' el control interno es algo marginal. CoCo y Cardbury se centran en el control, Baldrige en la manufactura, ISO en la calidad, y la autovaloración del control en los factores psicológicos.

Es tan fuerte el impacto actual de COSO que ha generado un entendimiento cada vez mejor sobre el control interno y un posicionamiento en el más alto nivel directivo, dando origen a una cada vez mayor ampliación de su cobertura: en las juntas directivas (comités de auditoría), en los accionistas e inversionistas (gobierno corporativo) y en las partes relacionadas (grupos económicos, combinaciones de negocios).

El cada vez mejor entendimiento del control interno que promueve COSO es respuesta a una problemática compleja:

El objetivo clave de este estudio es ayudar a la administración del negocio y a otras entidades a mejorar el control de las actividades de sus organizaciones. Pero el control interno significa distintas cosas para diferentes personas. Y la amplia variedad de denominaciones y significados impide un entendimiento común del control interno. Un objetivo importante, entonces, es integrar varios conceptos de control interno en una estructura conceptual en la cual se establezca una definición común y se identifiquen los componentes del control. Esta estructura conceptual está diseñada para ajustar la mayor parte de los puntos de vista y proporcionar un punto de arranque para la valoración del control interno de las entidades individuales, para las iniciativas futuras de quienes elaboran reglas y para la educación.²³

18 COSO = *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Cfr.: <http://www.coso.org>.

19 Más allá de COSO. Cfr. BEYOND COSO.

20 Comités de auditoría, gobierno corporativo y control interno a las transacciones con partes relacionadas (grupos económicos).

21 Esta ley es para el mercado de valores de los Estados Unidos y respuesta a la crisis de Enron y relacionados. Dado que literalmente volvió a escribir las reglas para gobierno corporativo, revelación y presentación de reportes, se ha convertido en un patrón de referencia mundial que se está trasladando de manera acelerada a las firmas de interés privado (que no participan en los mercados de valores) y está siendo 'copiada' en prácticamente todos los países.

22 La 'competencia' más fuerte de COSO ha sido: CoCo, Cardbury, Baldrige, Turnbull, ISO, etc. Sin embargo, en realidad para muchos es el estándar internacional de control interno, aunque para otros ese reconocimiento no es más que una propaganda profesional.

23 COSO. *Control Interno – Estructura conceptual integrada*. Ecoe ediciones: Bogotá, 2002, pg. 13 [Esta es una versión al español de los originales publicados en 1992 y 1994 bajo el título *Internal*