LG-059

COSO

Control Interno · Marco Integrado

Guía para la Supervisión de Sistemas de Control Interno

Edición patrocinada por:

ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

Instituto de Auditores Internos Ecuador

Control Interno · Marco Integrado

Guía para la Supervisión de Sistemas de Control Interno

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Miembros del Consejo de Administración

Larry E. Rittenberg
Presidente de COSO

Mark D. Beasley
American Accounting Association

Michael P. Cangemi
Financial Executives International

Charles E. Landes
American Institute of Certified Public Accountants

David A. Richards
The Institute of Internal Auditors

Jeffrey Thomson
Institute of Management Accountants

Grant Thornton LLP – Autor

Principales Colaboradores

R. Trent Gazzaway
(Jefe del Proyecto)
Socio Gerente de Gobierno Corporativo
Charlotte

James P. Burton
Socio
Denver

J. Russel Gates
Presidente
Dupage Consulting LLP
Chicago

Keith D. Newton
Socio
Chicago

Richard L. Wood
Socio
Toronto

R. Jay Brietz
Senior Manager
Charlotte

Sridhar Ramamoorti
Socio
Chicago

Equipo de Revisión

Andrew D. Bailey Jr.
Consejero senior de políticas
Phoenix

Dorsey L. Baskin Jr.
Socio regional de normas profesionales
Dallas

Craig A. Emrick
VP – Analista senior de contabilidad
Moody's Investors Service

Philip B. Livingston
Vicepresidente, antiguo Presidente y Director General de Approva Corporation, Financial Executives International

COSO · Grupo de Trabajo

Abraham D. Akresh
Experto legal senior en normas de auditoría
U.S. Government Accountability Office

Douglas J. Anderson
Auditor corporativo
Dow Chemical Company

Robert J. Benoit
Presidente y Director de SOX
Research Lord & Benoit, LLC

Richard D. Brounstein
Director Financiero
NeesCardio, Inc.
Director, The CFO Network

Jennifer M. Burns
Socia
Deloitte & Touche LLP

Paul Caban
Director adjunto
U.S. Government Accountability Office

James W. DeLoach
Director adjunto
Protiviti

Miles E. Everson
Socio
PricewaterhouseCoopers LLP

Audrey A. Gramling
Profesora adjunta
Kennesaw State University

Scott L. Mitchell
Presidente y Consejero Delegado
Open Compliance & Ethics Group

James E. Newton
Socio
KPMG LLP

Edith G. Orenstein
Director, análisis técnico de políticas
Financial Executives International

John H. Rife
Socio
Ernst & Young

Michael P. Rose
Socio
Grant Thornton LLP
Antiguo Presidente y Socio mayoritario, GR Consulting LLP

Robert S. Roussey
Profesor de contabilidad
University of Southern California

Andre Van Hoek
Vicepresidente, Controller corporativo
Celgene Corporation

Observador

Josh K. Jones
Observador de la SEC
"Professional Accounting Fellow"

Prólogo

El Comité COSO desde su creación en 1985 está conformado por las siguientes organizaciones profesionales de presencia global: el Instituto de Auditores Internos (IIA), la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), los Ejecutivos Financieros Internacionales (FEI) y el Instituto de Contadores de Gestión (IMA).

La misión de COSO es proveer liderazgo de pensamiento a través del desarrollo de marcos de trabajo y guías de orientación sobre gestión de riesgo corporativo, control interno y disuasión del fraude, diseñados para mejorar el desempeño institucional, el gobierno corporativo y reducir la presencia de fraude en las organizaciones.

En cumplimiento de su misión, COSO ha emitido, entre otros, los siguientes documentos que son parte fundamental de su valioso aporte al fortalecimiento del control interno y la gestión de riesgos en muchas organizaciones alrededor del mundo:

- Control Interno - Marco Integrado (1992).
- Gestión de Riesgos Corporativos - Marco Integrado (2004).
- Control Interno sobre la Información Financiera - Guía para pequeñas empresas cotizadas (2006).
- Guía para la Supervisión de Sistemas de Control Interno (2009).

El presente documento describe de manera detallada los aspectos fundamentales de una adecuada supervisión que permita fortalecer la eficiencia, efectividad y calidad del control interno. La Guía está dividida en tres partes concebidas para proporcionar un enfoque teórico-práctico sobre la aplicación del componente del control interno que corresponde a su propia Supervisión. Las partes en referencia corresponden a: I. Orientación; II. Aplicación; III. Ejemplos.

Esta guía desarrolla su contenido de manera amplia y versátil con la finalidad de que sus planteamientos puedan ser aplicados tanto en empresas privadas como en entidades de gobierno, en organizaciones pequeñas como en grandes corporaciones, la adopción de los conceptos y prácticas de supervisión deberá efectuarse considerando las necesidades y circunstancias de cada organización.

Estamos seguros que este documento será de mucha utilidad para todos aquellos involucrados con el Control Interno entre ellos principalmente: Miembros de Consejo, Administración, Comité de Auditoría, Auditores Internos, Auditores Externos, Reguladores.

Finalmente quiero dejar constancia de nuestro agradecimiento al Instituto de Auditores Internos de España y a Ernst & Young quienes como traductor y patrocinador, respectivamente, permitieron que sea el Instituto de Auditores Internos del Ecuador el primero en Latinoamérica en publicar y difundir la versión en español de la Guía para la Supervisión de Sistemas de Control Interno, este esfuerzo conjunto sin duda fortalecerá el ejercicio profesional de la auditoría interna en el País y aportará significativamente al mejoramiento continuo de los sistemas de control interno de las organizaciones que decidan aplicar los lineamientos de la presente Guía.

Jorge Badillo Ayala, MBA, CPA, CIA, CCSA, CISA

Presidente del Instituto de Auditores Internos del Ecuador

Prólogo

Un sistema de control interno efectivo contribuye a que una organización esté operando bien, a que su desempeño sea confiable y a que pueda reportar resultados al entorno de negocios y a sus accionistas de forma transparente y confiable. Adicionalmente implica que la administración conoce y entiende sus riesgos más importantes y que dispone de herramientas para su gestión.

Partiendo de una base segura, diferentes estrategias pueden ser evaluadas, se pueden ingresar en nuevos negocios y nuevos productos pueden ser lanzados al mercado. Buenos procesos y controles apoyan estas decisiones de negocio.

Los esfuerzos de control interno son mucho más que cumplimiento. Una vez que han sido implementados y se encuentran operando efectivamente, incrementan la confiabilidad de la información, mejoran la toma de decisiones y generan ventajas competitivas. Sin embargo, ¿cómo "medimos" la efectividad del control interno? En realidad, la pregunta puede ser aún más directa: ¿qué es el control interno y cómo puedo saber si está bien diseñado y si está operando efectivamente?

La Comisión Treadway sobre Control Interno (1992), responsable del Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations) aportó mucha racionalidad en la definición: *"el control interno es un proceso, responsabilidad de la Dirección, y desarrollado por toda la organización, para asegurar, de forma razonable, que se alcanzan los objetivos: estratégicos, financieros, operativos y de cumplimiento, a través de 5 componentes relevantes y relacionados entre sí: el entorno general de control, la evaluación de riesgos, las actividades de control, la información y comunicación y, por último, la supervisión"*.

Sobre este último componente, la supervisión, COSO ofrece una vez más su apoyo a los interesados mediante esta Guía para la Supervisión del Sistema de Control Interno, cuya traducción realizada por el Instituto de Auditores Internos de España, acompaña a esta introducción.

Valoramos positivamente esta Guía, estructurada en tres apartados de fácil lectura: 1) Orientación o Resumen Ejecutivo; 2) Detalle sobre aspectos prácticos de aplicación y; 3) un número importante de ejemplos y cuestionarios de apoyo. Su contenido ayudará, de forma valiosa, a aquellos involucrados en el seguimiento y validación de sistemas de control.

La obligación en algunas regulaciones de certificar, parcial o globalmente, sistemas de control, ha mostrado importantes diferencias de comprensión de estos sistemas. Estas diferencias han generado aproximaciones muy distintas en términos de eficiencia y, por tanto de costos, para validar, interna o externamente, los mismos y es aquí donde COSO, con esta Guía, y los Institutos de Auditores Internos de España y Ecuador, facilitando su traducción y distribución, respectivamente, contribuyen a un mejor entendimiento de estos temas. Como profesionales habituados a evaluar modelos de control, agradecemos iniciativas de este tipo, con las cuales siempre estaremos dispuestos a colaborar, porque las creemos realmente importantes y útiles.

El Control Interno se adapta a medida que evolucionan los objetivos y estructuras de las organizaciones. Esta Guía será una referencia útil para los involucrados en la Evaluación y Seguimiento de los Sistemas de Control ayudándoles a identificar, entender y aprovechar al máximo los beneficios de las actividades de supervisión.

La presentación, resúmenes, detalles y ejemplos de esta Guía serán de gran valor para todas las organizaciones. Animamos a su lectura y análisis para un aprovechamiento óptimo.

Ing. Milton Vásconez R., CPA
Socio Director Ernst & Young Ecuador

Ing. Diego León M., MBA, CPA, CIA
Socio Asesoría Ernst & Young Ecuador

Orientación

Carta del Presidente de COSO

El Consejo Directivo de COSO tiene el placer de publicar su *Guía para la supervisión del Sistema de Control Interno*, demostrando su compromiso de apoyar a las empresas en la implementación de controles internos efectivos y en la supervisión de su continuada efectividad. El Consejo tiene la convicción que las organizaciones pueden obtener una mayor eficiencia y efectividad mediante una mejor compresión y mayor utilización del componente de Supervisión del Informe COSO *(COSO Internal Control - Integrated Framework)*. El propósito de la guía es apoyar a las organizaciones en la supervisión de la efectividad de sus sistemas de control interno y en tomar las acciones correctivas de forma oportuna cuando sea necesario.

El Informe COSO contempla la implementación de supervisión como parte activa del sistema de control interno de la organización. Por lo tanto, la organización debe estudiar la conveniencia de realizar la supervisión de los controles internos anualmente –como ocurre con frecuencia en las empresas que tienen la obligación de informar al público sobre la calidad de su control interno– o si se puede "integrar" la supervisión como parte de sus actividades diarias. El Consejo cree que muchas organizaciones podrían lograr una mayor efectividad a través de la integración de la supervisión en los procesos continuos de control interno. Esta guía pretende equipar las empresas para conseguir este objetivo.

El equipo del proyecto Grant Thornton, acompañado por un grupo de trabajo numeroso y diverso, trató una serie de temas conceptuales y prácticos a la hora de desarrollar la *Guía de Supervisión*. El equipo abordó cuestiones fundamentales, por ejemplo: ¿Cómo pueden las organizaciones saber si sus actividades para la supervisión son efectivas?, además de otras más complejas como: ¿Hasta qué punto se puede emplear la "información indirecta" (por ejemplo, comparaciones con las expectativas) como parte de su programa de supervisión? Los lectores de esta guía encontrarán que la supervisión efectiva está basada en los riesgos así como en los principios, y que se presenta de manera que promueva la adaptación a las circunstancias particulares de cada organización.

Quisiera dar las gracias al equipo completo de Grant Thornton, así como al grupo de trabajo por su colaboración en el desarrollo de la Guía de Supervisión. En especial, deseo reconocer a Trent Gazzaway, Socio Gerente de Corporate Governance, por dirigir este proyecto y por su contribución intelectual y perseverancia. Su minuciosidad ha contribuido de manera decisiva a asegurar la coherencia con los manuales de COSO *Internal Control - Integrated Framework* (El Informe COSO) y la *Guía para "Pequeñas" Empresas Cotizadas* de 2006.

Esperamos que esta *Guía para la Supervisión* le sea útil. Sus comentarios sobre ella siempre serán bienvenidos, así como ejemplos de áreas donde se haya implementado la Supervisión con éxito.

Atentamente,

Larry E. Rittenberg, PhD, CPA, CIA

Presidente de COSO

I. Propósito de la guía

1. El Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission introdujo la guía titulada *Internal Control - Integrated Framework* (the COSO Framework - El Informe COSO) en 1992. Mucho ha transcurrido desde su publicación inicial. El aspecto más notable se encuentra en el hecho de que algunos países han implementado reglamentos por los cuales algunas empresas deben informar al público sobre la efectividad de sus controles internos.

   La guía titulada *Guidance on Monitoring Internal Control Systems* desarrolla con mayor detalle el componente de control interno de supervisión descrito en el Informe COSO de 1992 y en la posterior *Guía para "Pequeñas" Empresas Cotizadas* publicada en 2006 (la Guía COSO de 2006).

2. COSO comenzó este proyecto después de haber observado que muchas empresas no empleaban el componente de control interno de supervisión. Este hecho se vio con mayor claridad cuando COSO observó los esfuerzos realizados por muchas empresas alrededor del mundo para cumplir con los requisitos de certificación y declaraciones.

3. COSO pudo ver que algunas organizaciones contaban con una supervisión efectiva en algunas áreas, pero no hacían una utilización completa de sus resultados para respaldar sus conclusiones sobre la efectividad del control interno, sobre todo aquellos asociados a la efectividad del control interno de la información financiera. Por el contrario, se añadían procedimientos superfluos, y a menudo innecesarios, diseñados para evaluar unos controles en los que la dirección ya contaba con suficiente respaldo a través de sus actividades existentes de supervisión. Otras organizaciones no hacían el mejor uso de sus procedimientos para la supervisión continua[1], o no contaban con los procedimientos necesarios para realizarla, lo cual posiblemente haya originado la implementación de unas evaluaciones ineficientes para el final del ciclo con objeto de respaldar sus conclusiones sobre la efectividad del control interno.

4. Los objetivos de esta Guía de Orientación de COSO son dos:

   - *Asistir a las organizaciones en la mejora de la efectividad de sus sistemas de control interno*[2]. El Marco COSO hace hincapié en el hecho de que las entidades que cuenten con sistemas efectivos de control interno supervisan su efectividad en el tiempo[3] –de la misma manera que una empresa manufacturera supervisa la efectividad continua de sus procedimientos de producción. Esta guía está diseñada para ayudar a las organizaciones a reconocer y maximizar la utilización de la supervisión cuando sea efectiva y a aumentar la supervisión en aquellas áreas que requieran una mejora.

   - *Ofrecer una orientación práctica que ilustre la manera de incorporar la supervisión como parte de los procesos de la organización de control interno.* Los apartados en la Parte II de esta guía sobre la "Aplicación de Conceptos" proporcionan unos puntos de fácil referencia –demostrando la manera en que las organizaciones podrían aplicar los conceptos generales de supervisión.. La Parte III entra en mayor detalle ofreciendo una serie de ejemplos de supervisión provenientes de organizaciones entrevistadas durante el proyecto.

5. Esta guía no pretende hacer lo siguiente:

   - Modificar el Informe COSO o la Guía COSO de 2006,

   - Dictar los riesgos o controles que las organizaciones deben tener en cuenta,

1. Véase el Glosario de la parte II para las definiciones de los términos en negrita.
2. En este documento se emplean los términos "controles" y "controles internos" para referirse a todos los componentes de la estructura de control interno, es decir, se emplean en un sentido más amplio de lo que abarca el componente de actividades de control.
3. Informe COSO, página 93.

- Exigir los procedimientos específicos que deban seguir las entidades.
- Aumentar los esfuerzos de supervisión que deban realizar las organizaciones en aquellas áreas donde ya sea efectiva, o
- Dictar el nivel o formalidad de los informes sobre supervisión, así como el empleo de cierta terminología .

6. Esta guía podrá ser de ayuda a la dirección, los miembros del Consejo, los auditores internos y externos, reguladores, y otros para que reconozcan la supervisión efectiva donde exista y tengan en cuenta sus resultados con respecto a sus responsabilidades. En aquellas áreas donde la supervisión carece de efectividad, esta guía podrá ser de ayuda a la organización en la identificación y subsanación de debilidades, encaminándola hacia el logro de su efectividad. En este sentido, la entidad podrá mejorar la capacidad de los sistemas de control interno para ofrecer una garantía razonable sobre la consecución de los objetivos de la organización. La efectividad de la supervisión podrá también originar mejoras organizacionales 1) minimizando los fallos de control interno y los errores o defectos que requieran ser corregidos, y 2) mejorando la calidad y fiabilidad de la información que se emplea en la toma de decisiones.

7. Esta orientación está diseñada para aplicar los tres objetivos tratados en el Informe COSO: la eficacia y eficiencia de las operaciones, la fiabilidad de los informes financieros, y el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. No obstante, reconociendo que su aplicación inicial probablemente se centrará en la evaluación del control interno de la información financiera (CIIF), la mayoría de los ejemplos tratan sobre este objetivo financiero.

8. La Guía de Supervisión comprende tres partes. La Parte I, *Orientación*, tiene como objetivo demostrar de manera sucinta los conceptos básicos plasmados en el componente de supervisión. La Parte II, que trata sobre su aplicación, es complementaria a la parte I y contiene una descripción más detallada de los principios que aparecen en la primera parte. La Parte II deberá ser leída por los responsables de implementar la guía, y también por aquellos que tengan interés en obtener una mayor comprensión de los conceptos asociados. La Parte III contiene ejemplos de organizaciones cuyos esfuerzos de supervisión son coherentes con la Guía de Supervisión.

II. Naturaleza y objetivo de la supervisión

Ver Parte II, 1-2

9. El Informe COSO estipula que "la supervisión proporciona la certeza de que los controles internos continúan funcionando de manera efectiva."[5] La Guía COSO de 2006 amplía la interpretación de supervisión al expresar los siguientes principios relacionados entre sí:
   - Las **evaluaciones continuas o puntuales** permiten a la dirección determinar si los otros componentes del control interno[6] continúan funcionando en el tiempo.
   - La identificación de deficiencias en los controles internos y su comunicación oportuna a los responsables de tomar las acciones correctivas, así como a la dirección y al Consejo cuando sea apropiada.

4. Esta guía emplea términos como "riesgos significativos", "información convincente", o "información directa e indirecta". Estos y otros términos se definen en el Glosario que se encuentra al final de la Parte II. Su utilización pretende hacer que la guía sea más comprensible para la gran mayoría de lectores. No tiene la intención de obligar la modificación de los términos que ya emplean las organizaciones cuando hablan o escriben sobre supervisión.
5. Informe COSO, página 93.
6. La Guía de COSO de 2006 hace referencia específica al control interno de la información financiera. No obstante, los conceptos pueden aplicarse a cualquier objetivo de control.

10. La Guía COSO de Supervisión se construye sobre la base de estos dos principios fundamentales.

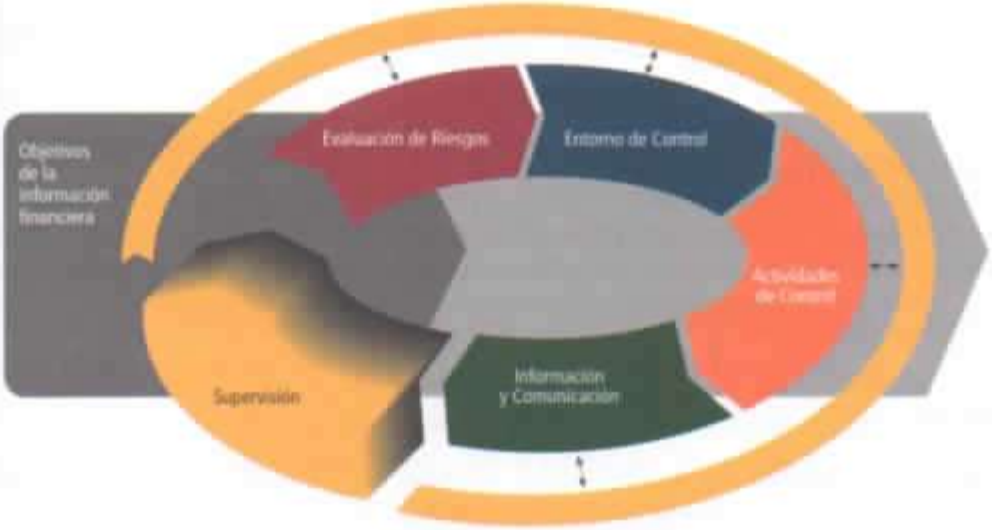
11. El Informe COSO reconoce que los riesgos cambian con el tiempo y que la dirección tendrá que "determinar si el sistema de control interno continúa siendo *relevante y capaz de abordar nuevos riesgos*"[7]. Por lo tanto, la supervisión debe evaluar 1) si la dirección vuelve a considerar el diseño de los controles cuando se modifican los riesgos, y 2) si los controles que han sido diseñados para disminuir los riesgos a un nivel aceptable continúan funcionando de forma efectiva. De esta manera, la guía sigue haciendo hincapié en la convicción de COSO de que la supervisión debe basarse en el análisis de los riesgos sobre los objetivos de la organización, y en comprender cómo podrían los controles mitigar o no dichos riesgos. Ver Parte II, 38-41

12. La figura 1 demuestra una visión del marco y la manera en que trabajan conjuntamente sus componentes, y representa una mejora sobre el enfoque hacia los procesos de control interno desarrollado en la Guía de COSO de 2006. Dicha mejora incluye el reconocimiento explícito que la supervisión está relacionada con los tres objetivos de control interno, y no solamente con los que están asociados a la información financiera.

13. Este gráfico demuestra también que la supervisión analiza la capacidad del sistema de control interno en su conjunto de gestionar y mitigar los **riesgos significativos** para los objetivos de la organización. Ver Parte II, 11-19

14. Cada uno de los cinco componentes de control interno presentados en el Informe COSO es importante para la consecución de los objetivos de la organización. No obstante, el hecho de que deben estar presentes todos los componentes no significa que todos tengan que funcionar a la perfección. Teniendo esto en cuenta, la supervisión no busca sacar conclusiones sobre la efectividad de cada componente de control interno que opere de forma aislada.

Figura 1 - Supervisión aplicada al Proceso de Control Interno



7. Informe COSO, página 93, añadiendo énfasis sobre este punto.

III. Un modelo para la supervisión

Ver Parte II, 20-21

15. Un planteamiento efectivo para la supervisión supone (1) el establecimiento de una base para la supervisión, (2) el diseño y ejecución de procedimientos de supervisión priorizados en base a los riesgos sobre la consecución de los objetivos de la organización, y (3) la evaluación y comunicación de los resultados, así como el seguimiento de las acciones correctivas[8] cuando sea necesario (véase figura 2).

Figura 2 - Proceso de Supervisión

Establecimiento de la base de la supervisión

Ver Parte II, 22

16. La base de la supervisión incluye (1) el tono a nivel directivo sobre la importancia del control interno (incluida la supervisión); (2) una estructura organizativa que considere el papel de la dirección y el del consejo con respeto a la supervisión, además de emplear **evaluadores** que cuenten con la apropiada capacidad, objetividad, autoridad y recursos.

El tono directivo

Ver Parte II, 23

17. Como ocurre con cada componente de control interno, la forma en que la dirección y el consejo expresen sus convicciones sobre la importancia de la supervisión tiene un impacto directo sobre la efectividad del control interno. El tono de la dirección influye en la manera que los empleados desempeñan y reaccionan a la supervisión.

8. La rectificación de las deficiencias podría considerarse como una actividad directiva en lugar de ser en elemento del control interno. Sin reparar en la manera de su clasificación, la rectificación de las deficiencias debe tomar lugar cuando la organización determine que sean lo suficientemente severas para merecer ser corregidas.

Estructura organizativa

18. *El papel de la dirección y del Consejo.* La dirección posee la principal responsabilidad sobre la efectividad del sistema de control interno de la organización, estableciendo el sistema e implementando la supervisión como ayuda para asegurar que siga operando de manera efectiva. El papel del Consejo[9] es de gobierno, orientación y supervisión. Para aquellas empresas que cotizan en bolsa, es probable que sus responsabilidades estén dictadas por ley, o por los reglamentos o estatutos de la bolsa de valores o cotizaciones. Para empresas no cotizadas o sin ánimo de lucro, las responsabilidades del Consejo en general estarán enumeradas en los estatutos del Consejo. Ver Parte II, 24-26

19. En lo referente a la supervisión, el Consejo ejerce su responsabilidad de supervisión cuando comprende los riesgos sobre los objetivos de la organización, los controles implantados por la dirección para mitigar estos riesgos, así como la forma en que la dirección lleva a cabo la supervisión para asistirle en asegurar que el sistema de control interno sigue funcionando de forma efectiva. Para aquellos controles que no puedan ser supervisados de manera objetiva por miembros de la alta dirección –por ejemplo, los que ellos mismos realicen directamente, o aquellos que tratan sobre el riesgo de invalidación por la alta dirección– el Consejo podrá determinar que la supervisión sea realizada por otra persona con suficiente objetividad. A menudo se efectúa dicha supervisión a través de la función de auditoría interna, o por otro personal objetivo de la alta dirección.

20. En las páginas 32-33 y 117-118[10] del Informe COSO se encuentra información que puede ser de utilidad con respeto al papel del consejo y de los comités de auditoría, en coherencia con esta guía.

21. *Características de los Evaluadores.* La supervisión debe ser realizada por evaluadores que cuenten con la apropiada **competencia** y **objetividad**[11] en las circunstancias dadas. La competencia se refiere a los conocimientos que tenga el evaluador sobre el sistema de control interno, los procesos relacionados, así como la manera en que deben funcionar los controles y lo que constituye una deficiencia de control. La objetividad del evaluador hace referencia al grado que se espera que pueda llevar a cabo una evaluación sin preocuparse por las posibles consecuencias personales y sin intereses creados que puedan originar la manipulación de los resultados para su propio beneficio o conservación. Ver Parte II, 27-37

Punto de compresión o referencia de la efectividad del control interno Ver Parte II, 38-41

22. Los sistemas de control interno fallan porque:

- No se han diseñado e implementado inicialmente de manera adecuada;
- Se han diseñado e implementado adecuadamente pero el entorno en el cual funcionan se ha modificado (p.ej. a través de cambios en los riesgos, personal, procesos o tecnología) y el diseño del sistema de control interno no se ha modificado de acuerdo a estos factores; y/o
- Se han diseñado e implementado adecuadamente pero su funcionamiento ha sufrido alguna modificación provocando la pérdida de efectividad en la gestión o mitigación de los riesgos correspondientes.

23. En las tres circunstancias anteriores, la base (o punto de referencia) de comprensión de la efectividad del sistema de control interno en un área determinada sirve como punto de partida para la supervisión. Esta referencia permite a las

9. Muchas organizaciones cuentan con un Consejo de administración y sus respectivos comités que ayudan en la supervisión de sus actividades. Otras que no tengan un Consejo formal posiblemente contarán con accionistas que desempeñen el papel de supervisión y gobierno. Para simplificar, esta guía empleará los términos "Consejo de administración" o " Consejo" para referir a todos aquellos grupos con la responsabilidad de gobierno y supervisión de la dirección.

10. Las competencias y objetividad también representan factores relevantes a considerar en lo referente a fuentes de información (p.ej. las personas responsables de facilitar los datos de supervisión a los evaluadores).

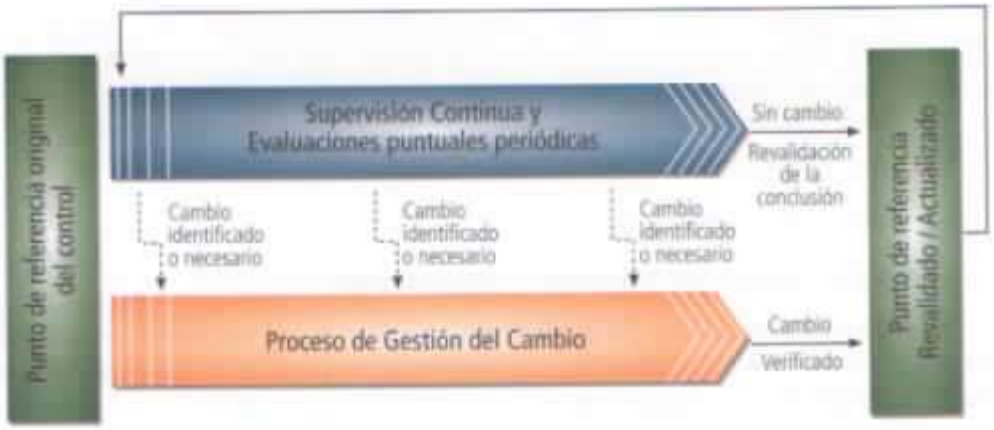
11. Reproducido en la Parte II, Anexo B.

organizaciones diseñar procesos de supervisión (evaluaciones continuas o puntuales) para abordar los cambios en "tiempo real", identificando aquellos que (1) deben realizarse para la operación de los controles, o (2) los que ya han ocurrido, por lo que los evaluadores podrán confirmar si se han gestionado de manera adecuada. De esta forma, se podrá obtener una visión a alto nivel de la supervisión siguiendo esta secuencia general:

- *Punto de referencia del control (Control Baseline).* Establecimiento del punto de partida que incluya una comprensión soportada del diseño del sistema de control interno y si los controles se han implementado para la consecución de los objetivos de control interno de la organización.
- *Identificación de cambios.* La identificación a través de una supervisión continúa o puntual de cambios en el control interno que sean necesarios o que ya han tenido lugar.
- *Gestión del cambio.* Evaluación del diseño e implementación de dichos cambios, para así establecer un nuevo punto de referencia.
- *Revalidación/actualización del control.* Se hace una revalidación del funcionamiento de los controles periódicamente cuando no hayan ocurrido modificaciones que se conozcan.

24. Esta visión amplia de la supervisión se encuentra ilustrada en la figura 3 que pretende demostrar la manera en que la supervisión de un sistema de control conocido y efectivo constituye un proceso que busca y analiza los cambios que podrían afectar su efectividad. No tiene como intención dictar los procedimientos de supervisión ni el formato de documentación.

Figura 3 - Supervisión continua del cambio



25. Hay que señalar que los cuatro elementos secuenciales descritos arriba en el párrafo 23 no radican exclusivamente en el componente de supervisión. El componente para la evaluación de los riesgos, por ejemplo, podrá considerarse como el principal responsable de la identificación de cambios en el entorno operativo. De igual manera, la evaluación del adecuado diseño e implementación de modificaciones a los controles internos podría considerarse como una actividad de control. El componente de la supervisión funciona como ayuda para asegurar que los otros componentes identifiquen y gestionen de manera correcta los cambios que afectan a los controles internos.

Diseño y Ejecución de los procedimientos de supervisión

Ver Parte II, 42-53

26. La supervisión permitirá a los evaluadores analizar la información convincente con respecto al funcionamiento de uno o varios controles que abordan los riesgos significativos para los objetivos de la organización. De esta manera,

podrán contemplar la posibilidad de diseñar la supervisión siguiendo la progresión lógica de la figura 4. No obstante, hay que señalar que esta progresión no pretende representar un proceso rígido y compartimentado donde cada paso termina antes del siguiente. La supervisión debe ser un proceso dinámico por el que cada uno de los "pasos" opere hasta cierta medida de manera continua. Este gráfico, así como el debate a continuación, pretende retratar el flujo general de la supervisión en la práctica.

1. Priorización de los riesgos

27. La efectividad y eficiencia de la supervisión puede aumentar al enlazarla a los resultados del componente del análisis de los riesgos. Esta conexión permite a los evaluadores enfocar sus esfuerzos de supervisión hacia los controles que abordan los riesgos significativos para los objetivos de la organización que se encuentren bajo su responsabilidad. Ver Parte II, 45-47 54-58

Figura 4 · Diseño de la supervisión y progreso de la implantación

28. Los riesgos significativos son aquellos que, durante un margen concreto de tiempo, podrían razonablemente tener un importante efecto sobre los objetivos de la organización, y se determinan a través del componente de control interno que trata el análisis de riesgos. Dichos riesgos pueden variar entre organizaciones de similares características, o entre los distintos niveles de una misma organización. Por ejemplo, los controles que mitigan el riesgo del robo de aprovisionamientos podrían formar parte de las responsabilidades de supervisión del gerente de tienda perteneciente a una cadena, sin merecer la atención frecuente del director general en el contexto de sus responsabilidades a través de la organización.

29. La priorización de los riesgos forma una parte natural del componente de evaluación de riesgos y el hecho de que se incluya aquí no debe suponer la necesidad de una función exclusiva para el análisis riesgos que se dedique exclusivamente a respaldar la supervisión. Para un sistema de control interno que opere de manera correcta, el componente de evaluación de riesgos rutinariamente identificará y priorizará los riesgos sobre los objetivos de la organización, y los resultados de este proceso influirán en el debate sobre el tipo, frecuencia y grado de la supervisión.

2. Identificación de los controles clave

Ver Parte II, 48-51 59-62

30. A continuación se seleccionan los controles que abordan los *riesgos significativos* para su evaluación en base a su capacidad de respaldar unas conclusiones razonables sobre la efectividad del sistema de control interno. Dichos controles, denominados controles clave para efectos de esta guía, pueden operar en cualquier o todos los cinco componentes de COSO.

31. La selección de los controles clave que aborden los *riesgos significativos* aumenta la efectividad y eficiencia de la supervisión al centrarse en aquello que proporciona un nivel adecuado, aunque no excesivo, de apoyo para concluir sobre la capacidad del sistema de control interno de alcanzar los objetivos identificados.

32. Las organizaciones podrán identificar los controles clave[11] (1) comprendiendo la forma en que se ha diseñado el sistema de control interno para gestionar o mitigar los *riesgos significativos*, y (2) determinando los controles que supondrán un mayor peso en las conclusiones sobre supervisión. Los controles clave con frecuencia poseen una o ambas de las siguientes características:

- Su incumplimiento podría sensiblemente afectar los objetivos bajo la responsabilidad del evaluador, aunque pudiera ser que no se detectasen de manera oportuna a través de otros controles, y/o
- Su funcionamiento podría prevenir o detectar otros fallos de control antes de que sean materiales para los objetivos de la organización.

33. El propósito de identificar los controles clave no pretende suponer que algunos controles sean más importantes para el sistema de control interno que otros, sino de ayudar a las organizaciones para que dediquen los recursos de supervisión donde puedan brindar el mayor valor.

3. Identificación de información convincente

Ver Parte II, 52 63-83

34. Una vez seleccionados los controles clave, los evaluadores identificarán la información que respaldará la determinación de si dichos controles se han implementado y funcionan según su diseño. La identificación de esta información implica conocer la manera en que puedan ocurrir los fallos de control y qué información será convincente para decidir si el sistema de control interno funciona de forma efectiva o no.

Ver Parte II, 63-64

35. Para que la supervisión sea efectiva debe evaluar un volumen **suficiente** de información **apropiada** que se define como **relevante, fiable y oportuna** en determinadas circunstancias. La información suficiente y apropiada ofrece al evaluador el apoyo necesario para poder concluir sobre la capacidad del sistema de control interno de gestionar o mitigar los riesgos identificados. La Guía de Supervisión de COSO hace referencia a la información que cumplirá con estas condiciones para considerarse como "convincente".

36. Un aspecto importante y relevante (por lo tanto, de información convincente) es la distinción entre **información directa e indirecta.** La información directa se obtiene al observar los controles cuando operan, realizándolos de nuevo o comprobando su funcionamiento de manera directa. Puede ser de utilidad en la supervisión continua o en las evaluaciones puntuales. Por lo general, la información directa tiene una relevancia importante porque ofrece una visión sin obstáculo de las operaciones de control.

37. La información indirecta es toda aquella otra información que pueda indicar un cambio o fallo en el funcionamiento de los controles. Incluye lo siguiente aunque no se limita a ello: (1) estadísticas operativas, (2) **indicadores clave de riesgos**, (3) **indicadores clave de rendimiento**, y (4) parámetros comparativos del sector.

12. Los controles clave podrán incluir controles de cualquiera de los cinco componentes de COSO, y no sólo de las actividades de control.

38. El empleo de información indirecta en la supervisión puede identificar anomalías que indiquen una modificación del control o su incumplimiento, sometiéndolas a una investigación más amplia. Sin embargo, la información indirecta no ofrecerá una visión perfecta de la funcionalidad de los controles, por lo que contará con menor capacidad que la información directa para identificar las deficiencias de control. Es posible que las deficiencias existentes *todavía* no hayan provocado errores que sean lo suficientemente importantes para identificarlos como anomalías, o que con el tiempo dicha información haya perdido su capacidad de identificarlas como tales. Por lo tanto, la información indirecta tiene limitaciones en cuanto al nivel de apoyo (i.e. poder de convencimiento) que pueda ofrecer por sí misma, especialmente durante un tiempo prolongado. Ver Parte II, 65-76

39. El valor de la información indirecta en la supervisión depende de varios factores que incluyen los siguientes:

- Su nivel de precisión. Una información que cuenta con mayor precisión tendrá mayor capacidad para detectar anomalías que indiquen un fallo de control.
- El grado de variación en los resultados. La información indirecta podrá detectar mejor las anomalías en los procesos que normalmente generan resultados coherentes y predecibles.
- Procedimientos adecuados para la supervisión. Las habilidades y experiencia del personal responsable de investigar las anomalías así como el grado de diligencia al llevar a cabo sus procedimientos de seguimiento afectarán la capacidad de la información indirecta de identificar un fallo de control.
- El tiempo transcurrido desde la última validación de la funcionalidad de los controles subyacentes empleando información directa convincente. A medida que pase el tiempo y se modifiquen los entornos operativos, la información indirecta pierde su capacidad para detectar los fallos de control. El restablecimiento del punto de referencia de control (control baseline) empleando información directa ayudará a los evaluadores validar o modificar la naturaleza y frecuencia de la información indirecta, así como su grado de utilización en la supervisión.

40. La tabla que contiene la Parte II, punto 76, señala algunos de los factores adicionales que pueden influenciar las decisiones de la organización con respecto al volumen de información directa y/o indirecta empleada para supervisión.

4. Implementación de la supervisión

Ver Parte II, 53 84-93

41. Una vez priorizados los riesgos, seleccionados los controles clave e identificada la información convincente disponible, la organización implementará procedimientos de supervisión que puedan evaluar la efectividad del sistema de control interno en la gestión o mitigación de los riesgos identificados sobre los objetivos de la organización. La supervisión implica el empleo continuo de procedimientos para este propósito y/o evaluaciones puntuales para recopilar y analizar datos convincentes que respaldan las conclusiones sobre la efectividad de los controles internos a través de todos los cinco componentes de COSO.

42. El Informe COSO señala un aspecto importante con respecto a la incorporación de la supervisión dentro de las operaciones rutinarias de la organización:

> "Una entidad que percibe la necesidad de evaluaciones puntuales con frecuencia deberá centrarse en la manera de mejorar sus actividades continuas de supervisión, y, por lo tanto, hacer hincapié en 'incorporar' en lugar de 'añadir' controles."[13]

43. La supervisión continua ocurre cuando las operaciones rutinarias de la organización ofrecen información –tanto directa como indirecta– a las personas responsables de la efectividad del sistema de controles internos. Entre ellas se

13. Informe COSO, p. 94.

encuentran las actividades de gestión y supervisión realizadas con regularidad, comparaciones paritarias empleando datos internos y externos, conciliaciones, y otras acciones rutinarias. La supervisión continua también incluirá herramientas automáticas que puedan evaluar electrónicamente los controles y/o operaciones.

44. Como se realizan de forma rutinaria, a menudo en tiempo real, los procedimientos continuos de supervisión ofrecen una oportunidad inicial para detectar y corregir deficiencias de control. Cuando existen requerimientos de informes externos, la dirección podrá diseñar procedimientos continuos de supervisión que proporcionen gran parte de la evidencia necesaria para apoyar sus afirmaciones, y posiblemente reducir el grado de evaluaciones puntuales realizadas con el único propósito de respaldar sus afirmaciones al exterior.

45. Las evaluaciones puntuales podrán emplear las mismas técnicas que la supervisión continua, si bien se diseñarán para evaluar los controles de forma periódica, no formando parte de las operaciones rutinarias de la organización. No obstante, sí podrán desempeñar un papel importante en la supervisión porque a menudo:

- Ofrecen un análisis objetivo de la efectividad de los controles cuando se llevan a cabo empleando personal no involucrado en la operativa de dichos controles, y
- Proporcionan información periódica con respecto a la efectividad de los procedimientos de supervisión continua.

46. Con la existencia de una supervisión efectiva, las evaluaciones puntuales periódicas se emplean cuando sean necesarias para reconfirmar las conclusiones de esta supervisión. También se utilizan para abordar aquellos controles que no estuviesen sujetos a una supervisión continua.

47. A medida que aumente la probabilidad y/o potencial importancia de que falle un control, normalmente disminuirá el intervalo de tiempo entre las evaluaciones puntuales. A la inversa, al disminuirse el riesgo la organización podrá decidir aumentar los intervalos de tiempo entre las evaluaciones puntuales. Con la presencia de supervisión continua y empleando información convincente también se podrá incrementar este intervalo.

Análisis y Comunicación de los Resultados

Ver Parte II. 94-95

48. La supervisión incluye la comunicación de resultados al personal apropiado. Esta última fase posibilita la confirmación de las expectativas previas sobre la efectividad de los controles internos, o en señalar las deficiencias detectadas para su posible acción correctiva.

Priorización y Comunicación de los Resultados

Ver Parte II. 96-97

49. La identificación y priorización de las potenciales deficiencias de control permitirá a las organizaciones determinar (1) los niveles de dirección que deben ser informados sobre potenciales deficiencias, y (2) la acción correctiva, si existiera, que debe llevarse a cabo. Varios factores podrán ejercer su influencia sobre la priorización de las deficiencias detectadas, incluyendo:

- La probabilidad que existe de que la deficiencia afecte la consecución de un objetivo de la organización de forma importante,
- La efectividad de los **controles compensatorios**, y
- El efecto agregado de múltiples deficiencias.

Ver Parte II. 98-101

Comunicación interna

50. Los protocolos de información pueden variar dependiendo del propósito de la supervisión llevada a cabo y la severidad de las deficiencias. Normalmente, los resultados de la supervisión realizada con el fin de evaluar los controles in-

temos asociados a los objetivos que atraviesan todas las entidades de la organización se comunican a la alta dirección y al consejo. Ejemplos de esto incluyen la supervisión del control interno de la información financiera, o de los controles sobre operaciones que sean importantes para la rentabilidad de la organización.

51. No obstante, algunas actividades de supervisión se realizan con fines que puedan ser relevantes sólo para una parte de la organización, por ejemplo, la supervisión de las operaciones de una pequeña filial para la consecución de objetivos locales que no sean significativos para la organización en su conjunto. Para estos casos, las deficiencias detectadas podrían tener una "mayor probabilidad" y "mayor importancia" con relación a los objetivos de la filial, pero no así a los de la organización en su conjunto. En dichos casos, los informes podrán limitarse a la dirección local para la que los objetivos locales sean relevantes.

52. En cualquier caso (con la excepción, quizás, de cuando exista sospecha de fraude), las deficiencias de control deberán ser informadas a la persona directamente responsable de su funcionamiento, así como a los directivos que son responsables de su supervisión y que cuenten con al menos un nivel más alto. La comunicación como mínimo a estos dos niveles ofrecerá al responsable la información necesaria para corregir la operación del control, además de promover la intervención de personas con una apropiada objetividad en el análisis de su severidad y seguimiento. Las deficiencias podrían en alguna ocasión ser lo suficientemente severas para merecer su análisis por parte del consejo. La dirección y el consejo podrán, si así lo desean, decidir sobre la naturaleza y severidad de las deficiencias que deben informarse a ese nivel.

53. En situaciones donde exista la sospecha de fraude, posiblemente no se informará a la persona directamente responsable del funcionamiento del control. Esto debe realizarse a niveles más altos que incluyan la alta dirección y el Consejo cuando se considere apropiado.

Comunicación externa

Ver Parte II, 102-107

54. Un programa de supervisión bien diseñado y llevado a cabo será de ayuda para respaldar las afirmaciones o certificaciones al exterior porque puede ofrecer información convincente con respecto a si el control interno ha funcionado de manera efectiva en un momento dado o durante un periodo concreto.

55. Cuando la organización tenga la obligación de comunicar externamente afirmaciones sobre su condición, esto probablemente afectará el tipo, alcance y periodicidad de la supervisión que decida llevar a cabo. Por lo tanto, cuando se tenga que informar al público o a terceros, es probable que diseñe y ejecute su supervisión de manera distinta de las organizaciones que no tengan esta obligación.

56. Los informes externos que contengan afirmaciones sobre la efectividad del sistema de control probablemente estarán sujetos a examen por terceros que (1) no cuenten con el mismo nivel de conocimiento implícito de los controles que tenga la dirección, y (2) que necesiten suficientes datos convincentes para así formar sus propias opiniones sobre la efectividad del control interno. Como consecuencia de ello, la organización podría considerar conveniente contrastar el alcance de su programa de supervisión con las necesidades de los terceros, tales como auditores y supervisores, con objeto de que todas las partes comprendan la información disponible sobre supervisión y permitir así que maximicen su uso. Además, la organización podría mejorar la eficiencia de los esfuerzos llevados a cabo por terceros al encaminarles hacia los aspectos que sean útiles para ellos, o al modificar su programa de supervisión para facilitar su trabajo. Tales modificaciones pueden ser:

- empleo de evaluadores con mayor nivel de objetividad en ciertas áreas cuando se determine que pueda mejorar la capacidad de terceros para hacer uso de su trabajo.
- El aumento del uso de información directa para la supervisión de ciertas áreas cuando se determine que los terceros puedan respaldar sus propias conclusiones con mayor efectividad y eficiencia.

- Aumentando la formalidad de los informes y su nivel de detalle con objeto de mejorar la capacidad de terceros en comprender y analizar el control interno.

Ver Parte II, 105-107

57. La gran mayoría de requisitos de comunicación externa han sido desarrollados para abordar unos riesgos que ya han sido contemplados por programas de supervisión diseñados y ejecutados de manera adecuada. Por lo general, los procedimientos efectivos de supervisión ofrecen un amplio respaldo para estas afirmaciones. No obstante, en algunas circunstancias podría ser necesario o conveniente modificar el programa de supervisión cuando exista la obligación de informar al exterior.

Otros aspectos a considerar

Supervisión de controles subcontratados a terceros

Ver Parte II, 108-109

58. Cuando las organizaciones emplean terceros para la prestación de ciertos servicios (proveedores de servicios subcontratados), tal como lo hace un banco al subcontratar el cobro de préstamos o una corporación que subcontrata la administración del plan de beneficios, aún existe la necesidad de gestionar adecuadamente los riesgos asociados a los objetivos de la organización. Los usuarios de servicios subcontratados (denominados aquí como "empresas usuarias") deben comprender y priorizar los riesgos asociados a estos servicios. La empresa usuaria también debe conocer la manera en que el sistema de control interno del proveedor del servicio subcontratado gestiona y mitiga los riesgos significativos, y obtener, como mínimo, información periódica sobre la operación de estos controles. Este nivel de conocimiento puede obtenerse revisando los informes de auditorías independientes o de inspecciones realizadas facilitados por el proveedor. Cuando el nivel de riesgo lo requiera y no se disponga de tales informes, la empresa usuaria podrá realizar su propia evaluación de los controles clave del proveedor.

59. Las empresas usuarias también podrán encontrar otras fuentes de datos sobre el diseño y funcionamiento de los controles del proveedor de servicios a través de, por ejemplo, intercambios frecuentes con el mismo, foros de grupos de usuarios, e informes de auditorías internas o inspecciones. También habrá casos en que las empresas usuarias crean conveniente implementar el control interno sobre los procesos realizados por los proveedores de los servicios (p.ej. comparaciones de los datos introducidos con los que se producen, conciliaciones de los resultados de los procesos del proveedor con los de otros registros independientes), pudiendo así disminuir la necesidad de supervisión de los controles del proveedor o la frecuencia de dicha supervisión.

Ver Parte II, 110-114

El empleo de tecnologías para la supervisión

60. Con frecuencia las organizaciones hacen uso de las tecnologías de información (TI) –a través de herramientas para la supervisión de controles o la gestión de procesos– con el fin de mejorar la supervisión. A medida que se incremente la utilización de TI, tanto si están integradas en las operaciones de la organización como si se trata de herramientas para la supervisión, aumentará la necesidad de evaluar el control interno sobre estos sistemas de información.[14]

62. *Herramientas para la gestión de procesos.* Dichas herramientas se diseñan con el fin de que la supervisión sea más eficiente y sostenible al facilitar algunas actividades que le afecten, tales como la evaluación de los riesgos, la definición y análisis de los controles, y la comunicación de los resultados. Estas herramientas se emplean con mayor frecuencia en situaciones donde la responsabilidad sobre los controles se encuentra repartida entre varias unidades de negocio o dispersadas geográficamente, pero también pueden ser de valor a cualquier organización, incluso las de

14. Véase Parte III, Capítulo VI para mayor detalle sobre las técnicas de aplicación con respecto al empleo de tecnologías en la supervisión.

menor tamaño. La mayoría de estas herramientas emplean técnicas de flujos de trabajo que ofrecen una estructura y coherencia para la realización y comunicación de los procedimientos de supervisión.

Nivel de documentación y grado de formalidad

63. En el caso de una empresa de menor dimensión, la dirección y el consejo probablemente necesitarán un menor volumen de documentación para respaldar sus conclusiones sobre la efectividad de los controles – especialmente para los casos donde la alta dirección conozca de cerca la operativa del sistema de control interno. A medida que crezca la organización, disminuirá el nivel de contacto directo por parte de la alta dirección y el consejo por lo que aumentará la necesidad de documentación más formal sobre supervisión. Ver Parte II, 115-118

64. Independientemente de su dimensión, cuando exista la necesidad de producir informes externos (especialmente los que estén sujetos a revisión por parte de auditores y otros terceros), las organizaciones podrían encontrar que la creación de documentación más formal sea una forma más rentable de mejorar la eficiencia en su cumplimiento con dichos requisitos. Por ejemplo, los auditores externos, inspectores u otros terceros podrían llevar a cabo una auditoría o inspección más eficiente si tienen acceso a documentación que demuestre los resultados de la supervisión realizada por la dirección.

65. Una documentación más formal puede obtenerse a través de procesos manuales o a través del empleo de herramientas de software diseñadas para retener y comunicar los resultados de la supervisión.

Escalabilidad (scalability) de la supervisión

66. Muchos factores pueden tener influencia sobre el tipo, frecuencia y alcance de la supervisión de una organización. Dos factores que deben mencionarse son los tienen que ver con la dimensión y complejidad de la organización.

67. *Escalabilidad basada en la dimensión.* La dimensión de la organización afecta el diseño y realización de la supervisión. En la mayoría de las grandes organizaciones, ni la alta dirección ni el Consejo se encuentran próximos a la operativa de muchos de los controles, por lo que ambos órganos con frecuencia confían en los procedimientos llevados a cabo por otras personas a través de los distintos niveles de gestión. Dichos procedimientos se encuentran incorporados en las actividades diarias de supervisión que operan a cada nivel de la organización (todas los cuales se comunican hacia arriba a la sede central). Las actividades de supervisión continua normalmente pueden ampliarse por medio de evaluaciones puntuales realizadas por una auditoría interna cualificada u otros terceros (ej. por directivos de menor nivel o por otros departamentos) que contribuyan a respaldar la conclusión que los sistemas a niveles inferiores operan efectivamente. Ver Parte II, 120-123

68. Por el contrario, cuando se trata de una organización de menor dimensión, la supervisión a nivel de alta dirección se encuentra mucho más cercana a los riesgos y sus controles asociados, facilitando a los evaluadores información más directa sobre la operación de los controles. Esta mayor cantidad de información directa sobre el funcionamiento de control interno podría permitir al evaluador respaldar sus conclusiones sobre los controles sin tener que añadir procedimientos de supervisión que serían necesarios para una organización más grande donde el evaluador se encuentra a mayor distancia de la operación de los controles.

69. *Escalabilidad basada en la complejidad.* Independientemente del tamaño, algunas organizaciones son más complejas que otras. Los factores que ejercen su influencia sobre su complejidad incluyen las características del sector, los aspectos reglamentarios, el número de líneas de productos o servicios, el nivel de centralización o descentralización, el empleo de software personalizado o de paquetes, o la existencia de ciertas tipos de operaciones (p.ej. estructuras de capital complejas, operaciones en derivados, o adquisiciones). Ver Parte II, 124-127

70. Como el nivel de complejidad puede variar según el departamento o zona, la escalabilidad de la supervisión basada en la complejidad será más difícil de aplicar a la organización que la que está basada en su dimensión. Por ejemplo, la organización podría estar empleando un paquete de software para uno de sus procesos de negocio suponiendo la disminución de ciertos riesgos asociados con TI (como el riesgo de una programación incorrecta), mientras que para otro proceso dentro de la misma organización se estuviese haciendo uso de un sistema complejo desarrollado internamente que podría aumentar los riesgos de TI, a no ser que estuviese bien controlado.

71. El nivel de complejidad generalmente está correlacionado con el nivel de riesgo. De esta manera, en las zonas de mayor complejidad operativa, cabe esperar un mayor nivel de supervisión empleando información directa. Por contrario, en las zonas de menor complejidad, la supervisión continua empleando información indirecta, junto con la confirmación periódica a través de evaluaciones puntuales que hacen uso de información directa, podría considerarse apropiada.

72. Está claro que cualquier plan de supervisión –si deseamos que mantenga su efectividad y eficiencia– debe reconocer las variables que afectan a la supervisión, y contar con la capacidad de adaptarse a ellas cuando sea necesario. Esto implica que la supervisión no puede ser la misma en todos los casos, sino que su forma será única de acuerdo al perfil de riesgos de la organización y su estructura de control interna.

IV. Resumen de Aspectos a Considerar

73. Un sistema de supervisión adecuadamente diseñado y ejecutado (1) proporcionará información convincente con respecto a su efectividad, y (2) permitirá la identificación de las deficiencias de control de manera oportuna y su comunicación a los responsables de tomar las acciones correctivas, así como a la dirección y al consejo cuando se estime apropiado. Lo anterior facilitará la corrección de las deficiencias *antes* de que pudiesen afectar de manera significativa la consecución de los objetivos de la organización.

74. Los siguientes principios generales podrán ser de ayuda al determinar la mejor manera de utilizar de la Guía de Supervisión de COSO:

    1. Las organizaciones deben seguir un proceso sistemático cuando se determine "qué" y "cómo" se debe supervisar. La figura 2 representa este proceso.
    2. La supervisión tiene en cuenta la manera en que el sistema global de control interno aborda los riesgos significativos, y no la forma en que opera cada actividad de control de manera aislada.
    3. El consejo posee una responsabilidad importante de supervisión con respecto a la supervisión de control interno (y en particular, los controles que impliquen el aseguramiento de un tono firme desde arriba) así como la mitigación del riesgo de su invalidación por parte de la dirección.
    4. Una comprensión de base del diseño del sistema de control interno y su efectividad operativa será un buen punto de partida para la implementación de procedimientos de supervisión que sean tanto efectivos como eficientes.
    5. La determinación de "qué" se debe supervisar estará influenciada por:
        a. El grado de importancia y probabilidad del riesgo subyacente,
        b. La naturaleza de los controles que hayan sido diseñados para abordar el riesgo, y
        c. El nivel de convencimiento ofrecido por la información necesaria para determinar si los controles identificados operan de manera efectiva.

6. Las organizaciones deben contemplar el empleo de supervisión continua cuando sea factible, en contraposición a las evaluaciones puntuales, ante la existencia de riesgos y disponibilidad de información que merezcan este planteamiento.

7. La supervisión efectiva dependerá del desarrollo de información convincente para determinar si continúan funcionando los controles o sus elementos, tal y como han sido evaluados por personas que sean competentes y objetivas.

8. La dirección debe estar capacitada y se espera de ella que emplee criterios razonables al determinar el planteamiento óptimo para la supervisión.

9. Por lo general, la supervisión incluye tanto información directa como indirecta. No obstante, la segunda no debe emplearse durante un tiempo ilimitado sin que exista información directa que respalde la conclusión que el control subyacente funciona de manera efectiva.

10. Las deficiencias controles deben ser:
    a. Analizadas para determinar el grado de severidad,
    b. Comunicadas al personal relevante, y
    c. Evaluadas para su acción correctiva.

75. Además de los aspectos anteriores, las organizaciones podrán sacar provecho al realizar evaluaciones periódicas sobre la efectividad y eficiencia global de la supervisión. Las preguntas siguientes –que pueden aplicarse a varios niveles incluyendo el del Consejo– podrán ser de ayuda con respecto a estas evaluaciones. Ver Parte II, 128-129

EFECTIVIDAD
1. ¿Han sido considerados apropiadamente todos los riesgos que pudieran afectar los objetivos de la organización de manera significativa?
2. ¿Qué cambios recientes han tenido lugar en el entorno de la organización, o entre el personal, sus procesos o tecnología? ¿Se ha tenido en cuenta de manera adecuada el impacto de dichos cambios sobre los controles internos, incluyendo la posible alteración de los procedimientos de supervisión?
3. ¿Cuánto tiempo ha transcurrido desde la última vez en que se debatieron, con suficiente nivel de detalle, los riesgos a los que se enfrenta la organización con respecto a sus operaciones, información financiera, o el cumplimiento con la legislación y reglamentos? ¿Se considera aceptable este periodo?
4. ¿Han existido errores originados por fallos de control que no fuesen detectados de manera oportuna a través de los procedimientos rutinarios de supervisión? Si se ha dado el caso, ¿qué modificaciones pudieran prevenir similares?
5. ¿Qué comunican los informes de auditorías internas, externas o de inspecciones realizadas a la organización sobre la efectividad de la supervisión?
6. ¿Existe un proceso para hacer seguimiento sobre las deficiencias de control a través de su evaluación y corrección?
7. ¿Las deficiencias identificadas han sido tratadas de manera correcta?

EFICIENCIA
1. ¿Hace la organización una supervisión de sus controles a un coste, nivel de esfuerzo o nivel organizativo que no sea consistente con el volumen de riesgos a mitigar a través de los controles?
2. ¿Se emplea la supervisión en áreas que nunca han experimentado fallos en los controles y que no se conozca que hayan originado errores en otras organizaciones de similares características? (Señalar que esto no debe formar un razón para omitir procedimientos de supervisión, aunque sí podría afectar su tipo, periodicidad y alcance, así como el nivel organizativo en que se realiza la supervisión.)
3. ¿Existen áreas de riesgo dentro de la organización que raramente experimentan cambios significativos y que, dado sus niveles de riesgo, podrían beneficiarse de una supervisión que varía su alcance con el tiempo (p.ej. haciendo uso de información indirecta durante periodos más prolongados entre los controles que emplean información directa)?
4. ¿Existe una duplicación innecesaria de esfuerzos donde intervengan muchas personas con objeto de supervisar la efectividad de los mismos controles, y donde esta duplicidad no sea necesaria teniendo en cuenta el nivel de riesgo?
5. ¿Se realizan procedimientos adicionales para la evaluación que hayan sido implementados con el único fin de cumplir con la legislación u otros requisitos? Si este es el caso, ¿existen elementos dentro de los procedimientos normales de la organización que pudieran dar el nivel de apoyo necesario para su supervisión?

Aplicación

I. La supervisión como componente del sistema de control interno

1. En 1992 el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission desarrolló la guía titulada *Internal Control - Integrated Framework* (the COSO Framework - El Informe COSO) que comprende cinco componentes relacionados entre sí y de igual importancia (Figura 5). Cuatro de ellos se refieren al diseño y operación del sistema de control interno: el entorno de control, la evaluación de los riesgos, las actividades de control, así como la información y comunicación. El quinto –el de supervisión– tiene como objeto "asegurar que el control interno continúa operando de manera efectiva."[1]

Figura 5 · Marco Integrado de Control Interno - COSO

2. En 2006, COSO publicó la guía bajo el título *Guía para "Pequeñas" Empresas Cotizadas* (la Guía COSO de 2006) que desarrolla con mayor detalle la manera en que los cinco componentes de control interno funcionan en cohesión para formar un sistema efectivo de control interno. Aunque está dirigida a empresas cotizadas de menor dimensión y sus informes sobre el control interno de la información financiera, la Guía COSO de 2006 contiene datos que podrían ser (1) de ayuda a todas las organizaciones sin importar su dimensión[2], y (2) relevantes para todos los objetivos de COSO. Sus 20 principios (reproducidos en el Anexo A) junto con los atributos que les apoyan aclaran el Informe COSO para que pueda ser aplicado de manera más efectiva y eficiente. Los Principios 19 y 20 se refieren específicamente a la supervisión – concretamente (1) que los procedimientos de supervisión estén diseñados e implementados para informar con respecto a si funciona el sistema de control interno de manera efectiva en el tiempo, y (2) que se identifiquen y comuniquen las **deficiencias**[3] de control interno oportunamente a los responsables de tomar las acciones correctivas, así como a la Dirección y el Consejo cuando sea apropiado.

3. El principal factor conduciendo al desarrollo de esta guía se produjo cuando COSO observó que muchas empresas no hacían una utilización efectiva del componente de supervisión para respaldar sus conclusiones con respecto a la efectividad del control interno sobre la información financiera. Algunas organizaciones contaban con una supervisión efectiva en ciertas áreas, pero no optimizaban los resultados de esta supervisión para apoyar sus conclusiones refe-

1. Informe COSO, véase página 93
2. Véase la Guía COSO de 2006
3. Véase el Glosario para la definición de los términos señalados en negrita.

rentes a la efectividad del control interno. Por el contrario, añadían procedimientos superfluos, y a menudo innecesarios, diseñados para evaluar unos controles para los cuales la Dirección ya contaba con suficiente respaldo a través de sus actividades existentes de supervisión. En otras ocasiones, las organizaciones no hacían el mejor uso de sus procedimientos para la supervisión continua, o carecían completamente de los procedimientos necesarios para ella, lo cual posiblemente haya originado la implementación de unas evaluaciones ineficientes de final del ciclo para poder respaldar sus conclusiones sobre la efectividad del control interno.

Guía COSO de 2006

Principio 19: "Con la supervisión continua y/o las evaluaciones puntuales la Dirección podrá determinar si los otros componentes de control interno sobre la información financiera siguen funcionando con el tiempo.

Principio 20: "Las debilidades de control se identifican y comunican de manera oportuna a los responsables de tomar las acciones correctivas, así como a la Dirección y el Consejo cuando sea apropiado."

4. La *Guía de Supervisión de los Sistemas de Control Interno* (La Guía COSO de Supervisión) tiene como objeto ayudar a cualquier organización diseñar, implementar y evaluar los procedimientos de supervisión que cumplan con los principios del componente de supervisión de manera efectiva y eficiente. No pretende añadir ni modificar, sino de reforzar y aclarar los sólidos principios de supervisión ya establecidos en el Informe COSO de 1992 y la Guía COSO de 2006.

5. Esta guía se ha diseñado con objeto de aplicar los tres objetivos tratados en el Informe COSO: la eficacia y eficiencia de las operaciones, la fiabilidad de la información financiera, y el cumplimiento con la legislación y normas aplicables. No obstante, reconociendo que su aplicación inicial probablemente se centrará en la evaluación del control interno de la información financiera (CIIF), la mayoría de los ejemplos tratan sobre este objetivo financiero.

El papel de la supervisión

6. En un sistema efectivo de control interno los cinco componentes de COSO trabajan en conjunto ofreciendo a la Dirección y al Consejo[4] una **garantía razonable** con respecto a la consecución de los objetivos de la organización[5]. El componente de supervisión ayuda asegurar que el sistema de control interno sigue funcionando de forma efectiva. Como tal, la operación efectiva del componente de supervisión proporciona valor a la organización de las tres siguientes maneras:

   - Posibilita a la Dirección y al Consejo determinar si el sistema de control interno –comprendiendo todos los cinco componentes– continua funcionando de forma efectiva con el tiempo, ofreciendo así un valioso respaldo para sus afirmaciones, cuando se requieran, sobre la efectividad del control interno.

   - Mejora la efectividad y eficiencia global de la organización al proporcionar evidencia oportuna de modificaciones que hayan ocurrido, o donde exista la necesidad de ellas, en el diseño u operación del control interno, ayudando así a la organización a identificar y corregir las deficiencias de control antes de que puedan afectar de manera significativa la capacidad del sistema de control interno para lograr los objetivos de la organización.

4. Muchas organizaciones cuentan con un Consejo de administración y los comités asociados a él para asistirles en la supervisión de sus actividades. Otras no tienen establecidos estos órganos de manera formal, si bien podrían contar con accionistas quienes participan en el gobierno y supervisión de la entidad. Para simplificar, esta guía empleará los términos "Consejo de administración" y "Consejo" para referirse a todos aquellos grupos encargados del gobierno y supervisión.

5. Informe COSO, véase página 22.

- Promueve una buena operativa de control. Cuando los responsables son conscientes que su labor podría revisarse a través de la supervisión, existe una mayor probabilidad de que ejerzan sus funciones correctamente con el tiempo.

Informe COSO de 1992

"La supervisión asegura que el control interno continúa operando de manera efectiva. Esto implica la evaluación, realizada por el personal apropiado, del diseño y operación de los controles en un tiempo convenientemente oportuno, y tomando las acciones necesarias. Se aplica a todas las actividades dentro de una organización, y también a veces a las subcontrataciones externas."

7. Una supervisión correctamente diseñada y ejecutada requiere una planificación que conduce a la evaluación de **información convincente, suficiente y apropiada** para las circunstancias[6]. Por el contrario, una supervisión que no sea efectiva en el tiempo permitirá el deterioro natural de los sistemas de control interno. Los controles dentro de uno o todos los componentes podrían modificarse, dejar de funcionar o perder su efectividad a causa de cambios en las circunstancias. Por consiguiente, se debe diseñar la supervisión para poder identificar tales cambios de manera oportuna.

8. Un sistema de control interno no podrá garantizar la consecución de los objetivos de la organización ni se garantizaría la prevención o detección de todas las deficiencias a través de la supervisión. No obstante, cuando se ha diseñado y ejecutado de manera correcta, sí podrá ofrecer el respaldo para una determinación razonable sobre la efectividad del sistema de control interno.

9. La supervisión tiene en cuenta la manera en que el sistema global de control interno gestiona y mitiga los riesgos para la consecución de los objetivos de la organización. Su efectividad y eficiencia mejoran cuando se sirve de las conclusiones del componente de evaluación de los riesgos, permitiendo el diseño de procedimientos de supervisión que correspondan al nivel de riesgo. Las organizaciones pueden aumentar aún más la efectividad de la supervisión haciendo una selección los controles[7] que deben supervisarse en base al nivel de respaldo que puedan ofrecer con respecto a las conclusiones sobre la efectividad del sistema de control interno. Por el contrario, será menos efectiva la supervisión cuando se centra en una lista de control (checklist) de las actividades de control seleccionadas para su evaluación sin tener en cuenta (1) el nivel de riesgo que tratan, o (2) la cantidad de respaldo que ofrecen.

10. Muchas organizaciones verán que los elementos de supervisión descritas en esta guía forman parte de sus actividades rutinarias. La guía les ayudará identificar la supervisión existente y emplearla de manera más efectiva (p.ej. para respaldar afirmaciones al exterior con respecto a la efectividad del control interno). Otras entidades encontrarán que carecen de una supervisión efectiva o la llevan a cabo de manera ineficiente. Esta guía les ayudará mejorar sus procedimientos de supervisión.

6. Véase la Sección sobre Información Convincente en la página 49.

7. A través de esta Guía se emplean los términos "controles internos" y "controles" para referirse a los procesos y elementos puestos en marcha para conseguir el objetivo de uno o varios de los cinco componentes de COSO. El término "actividades de control" se refiere específicamente a los controles internos que logren el objetivo del componente de actividades de control de COSO.

La estructura de un sistema de control interno efectivo

11. El Informe COSO dice lo siguiente:

    El Control interno es un proceso, efectuado por el Consejo de la Administración, la Dirección y el resto del personal, diseñado para proporcionar un grado de seguridad razonable con respecto a la consecución de los objetivos dentro de las siguientes categorías:

    - La eficacia y eficiencia de las operaciones
    - La fiabilidad de la información financiera
    - El cumplimiento con la legislación y normas aplicables[8].

12. Las organizaciones alcanzan estos objetivos a través de los cinco componentes de control interno relacionados entre sí que ofrecen un marco para comprender el control interno y para evaluar su efectividad.

13. Los conceptos comprendidos en el Informe COSO se presentan a menudo en forma de un cubo tridimensional (véase página 29, figura 5) que representa los cinco componentes *atravesando* cada **objetivo de control**[9] y *dentro* de todas las unidades organizacionales y actividades.

14. El cubo no sólo representa las conexiones entre los objetivos y componentes, sino que también demuestra que los componentes operan a distintos niveles a través de la organización –un concepto que se olvida con frecuencia. Como ocurre con los otros componentes de control, la supervisión puede operar a distintos niveles. A medida que la organización incremente su dimensión, los evaluadores situados en los niveles organizativos más altos –distantes de la interacción directa con los controles o de los responsables de los procesos– frecuentemente llevan a cabo su supervisión evaluando los resultados de las actividades realizadas a otro nivel distinto. Por el contrario, en organizaciones de menor dimensión, la Dirección a menudo está más expuesta a la operación de los controles y, por lo tanto, dependerá menos de la supervisión realizada por otros.

15. Las interrelaciones plasmadas en los componentes del Informe COSO también han sido ilustradas en un gráfico dentro de la Guía COSO de 2006 centrado en los procesos. Este gráfico (que ha sido modificado en la Figura 2) representa el componente de supervisión como un proceso que hace una evaluación de la efectividad del sistema de control interno, de manera global, en su gestión o mitigación de los **riesgos significativos** para los objetivos de la organización. Esta visión en forma de proceso del Marco COSO demuestra que la supervisión no busca la determinación de la efectividad de cada uno de los componentes cuando operan de forma aislada. (Ver Figura 1 - Parte I - página 13)

16. Esta visión también manifiesta que los controles internos[10] se desarrollan (1) respondiendo a uno o varios riesgos que afectan la consecución de los objetivos de la organización, (2) dentro del contexto de un entorno efectivo de control, y (3) con una información y comunicación adecuada. Este proceso comprende:

    1. El establecimiento de los objetivos,
    2. La identificación de los riesgos para alcanzar dichos objetivos,
    3. La priorización de estos riesgos, y
    4. El diseño e implementación de las respuestas ante los riesgos (por ejemplo, el control interno).

8. Informe COSO, véase página 16.
9. El Informe COSO de 2004 (Enterprise Risk Management - Integrated Framework) incluye la estrategia como objetivo adicional. Los conceptos de supervisión que aparecen en este documento pueden aplicarse de igual manera al control interno de la estrategia.
10. Véase la Nota al pie número 7 de la página 31.

17. Muchas organizaciones diseñan e implementan procedimientos de supervisión conjuntamente con el paso 4 del apartado anterior, lo que les permite emplear los resultados del proceso de evaluación de riesgos para facilitar el diseño de todo el sistema de control interno incluyendo las actividades de supervisión, aunque estas últimas podrán diseñarse o ajustarse *después* de haber implementado los otros elementos del sistema de control interno.

18. Para poder implementar una supervisión que ofrezca el nivel necesario de apoyo, las organizaciones deben tomar varias decisiones. Algunos de los aspectos clave para la toma de decisiones se detallan a continuación, así como en los párrafos correspondientes en esta Parte:

Quien debe realizar la supervisión	Apartados 27 - 37
Qué controles se deben tener en cuenta	Apartados 54 - 62
Qué informes deben evaluarse	Apartados 63 - 83
Cuales son los procedimientos que deben emplearse y su frecuencia	Apartados 84 - 93
Cómo evaluar y comunicar los resultados	Apartados 94 - 107

19. No se pretende que esta lista y el modelo presentado a continuación sirvan como receta secuencial de eventos, sino que se pretende representar la supervisión dentro de la organización como un proceso dinámico en continua evolución.

Un modelo para la supervisión

20. La Dirección podrá implementar la supervisión a través de (Ver Figura 2 - Parte I - Página 14):

1. Establecer una base para la supervisión que comprenda:
   - Un tono desde la alta Dirección que enfatice la importancia de la supervisión,
   - Una estructura organizativa efectiva que considere el papel de la Dirección y del Consejo con respecto a la supervisión, asignando el papel de supervisión a personas que cuenten con la apropiada capacidad, objetividad, autoridad y recursos, y
   - Una comprensión de base o referencia de la efectividad del control interno.
2. Diseñar y ejecutar procedimientos de supervisión que:
   - Puedan evaluar los controles en aquellas áreas donde existe un riesgo significativo,
   - Elegir los controles que sean apropiados para evaluarse desde uno o todos los cinco componentes,
   - Identifiquen la información que será convincente para respaldar las conclusiones con respecto a la efectividad del control, y
   - Hagan una evaluación de dicha información a través de una mezcla de supervisión continua y evaluaciones puntuales.
3. Evaluar y comunicar los resultados con objeto de:
   - Priorizar los hallazgos,
   - Proporcionar el apoyo al nivel organizativo que sea adecuado para las conclusiones sobre la efectividad del control interno, y
   - Facilitar una acción correctiva[11] rápida y hacer un seguimiento cuando sea necesario.

[11] La rectificación de las deficiencias podría considerarse como una actividad de la Dirección en lugar de formar parte del control interno. Sin reparar en la manera de su clasificación, la rectificación de las deficiencias de control debe tomar lugar cuando se haya determinado que son lo suficientemente severas que necesiten ser corregidas.

21. Como hemos comentado anteriormente, la intención del modelo no es de dictar los procedimientos específicos de supervisión, sino de expresar el flujo generalizado de supervisión dentro de un entorno dinámico, como se prevé en el Informe COSO de 1992. La tabla del Anexo B demuestra cómo se relaciona este modelo con el marco descrito en el Informe COSO.

II. Establecimiento de una base para la supervisión

22. La base de la supervisión comprende (1) un tono desde la alta Dirección sobre la importancia del control interno (incluyendo la supervisión), (2) una estructura organizativa que contemple el papel de la Dirección y del Consejo con respecto a la supervisión y el empleo de **evaluadores** que cuenten con la apropiada capacidad, objetividad, autoridad y recursos, así como (3) una comprensión de base o referencia con respecto a la efectividad del control interno.

El tono de la alta Dirección (Tone at the Top)

23. Como ocurre en todos los componentes del control interno, la forma en que la Dirección y el Consejo expresen sus convicciones con respecto a la importancia de la supervisión tendrá un impacto directo sobre la efectividad del control interno. El tono de la Dirección influenciará la manera en que el personal realiza y reacciona a la supervisión, de igual forma que lo hará el tono del Consejo sobre la Dirección en este sentido.

Aplicación de los conceptos - el tono de la alta Dirección[12]

La expresión de un tono positivo desde arriba con respecto al control interno y la importancia de la supervisión implican comunicar de las expectativas y tomar las acciones correctivas cuando exista la necesidad.

- Comunicación de las expectativas. El personal responsable de las áreas clave de operaciones, información financiera o el cumplimiento con las normas debe comprender que la Dirección espera que ellos (1) conozcan los riesgos dentro del área bajo su responsabilidad que puedan afectar materialmente los objetivos organizativos, y (2) supervisar los controles diseñados para gestionar o mitigar estos riesgos. Las expectativas pueden enfatizarse en reuniones periódicas y en las evaluaciones del personal, o podrán incluirse en la descripción de funciones. A medida que crezcan las organizaciones, estas comunicaciones podrán ser más formales.

- Acciones correctivas. Cuando se identifiquen problemas relacionadas con los controles, la acción necesaria dependerá de las circunstancias. Esto posiblemente supondría mantener unas discusiones sobre ellos con los responsables, rediseñar los controles u actividades de supervisión, o imponer sanciones. Cuando se llevan a cabo las acciones apropiadas –en especial, ante importantes deficiencias o consecuencia – la Dirección y el Consejo envían un mensaje fuerte a toda la organización con respecto el papel de supervisión y la importancia del control interno.

12. A lo largo de este documento, las secciones tituladas "Aplicación de los conceptos" ofrecen a los usuarios una referencia fácil para ver cómo se podrían emplear las ideas presentadas.

Estructura organizativa

24. La supervisión implicará establecer el papel idóneo de la Dirección y del Consejo, así como sus responsabilidades con respecto a la supervisión, además de la colocación de evaluadores en los puestos correctos que cuenten con las características adecuadas.

El papel de la Dirección y del Consejo

25. Como hemos observado anteriormente, la Dirección posee la mayor responsabilidad sobre el sistema de control interno de la organización. Establece el sistema e implementa la supervisión para ayudarle asegurar que sigue funcionando de manera efectiva. El papel del Consejo es de supervisión, y cuando se trata de una empresa cotizada en bolsa podría ser que sus responsabilidades se especifiquen por ley, por la bolsa o entidad de cotización. Para aquellas empresas de responsabilidad limitada o sin ánimo de lucro, estas responsabilidades normalmente se especificarán en los estatutos del Consejo.

26. Con respecto a la supervisión, el Consejo ejercerá su responsabilidad de supervisión al comprender los riesgos sobre los objetivos de la organización, los controles establecidos por la Dirección para mitigar estos riesgos, y la manera en que la Dirección realice su supervisión para poder asegurar que el sistema de control interno continúa operando efectivamente. Para los controles que no puedan ser supervisados objetivamente por la Dirección –como serían los que realiza directamente (o donde exista el riesgo que la Dirección misma pudiera invalidar los controles)– el Consejo podría determinar que se lleven a cabo por otra persona con suficiente nivel de objetividad. Dicha supervisión con frecuencia se logra a través de una función de auditoría interna a por otro personal de la alta Dirección que sea objetivo.

Aplicación de conceptos – estructura organizativa

Para que pueda realizar su función de supervisión, el Consejo no tendrá la obligación de comprender todos los pormenores de cada procedimiento de supervisión. Las fuentes que podrían ser convincentes para que el Consejo determine que la Dirección haya implementado un sistema efectivo de supervisión incluyen: (1) preguntas y observación de la gestión llevada a cabo por la Dirección, (2) la función de auditoría interna (si existe), (3) la contratación de especialistas o recursos (cuando se estime necesaria), y (4) los auditores externos. El Consejo también podría tener en cuenta la información procedente de agencias de calificación y analistas. Por último, en algunos casos el Consejo podrá informarse a través de personal no directivo, clientes y/o proveedores.

La función efectiva de auditoría interna podrá ser una herramienta importante para el Consejo cuando ejerza su papel de supervisión. En organizaciones de menor dimensión, no obstante, el Consejo probablemente no dispondrá de tal función y tendría que aumentar sus esfuerzos en este sentido, especialmente para aquellas áreas que carezcan de objetividad de la Dirección. Los miembros del Consejo podrían decidir aumentar su interacción con el personal no directivo u observar algunos controles en funcionamiento (especialmente los controles en las áreas de mayor riesgo). A medida que crezca la organización, podrán ver la necesidad de contar con auditores internos u otros expertos para ayudarles en la evaluación del sistema de control interno en determinadas áreas.

La Guía COSO de 2006 se centra más en el control interno de información financiera y describe algunos de los atributos útiles del Principio 2 con respecto al papel del Consejo, y dice: "El Consejo de administración comprende y ejerce su responsabilidad de supervisión con respecto a la información financiera y al control interno asociado a ella." Tres atributos del mencionado principio están relacionados con el papel de supervisión del Consejo con respecto a la supervisión:

- Supervisión de los riesgos. El comité de auditoría evaluará y supervisará el riesgo de invalidación del control interno por la Dirección y tendrá en cuenta los riesgos que afecten a la fiabilidad de la información financiera.
- Supervisión de la calidad y fiabilidad. El comité de auditoría ofrecerá una supervisión de la efectividad del control interno de la información financiera y la elaboración de los estados financieros.
- Supervisión de las actividades de auditoría. El comité de auditoría supervisará el trabajo de los auditores internos y externos, y tendrá una interacción con los inspectores legales cuando sea necesaria. Posee la autoridad exclusiva de contratar, sustituir y establecer los honorarios de la empresa de auditoría externa. El comité de auditoría podrá reunirse en privado con los auditores internos y externos para discutir los asuntos relevantes[13].

Cuando las labores de una auditoría externa o inspección detectasen fallos o deficiencias de control, la organización debe considerar estos resultados en el contexto de su propia supervisión (i.e. identificando la causa fuente de los errores o deficiencias de control, priorizando las deficiencias en base a su severidad y comunicando los resultados a las personas que estuviesen capacitadas para tomar las acciones correctivas necesarias). Sin embargo, la Dirección no debería pensar en reducir su supervisión –ni el Consejo en disminuir sus esfuerzos de supervisión– en otras áreas simplemente porque no se hayan detectado errores o deficiencias de control en una auditoría externa o inspección.

Características de los evaluadores

27. En el proceso de supervisión participan personas con la responsabilidad de determinar qué y cuándo se debe supervisar, así como evaluar la información de supervisión y concluir sobre la efectividad del control interno. Esta guía denomina a estas personas como "evaluadores" que pueden ser profesionales con formación específica, independientes de las operaciones (por ejemplo, los auditores internos) o personas dentro de la organización que tengan la responsabilidad de supervisar los procesos o de supervisar ciertos controles como parte de su función rutinaria. En cualquier caso, para poder diseñar e implementar los procedimientos de supervisión, deben contar con adecuadas habilidades, autoridad y recursos, así como una comprensión de los riesgos de los cuales se pretenda gestionar a través de los controles.

28. El lado derecho del cubo que representa el marco o estructura COSO (véase Figura 6) ilustra la manera en que el sistema de control interno, incluyendo la supervisión, podría verse a través de una organización. También demuestra que las personas que ejercen distintas funciones dentro de la organización podrían tener alguna responsabilidad de supervisión.

29. Algunas personas que no tengan la responsabilidad del diseño u ejecución de los procedimientos de supervisión podrían estar produciendo información que los evaluadores emplean para llegar a sus conclusiones finales. Por ejemplo, el controller de una división podría tener algunos procedimientos dictados por la sede central o facilitar información utilizada por el director regional para la función de supervisión. Este personal será de vital importancia para el proceso de supervisión porque a menudo podrá proporcionar gran parte de la información empleada por los evaluadores con mayor nivel jerárquico para concluir sobre la operación de los controles.

30. Tanto los evaluadores como sus fuentes de información (por ejemplo, las personas responsables de proporcionarles información), necesitan ser competentes y objetivos.

13. Véase el Informe COSO de 2006, página 51.

Figura 6 - Marco Integrado de Control Interno - COSO

31. Cuando se habla de competencias se refiere a los conocimientos del evaluador sobre el sistema de control interno y los procesos asociados, incluyendo la manera en que deben funcionar los controles y lo que constituye una deficiencia de control. La supervisión comprende la identificación de deficiencias de control (si existen) y el análisis de las causas que hayan originado su fallo. El evaluador, por lo tanto, debe conocer el control subyacente y los riesgos que debe mitigar. El mantenimiento de documentación sobre la manera en que funcione el sistema de control interno puede ser útil en este sentido.

32. Con respecto a las competencias asociadas a las fuentes de información, las personas que faciliten información acerca de la supervisión deben saber cómo compilar datos que sean completos y precisos.

33. La objetividad del evaluador y fuentes de información hace referencia al grado que se espera que se pueda llevar a cabo una evaluación sin preocuparse por las posibles consecuencias personales y sin intereses creados que puedan originar la manipulación de los resultados para su propio beneficio o conservación. La integridad personal es de primordial importancia para determinar la objetividad, aunque existen otros factores que pueden observarse con mayor facilidad como son los incentivos en la renumeración, responsabilidades sobre la comunicación de datos, relaciones personales, y el grado en que la persona se verá afectada de otra manera por los resultados de la supervisión.

34. La objetividad del evaluador se podrá visualizar en la Figura 7 que ilustra su gama, variando de menor a mayor. La **autorevisión**[14] (la evaluación del propio trabajo de uno) es la que posee menor objetividad y su capacidad, por lo tanto, de respaldar las conclusiones con respecto a la efectividad de los controles internos será limitada, aunque si podrá desempeñar un papel importante dentro del sistema de control interno porque ocurre naturalmente cerca del punto en que se ejecuta el control, pudiendo así brindar una oportunidad inicial para identificar las deficiencias antes de que se conviertan en materiales para la organización.

Figura 7 - Objetividad del evaluador

14. El término "autorevisión" en este documento se limita a la revisión del trabajo propio de uno, representando la forma menos objetiva de la **"autoevaluación"** que es un término más amplio que puede referirse a los distintos tipos de procedimientos realizados por personas con diversos grados de objetividad. El término "autoevaluación" aparece con frecuencia y puede comprender las evaluaciones realizados por el personal que opera el control, así como otras personas más objetivas que no tengan responsabilidad directa sobre su funcionamiento. Para efectos de este documento, estas "otras" personas podrá comprender aquellas que lleven a cabo la revisión por iguales (*peer review*) o de supervisión.

35. La revisión por iguales (peer review) que cuenta con mayor objetivad que la autorevisión analiza el trabajo de otro empleado o colaborador de igual nivel. La revisión que hace el supervisor del trabajo del subordinado es generalmente más objetiva que la anterior. Tanto una como la otra es importante –especialmente cuando se llevan a cabo los procedimientos de supervisión– porque los participantes suelen estar cerca del control en cuestión. Por lo tanto, se encontrarán mejor situados para identificar y corregir las deficiencias de manera oportuna.

36. Los Evaluadores que son imparciales con respecto al funcionamiento del control realizan la forma más objetiva de la supervisión. Esta supervisión imparcial a menudo incluye las evaluaciones llevadas a cabo por la función de auditoría interna, las personas de otros departamentos, o por externos.

37. De manera relativa, la dirección de una empresa de menor dimensión podría tener una mayor involucración en el funcionamiento de controles de lo que ocurriría en las de mayor tamaño. Esta intervención directa podría traer ventajas al facilitar la alta dirección con información altamente convincente que respalde sus conclusiones sobre la efectividad del control interno. Sin embargo, su participación directa también disminuye su objetividad en la supervisión, que –dependiendo del nivel de riesgo– podría aumentar la importancia o cambiar la naturaleza de las actividades de supervisión del consejo.

Aplicación de los conceptos - características de los evaluadores

La dirección podría considerar un proceso en dos pasos para colocar las personas con las correctas capacidades, objetividad, autoridad y recursos en los puestos de supervisión. El primer paso sería el de establecer el liderazgo de supervisión a nivel ejecutivo, que, con objeto de ilustrarlo, podría comenzar con los siguientes:

- Director financiero y controller responsable de la supervisión del control interno sobre la información financiera
- Director de información responsable de supervisar los controles sobre los sistemas de información; y
- Director de riesgos o Director legal responsable de la supervisión de los controles sobre el cumplimiento de las leyes y normativa.

Las personas responsables de la supervisión a nivel ejecutivo deben comprender los riesgos que afectan a la consecución de los objetivos de la organización, además de poseer las habilidades para gestionar dichos riesgos.

Los líderes de supervisión pueden entonces emparejar las habilidades y objetividad que necesiten los evaluadores con los controles que requieran supervisarse. Por ejemplo, las áreas de complejidad podrían necesitar una supervisión por parte de evaluadores que cuenten con habilidades o formación especializada. Los procesos que intervienen directamente en la remuneración de los empleados, o que pudiesen estar sujetos de otra manera al robo o fraude requieren evaluadores con un alto grado de objetividad. La función de auditoría interna a menudo puede proporcionar una valiosa percepción a la hora de definir quién debe supervisar los controles sobre los riesgos en un área determinada.

El consejo podría considerar este mismo proceso en dos pasos cuando determine el enfoque apropiado hacia sus actividades de supervisión. Dentro de los posibles resultados de este proceso se incluye el de dar órdenes para que auditoría interna u otros realicen los procedimientos de supervisión en determinadas áreas, o que se lleven a cabo por miembros independientes del consejo que cuenten con los conocimientos apropiados.

Base de comprensión de la efectividad del control interno

38. Los sistemas de control interno fallan porque:

- Al principio no se han diseñado e implementado de manera adecuada;
- Se han diseñado e implementado adecuadamente pero el entorno en el cual funcionan se ha modificado (p.ej. a través de cambios en los riesgos, personal, procesos o tecnología) y el diseño del sistema de control interno no se ha modificado de acuerdo a estos factores; y/o
- Se han diseñado e implementado adecuadamente pero su funcionamiento ha sufrido alguna modificación provocando la pérdida de efectividad en la gestión o mitigación de los riesgos correspondientes.

39. En las tres circunstancias, la base (o punto de referencia) de comprensión de la efectividad del sistema de control interno en un área determinada sirve como punto de partida para la supervisión. Esta referencia permite a las organizaciones diseñar procesos de supervisión (evaluaciones continuas o puntuales) para abordar los cambios en "tiempo real", identificando los que (1) deben realizarse en la operación de los controles, o (2) los que ya han ocurrido, por lo que los evaluadores podrán confirmar si se han gestionado de manera adecuada. De esta forma, se podrá obtener una visión a alto nivel de la supervisión siguiendo esta secuencia general:

- *Punto de referencia del control (Control Baseline).* La supervisión comienza con una comprensión respaldada del diseño del sistema de control interno y si se han implementado controles para la consecución de los objetivos de control interno de la organización. A medida que la Dirección gane experiencia con la supervisión, ampliará su base de comprensión (o punto de referencia) en base a los resultados de la supervisión. En caso de que la organización no cuente ya con dicha referencia o comprensión para un área de negocio con riesgos significativos, deberá llevar a cabo una evaluación inicial, probablemente de carácter exhaustivo, del diseño del control interno para determinar si se han implementado controles que sean adecuados. La Figura 3 (página 16) representa el punto de referencia del control como punto de partida así como el establecimiento de una nueva referencia con el paso del tiempo a través de la supervisión.
- *Identificación de cambios.* El componente correspondiente a la evaluación de riesgos[15] identifica los cambios que hayan ocurrido en los procesos o riesgos y verifica que el diseño de los controles subyacentes permanece efectivo. La supervisión a través de evaluaciones continuas o puntuales[16] debe considerar la capacidad del mencionado componente de identificar y abordar estas modificaciones. La supervisión también podrá identificar los indicadores de cambio en el diseño o funcionamiento de los controles y verificar si continúan logrando el objetivo de ayudar en la gestión o mitigación de los riesgos asociados.

  La Figura 3 (página 16 Parte I) representa la manera en que la supervisión continua y las evaluaciones puntuales periódicas pueden identificar cambios, o a falta de ellos, revalidar la conclusión que los controles sean efectivos (véase Revalidación/Actualización del Control más adelante).
- *Gestión del cambio.* En caso de que se hayan producido cambios en la operación de los controles, o cuando se identifique la necesidad de introducir modificaciones en su diseño, la supervisión verificará que el sistema de control interno gestione los cambios, además de establecer un nuevo punto de referencia para aquellos controles que se hayan modificado.

15. El capítulo 3 del Informe COSO de 1992 habla del componente de evaluación de los riesgos. En la página 59 dice: "Hay un proceso fundamental para la evaluación de los riesgos que es el de identificar las condiciones que han cambiado y de tomar las acciones necesarias".

16. Véase la sección sobre Supervisión continua y evaluaciones puntuales en la página 58 para mayor detalle.

- *Revalidación/actualización del control.* Cuando los procedimientos de supervisión continua emplean información convincente[17], podrán revalidar la determinación sobre la efectividad de los controles de manera rutinaria, manteniendo así un punto de referencia de control (control baseline) continuo. Si la información es de carácter menos convincente, o cuando el nivel de riesgo lo justifique, se hará una revalidación periódica del funcionamiento del control a través de evaluaciones puntuales empleando información adecuadamente convincente.

40. Esta visión amplia de la supervisión pretende demostrar la manera en que la supervisión de un sistema efectivo de control interno conocido podrá convertirse en un proceso que busca y evalúa los cambios que puedan afectar su efectividad. No pretende dictar los procedimientos de supervisión ni la forma de documentación.

41. Hay que señalar que los cuatro elementos secuenciales descritos arriba en el párrafo 39 no radican exclusivamente en el componente de supervisión. El componente para la evaluación de los riesgos, por ejemplo, podrá considerarse como el principal responsable de la identificación de cambios en el entorno operativo. De igual manera, la evaluación del adecuado diseño e implementación de las modificaciones a los controles internos podría considerarse como una actividad de control. El componente de supervisión tiene como objeto asegurar que los otros componentes identifiquen y gestionen los cambios que pudiesen afectar al control interno. El siguiente capítulo demuestra la manera en que se puede diseñar y ejecutar la supervisión para alcanzar estos amplios objetivos para identificar los cambios desde el punto de referencia y verificar que se hayan gestionado de forma adecuada.

Aplicación de conceptos - Punto de referencia o comprensión de la efectividad del control interno (CI [18])

El siguiente ejemplo demuestra la manera en que las actividades ordinarias de Dirección pueden formar parte de la supervisión.

Al supervisor responsable del personal encargado de introducir los pedidos, le preocupa que se introduzcan en el sistema de ventas de forma completa, precisa y oportuna. Inicia el proceso de supervisión (1) comprendiendo la manera en que el sistema de control interno gestiona y mitiga los riesgos que pudiese originar que se introduzcan de manera incompleta, errónea o con retraso, y (2) con el respaldo para apoyar su convicción de que los controles son efectivos (i.e. Punto de referencia del control - 'Control baseline').

Partiendo de este punto de referencia, el supervisor podrá desarrollar procedimientos continuos de supervisión que identifiquen los cambios en el entorno o funcionamiento de los controles. Entre los elementos dentro de la supervisión de los cambios en el *entorno* podría estar la práctica rutinaria de considerar las implicaciones de nuevos canales de ventas o modificaciones en la programación del sistema de pedidos.

Como parte de la supervisión de cambios en el funcionamiento del control podrían encontrarse las revisiones rutinarias de las estadísticas con relación a la introducción de pedidos (por ejemplo, los pedidos introducidos por persona o informes del sistema con estadísticas sobre los errores al teclear los datos). También podría incluir la observación periódica de la introducción de los pedidos o una nueva verificación de una muestra de pedidos gestionados por el equipo encargado de introducirlos.

Esta combinación de procedimientos de supervisión puede funcionar como parte rutinaria de las operaciones del negocio. Si el supervisor identifica un cambio, podrá verificar si se ha gestionado de manera correcta, y posiblemente decida incrementar el alcance de la supervisión de los controles afectados por el cambio durante un tiempo. Por

17. Véase la sección que trate sobre información convincente comenzando por la página 49.

18. CI es el acrónimo de "control interno".

ejemplo, si la organización cuenta con un nuevo canal de ventas con distintos procedimientos para la introducción de pedidos, podrá verificar si estos últimos se han diseñado e implementado de manera correcta (i.e. gestión del cambio). Podrá entonces decidir llevar a cabo una observación más sólida de la introducción de nuevos pedidos y/o tomar una muestra más grande de éstos de lo que normalmente haría para los pedidos más antiguos o habituales para hacer una segunda verificación.

Por lo tanto, los procedimientos para la identificación y gestión del cambio podrán provocar que se preste mayor atención a las áreas que hayan aumentado su riesgo a consecuencia del cambio, permitiendo al supervisor variar el tipo, periodicidad y alcance de los procedimientos de supervisión y así mejorar su eficiencia global.

Ante la inexistencia de cambios y asumiendo que los procedimientos no ofrezcan ya el nivel de apoyo necesario durante un tiempo prolongado, el supervisor podría en algún momento revalidar los procedimientos con respecto a la introducción de pedidos para determinar que funcionen correctamente. Dichas revalidaciones se llevarían a cabo periódicamente en proporción al nivel de riesgo.

III. Diseño y ejecución de los procedimientos de supervisión

42. Con la supervisión los evaluadores podrán analizar la información convincente con respecto a la operación de uno o varios controles que abordan los riesgos significativos para la organización bajo su responsabilidad. Al basarse en los riesgos los evaluadores centrarán sus esfuerzos de supervisión en aquello que proporcione un respaldo adecuado para sus determinaciones sobre la efectividad del sistema de control interno.

43. Los evaluadores podrán estudiar la posibilidad de diseñar la supervisión siguiendo la progresión lógica representada en la Figura 4 (ver página 17 - Parte I) sin pretender, no obstante, que sea un proceso rígido y compartimentado donde cada paso comienza y termina antes del siguiente. Más bien se trata de un proceso dinámico y cada uno de los "pasos" opera hasta cierto punto en todo momento. Esta gráfica y la explicación a continuación pretenden representar el flujo general de la supervisión en la práctica.

44. Si bien los componentes de esta ilustración se describen en mayor detalle en las secciones más adelante, el resumen a continuación podrá ser de ayuda.

45. La supervisión se basa en los riesgos cuando se centra en la evaluación de controles que abordan los riesgos significativos para los objetivos de la organización. Los riesgos significativos son aquellos que, durante un margen dado de tiempo, podrán razonablemente afectar de manera importante los objetivos de la organización.

46. Existen variaciones en los riesgos significativos entre organizaciones de similares características y entre los distintos niveles dentro de una misma organización. Por ejemplo, los controles que mitigan el riesgo de robo de provisiones se encontrarán bajo la responsabilidad del gerente de tienda perteneciente a una cadena, sin requerir la atención frecuente del director general en el contexto de sus responsabilidades a través de la organización.

47. La priorización de riesgos forma una parte lógica del componente de la evaluación de riesgos del control interno, y su inclusión aquí no pretende insinuar que exista la necesidad de una función específica de evaluación dedicada exclusivamente a la supervisión. En un sistema de control interno que funcione de manera correcta, el mencionado componente identificará y priorizará los riesgos para los objetivos de la organización de forma rutinaria y los resultados de este proceso podrán influenciar las decisiones con respecto al tipo, frecuencia y alcance de la supervisión.

48. Se elegirán a continuación los controles que abordarán los riesgos significativos en base a su capacidad de respaldar unas conclusiones razonables referentes a la efectividad del sistema de control interno. Dichos controles, denominados **controles clave** para efectos de esta guía, pueden operar en uno o todos los cinco componentes de COSO.

49. La elección de los *controles clave* que aborden los *riesgos significativos* aumenta la efectividad y eficiencia de la supervisión al centrarse en aquello que proporciona un nivel adecuado, aunque no excesivo, de apoyo para concluir sobre la capacidad del sistema de control interno de alcanzar los objetivos identificados.

50. Las organizaciones podrán identificar los controles clave[19] (1) comprendiendo la forma en que se ha diseñado el sistema de control interno para gestionar o mitigar los *riesgos significativos*, y (2) determinando los controles que supondrán un mayor peso en las conclusiones con respecto a la supervisión. Los controles clave con frecuencia poseen una o ambas de las siguientes características:

- Su incumplimiento podría sensiblemente afectar los objetivos bajo la responsabilidad del evaluador, aunque pudiera ser que no se detectasen de manera oportuna a través de otros controles, y/o
- Su funcionamiento podría prevenir o detectar otros fallos de control antes de que sean materiales para los objetivos de la organización.

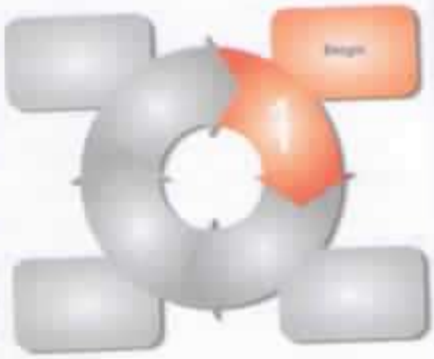
51. El propósito de identificar los controles clave no pretende suponer que algunos controles sean más importantes para el sistema de control interno que otros, sino de ayudar a las organizaciones para que puedan dedicar los recursos de supervisión donde brindan el mayor valor.

52. Una vez elegidos los controles clave, los evaluadores identificarán la información que respaldará la determinación acerca de si dichos controles se han implementado y funcionan según su diseño. La identificación de esta información implica conocer la manera en que puedan ocurrir los fallos de control y qué información será convincente para decidir si el sistema de control interno funciona de forma efectiva o no.

53. La identificación de información que sea convincente permitirá a las organizaciones determinar qué controles emplear (i.e. supervisión continua, evaluaciones puntuales, o una combinación de las dos), así como la frecuencia en que se deben llevar a cabo los procedimientos de supervisión.

Priorizar los riesgos

54. Dentro del componente de la evaluación de los riesgos del control interno[20], la Dirección identificará y evaluará los riesgos que podrían afectar la consecución de los objetivos de la organización. Con este proceso será posible diseñar un sistema de control interno efectivo que comprenda todos los cinco componentes de control interno.



55. Es posible que al principio la evaluación de los riesgos implique un análisis exhaustivo de los objetivos y de los riesgos que pudieran tener un efecto importante sobre su consecución. Este proceso tendrá en cuenta los riesgos que pudieran presentarse a nivel entidad o de cada actividad[21].

19. Los controles clave podrán incluir provenir de cualquier componente de COSO, y no únicamente de las actividades de control.

20. El Informe COSO de 1992, capítulo 3, así como el Informe COSO de 2004 (COSO ERM), capítulos 5-6, y la Guía COSO de 2006, capítulo II ofrecen una orientación muy útil con respecto a la evaluación de los riesgos y la respuesta al riesgo.

21. El Informe COSO de 1992, capítulo 3, contiene ejemplos de los dos niveles de riesgo y trata sobre algunas maneras de llevar a cabo el análisis de los riesgos.

56. El nivel de formalidad y frecuencia de la evaluación de los riesgos puede variar enormemente entre organizaciones. Una organización compleja de grandes dimensiones podrá llevar a cabo evaluaciones cada año o con mayor frecuencia empleando mecanismos complejos de puntuación. A la inversa, otra entidad de menor dimensión y complejidad podrá actualizar su evaluación de riesgos a través de mantener discusiones con los entendidos en la materia, llevando a cabo estas actualizaciones con menor frecuencia al menos que exista un cambio en el entorno que requiera lo contrario. No obstante, el análisis tendrá en cuenta la importancia del riesgo sin considerar la efectividad esperada del control interno. Por ejemplo, cuando se priorizan los riesgos asociados al reconocimiento de ingresos, la evaluación inicial del riesgo de inflar las cifras de ventas de un determinado canal *('channel-stuffing')*[11] como "bajo" –basándose en la expectativa que el sistema de control interno podrá prevenir o detectar tal actividad– podría resultar en la exclusión de controles que sean importantes para la supervisión. Si se considera la importancia del riesgo, separándola de las expectativas, esto ayudará en asegurar que la organización supervisa los controles de los cuales depende para abordar sus riesgos más significativos.

57. Para cada objetivo y riesgo, la organización podrá identificar áreas, operaciones o procesos donde la manifestación del riesgo pudiera ser importante:

58. Los elementos de riesgo a considerar en esta fase incluirán:

- La naturaleza de las operaciones. La manera en que se estructura la organización y las características de sus operaciones podrán influenciar la necesidad de llevar a cabo una supervisión. Estas características podrán comprender, aunque no se limitan a, el volumen de operaciones, la complejidad de la operativa, el importe de dinero que implique, la ubicación geográfica, el grado de centralización, la complejidad de sistema informático y la existencia de operaciones extranjeras.
- Modificación de las operaciones. Fusiones, empresas en participación conjunta (joint venture), adquisiciones, modificaciones informáticas, cambios en el personal y otras modificaciones son indicadores del aumento de riesgo.
- Elementos del entorno. El entorno externo puede afectar la viabilidad de la organización y aumentar la necesidad de supervisar ciertos controles internos. Entre los ejemplos de riesgo externo se encuentran la competencia, cambios en el mercado (por ejemplo, tecnologías, cadena de suministro, base de clientes, o la situación económica), normas y legislación, y áreas de negocio que tengan un mayor riesgo de litigios o pérdidas.
- Susceptibilidad de robo o fraude. Algunos factores pueden incrementar el potencial de robo o fraude como, por ejemplo: la presencia de activos de valor (por ejemplo, dinero en efectivo, secretos profesionales, mercancías fungibles), o una métrica del desempeño de los empleados que pudiera incentivarles a cometer un acto de fraude, así como el diseño de los procesos o del sistema que pudiera posibilitar el fraude a través del acceso a los sistemas, la ejecución de operaciones no autorizadas o la invalidación de controles. La existencia de tales factores de riesgo aumenta la necesidad de unos controles internos sólidos y la supervisión asociada a ellos.

11. El término 'channel-stuffing' se refiere a la práctica de inflar las cifras de ventas a través de forzar un volumen mayor de mercancías a través de un canal de distribución del que pueda realmente vender o utilizar. Los ingresos se inflan inadecuadamente durante un tiempo, y más adelante el exceso de mercancías se devuelven a la empresa.

Aplicación de conceptos – priorizar los riesgos

Supondremos que la Dirección de una empresa manufacturera desea asegurarse de que el control interno de su información financiera es efectivo. Puede comenzar el análisis revisando sus estados financieros y preguntando sobre los posibles fallos o lo que razonablemente pudiera impedir a la organización alcanzar sus objetivos en un área determinada. El siguiente ejemplo sobre el reconocimiento de ingresos podría aclarar el proceso mental a seguir.

Hay que señalar que el ejemplo no pretende demostrar todos los riesgos asociados al reconocimiento de ingresos o establecer un grado estándar por importancia de riesgo. Personas razonables, al examinar los mismos hechos, podrían llegar a distintas conclusiones con respecto a la priorización de riesgos y, más adelante, a la elección de los controles clave, así como otras decisiones asociadas a la supervisión.

1. Priorización de los riesgos			
Área	Objetivo	Riesgo	Prioridad
Resultados	1. Reconocimiento de ingresos en el periodo que corresponda	Inflar los resultados – contabilización antes de la entrega o transferencia de titularidad.	Moderada

Razonamiento:

Factores que incrementan el riesgo:

- Las ventas y envíos al final del trimestre habitualmente son altas, lo cual aumenta el riesgo del tiempo límite *(cut-off)*.
- Los importes que se manejan al final del trimestre o cerca de esta fecha generalmente son importantes con respecto a los estados financieros.
- El plan de retribución está estructurado de tal manera que podría dar lugar a que el personal de ventas reconozca los ingresos de manera prematura.

Factores que disminuyan el riesgo:

- La práctica normal del negocio requiere unas condiciones de envío F.O.B. (Free on Board), disminuyendo el riesgo del tiempo límite *(cut-off)* asociado a la transferencia de titularidad.

La misma organización podría estimar que otro riesgo asociado a los resultados tenga una prioridad más alta, como demuestra el siguiente ejemplo de 'channel-stuffing' (Véase nota al pie 22 – este ejemplo se desarrollará con mayor detalle en los siguientes apartados de esta guía).

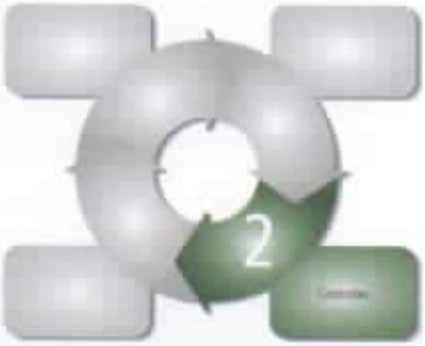
1. Priorización de los riesgos			
Área	Objetivo	Riesgo	Prioridad
Resultados	2. Reconocimiento del volumen adecuado de ingresos	Inflar los resultados – los agentes de ventas financian las mercancías que no se han vendido (p.ej. 'channel-stuffing')	Alta

Razonamiento:

En este ejemplo, los importes son materiales y se trata de un riesgo frecuente en el sector. Además, el sistema de remuneración de la empresa, que es el normal del sector, podría conducir a una situación de 'channel-stuffing' (forzar un volumen mayor de mercancías a través de un canal de distribución) al premiar al personal por las ventas contabilizadas en un momento dado. La Dirección tendrá en cuenta el hecho de que esta práctica es muy difícil de detectar de manera oportuna, sobre todo cuando el personal haga pactos con sus clientes.

Señalar que el personal responsable del mencionado riesgo identificará con anterioridad los objetivos y los riesgos asociados. Después se analizará el riesgo de manera racional teniendo en cuenta los factores que pudiesen aumentar o disminuir la probabilidad y/o importancia del riesgo.

Identificación de los controles clave



86. Para poder diseñar los controles clave que deben supervisarse, las personas encargadas de este proceso tendrán primero que comprender (1) la manera en que está diseñado el sistema de control interno para gestionar o mitigar los riesgos significativos identificados, y (2) cómo pudiera fallar y no detectarse el fallo de forma oportuna.

87. Los controles clave podrían incluir aquellos que representen los aspectos que pudieran fallar con mayor probabilidad con respecto a los riesgos significativos. Otros controles podrían calificarse de clave porque su funcionamiento posibilita la prevención de otros fallos de control, o detectarlos y corregirlos antes de que puedan convertirse en materiales para la organización. Un ejemplo de esto sería la triple comprobación entre la orden de compra, documento de recepción y la factura, que podría detectar ciertos fallos de control que ocurriesen en las fases iniciales de los procesos relacionados con compras, recepción y cuentas por pagar.

88. La determinación de los controles clave puede tener lugar a varios niveles dentro de la organización. Por ejemplo, los controles que son claves para abordar los riesgos que son importantes para el director de fábrica posiblemente no lo serán para la alta Dirección a nivel global de la organización. En calidad de evaluador, el papel del director de fábrica y el de la alta Dirección será distinto, así como los controles que cada uno identifique como clave. Por consiguiente, elegirán los controles que les ofrezcan los niveles necesarios de apoyo en proporción a sus respectivos papeles y responsabilidades.

62. El análisis de los controles clave podrá realizarse más fácilmente al considerar los factores que aumentan el riesgo de que falle el sistema de control interno en la gestión o mitigación de un riesgo determinado. Estos factores podrían ser los siguientes:

- Complejidad. Los controles que requieran habilidades o formación especial típicamente serán más susceptibles de fallar en comparación a otros más sencillos.
- Criterio. Aquellos controles que necesiten un alto nivel de criterio tales como los que están relacionados con la determinación de la provisión para la valoración de activos poseen una alta dependencia en la experiencia y formación de los responsables de aplicar los criterios que a menudo se asocian a los riesgos significativos.
- Manuales vs. automáticos. Los controles manuales son más susceptibles al error humano que los automáticos y, a consecuencia de ello, se someten a niveles distintos de supervisión (por ejemplo, se evalúan de manera más frecuente y cuando se emplean muestras, éstas serán más grandes). No obstante, cuando fallan, suele ocurrir de manera repetida para las mismas circunstancias, por lo que deben someterse al nivel apropiado de supervisión cuando abordan riesgos significativos. La tabla de la página 26 sirve como guía suplementaria para la supervisión de controles manuales y automáticos.
- Fallos conocidos en los controles. Los fallos que hayan ocurrido con anterioridad servirán como indicación clara de la necesidad de aumentar las actividades de supervisión hasta que las acciones correctivas hayan abordado efectivamente la causa de dichos fallos.
- Competencias/experiencia del personal. La falta de cualificaciones o experiencia en un determinado control aumenta la posibilidad de que falle.
- Riesgo de invalidación por la Dirección. Aquellos controles que pudieran ser sometidos a la invalidación por parte de la Dirección por motivos que sean contrarios a los objetivos de la organización podrían requerir una supervisión específica.
- Probabilidad de que se detecten fallos en los controles. Existe una expectativa razonable de que otros controles que forman parte del sistema de control interno puedan detectar el fallo de un control determinado antes de que pueda convertirse en material, disminuyendo la necesidad de calificarlo de clave. Por el contrario, cuando exista la convicción razonable de que el fallo podría ser material, y que pudiera no detectarse y corregirse de manera oportuna, aumentará la necesidad de identificarlo como clave.

Aplicación de conceptos – Identificación de los controles clave

Si continuamos con el ejemplo de la página 44 de reconocer los resultados, la organización podría identificar los controles que aborden el riesgo de 'channel-stuffing' a través de un proceso similar al que se describa a continuación:

Este proceso de identificar los controles podrá variar entre distintas organizaciones aunque, en todo caso, es esencial que el personal responsable de diseñar la supervisión comprenda primero la manera en que el sistema de control interno abordará el riesgo en las áreas relevantes de la organización. Podrán entonces identificar los controles que ofrezcan el nivel de respaldo necesario para determinar si funciona el sistema de control interno.

En el ejemplo de 'channel-stuffing', la organización ha identificado 11 controles que son relevantes para mitigar este riesgo, cuatro de cuales se han designado como "clave" (véase la tabla a continuación). El razonamiento empleado para elegir los controles clave se presenta debajo de cada control, así como el que se emplea para los que no se designan como tal. Desde una perspectiva global del sistema de control interno, el evaluador podrá determinar si la su-

pervisión de estos cuatro controles le ofrecerá el respaldo adecuado para sus conclusiones sobre la efectividad de la totalidad del sistema para abordar el mencionado riesgo.

Primero habrá que señalar las siguientes advertencias con respecto al ejemplo:

1. Para ahorra espacio, la tabla no incorpora el razonamiento de *todos* los controles que no sean 'clave', ni la razón de no elegirlos como tal.
2. Personas sensatas podrían llegar a distintas conclusiones con respecto a si consideran clave o no los controles descritos a continuación. La naturaleza variable del riesgo y del control podría dar lugar a que dos organizaciones implementen sus controles y supervisión de manera distinta, por lo que este ejemplo no pretende presentar la "mejor práctica" con respecto a la implementación del control interno del riesgo de 'channel-stuffing'.
3. Este ejemplo no pretende suponer un nivel necesario de documentación o el formato que debe emplearse para respaldar la identificación de los controles clave.
4. La tabla presentada a continuación no pretende sugerir el nivel requerido de documentación o el formato necesario para respaldar la identificación de los controles clave.

2. Identificar los controles clave		
Clave	Control	Componente
🔑	1. Filosofía directiva y comunicación en prevención de situaciones de 'channel-stuffing'	Entorno de control

Razonamiento:

Este control se caracteriza por el 'tono desde arriba' y se elige como clave porque se trata de un riesgo que es, ante todo, uno de integridad. Si el personal presiente que esta práctica es aceptable, será más propenso a tomar parte en ella. Por el contrario, si sabe que es contraria a las políticas y que además va en contra de los deseos de la Dirección, dicho riesgo será menor.

	2. Formación del personal con respecto a las políticas	Entorno/Información y comunicación
	3. Código de conducta firmado por todo el personal de ventas.	Entorno/Información y comunicación
	4. Políticas específicas contra situaciones de 'channel-stuffing'	Actividad de control
	5. Contratos estandarizados	Actividad de control

Razonamiento:

Aunque se podría considerar este control como "clave", el funcionamiento efectivo del control #6 detectaría su fallo de manera oportuna, por lo que no se considera como clave, disminuyendo así la posibilidad de desarrollar procedimientos innecesarios de supervisión – uno para el control de los contratos estandarizados y otro para el control de la aprobación de su modificación.

2. Identificar los controles clave

Clave	Control	Componente
🔑	6. La aprobación del gerente de ventas y del departamento legal de cualquier modificación a los contratos estandarizados de ventas.	Actividad de control

Razonamiento:

En este ejemplo, el contrato estandarizado tendría que modificarse para permitir situaciones de 'channel-stuffing'. Por lo tanto, este control de aprobación tendría que fallar o evitarse para que puedan ocurrir tales situaciones, y por esta razón se elige como clave.

No obstante, persiste el riesgo de que el personal pudiese saltar el contrato estandarizado a través de pactos con los clientes. El riesgo residual se abordará a través de otros controles calificados de clave –en este caso, los controles #1, #10 y #11.

	7. Aprobación de las ventas que superen el límite establecido.	Actividad de control

Razonamiento:

Algunos controles como éste que establece un límite para las ventas podrán abordar varios riesgos a distintos niveles. Por ejemplo, este control que requiere la aprobación podría ser clave para el riesgo de morosidad en la financiación. También será de ayuda para el riesgo de 'channel-stuffing' al limitar la posibilidad de realizar ventas por importes excesivos a determinados clientes. Sin embargo, no se ha calificado aquí como control clave para dicho riesgo porque (1) cuando se trata de un envío excesivamente grande, se tendrían que modificar las condiciones de financiación para que pudiese dar lugar a una situación de 'channel-stuffing' (el control #6 trata este aspecto), y (2) los importes que sean inusualmente importantes así como sus resultados probablemente se identificarían a través de los controles clave #10 y #11.

	8. Existencia de informes comunicando las incidencias que se revisan para detectar las operaciones que superen los límites establecidos.	Actividad de control / Información y comunicación
	9. Controles dentro del sistema que impidan la facturación (por lo tanto, la contabilización de resultados) si no se han enviado las mercancías.	Actividad de control
🔑	10. Revisión trimestral de la retribución de los comerciales por parte del gerente de ventas, y ajuste correspondiente si los resultados superan el porcentaje umbral de sus ventas. Las anomalías se investigan y se documentan los resultados.	Actividad de control y Supervisión

Razonamiento:

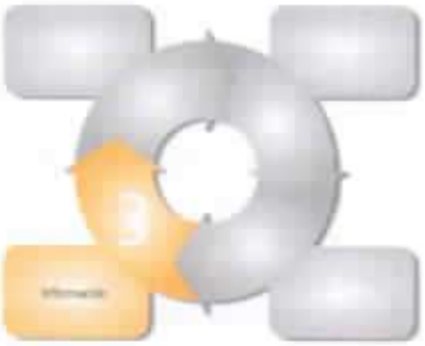
Este control sirve como elemento disuasivo y para detectar aspectos relacionados con el riesgo de 'channel-stuffing'. Si opera de manera efectiva, la posibilidad de que ocurra se reduce significativamente, por lo tanto se califica como clave.

🔑	11. Revisión periódica por parte del gerente de ventas (semanalmente) y el director financiero (mensualmente) de las tendencias y resultados de las ventas, por vendedor y por cliente.	Actividad de control y Supervisión

Razonamiento:

Este control tiene una doble finalidad (i.e. una actividad de control que identifique los posibles errores en los resultados, además de una supervisión empleando información indirecta) que podría identificar un fallo de control de manera oportuna. Cualquier incidencia de 'channel-stuffing' realizado por el comercial destacaría en el análisis de las tendencias de ventas, por lo que se califica como control clave.

Identificación de la información convincente



E3. La información convincente podrá proporcionar el respaldo adecuado para determinar la efectividad del control interno. Dicha información es *apropiada* y *suficiente* para las circunstancias y ofrece el respaldo razonable, aunque no necesariamente absoluto, para formar una conclusión sobre la continuada efectividad del sistema de control interno en un área determinada. Un análisis apropiado de la relación costo-beneficio –que considerase el esfuerzo para recopilar la información en contraposición a su capacidad de convencer al evaluador que los controles siguen funcionando de manera efectiva– formará una parte importante de la supervisión efectiva y sostenible. Dicho análisis suele ser cualitativo aunque podría incluir algunas medidas cuantitativas. Sin reparar en la metodología, los responsables de la supervisión deberán aplicar sus criterios al definir la información necesaria para contar con un respaldo razonable, aunque no necesariamente absoluto, con respecto a la efectividad del control interno en una determinada área.

E4. La definición de información apropiada es un concepto amplio que supone que la información sea de utilidad dentro del contexto propuesto. Para que sea apropiada, la información tendrá que ser **relevante, fiable y oportuna.** El grado de suficiencia es una medida del volumen de datos (i.e. si el evaluador cuenta con *suficientes* datos apropiados).

Información apropiada

E5. La figura 8 representa la manera en que las tres mencionadas características o elementos que forman la información apropiada operan de manera conjunta. En el centro de la figura, donde la información es relevante y oportuna, el evaluador podrá centrarse en determinar si hay suficientes datos para formar una conclusión razonable.

E6. La información que no cuente adecuadamente con los tres elementos podrá ser apropiada hasta cierto punto, aunque no respaldaría la conclusión razonable por sí sola con respecto a la continuada efectividad del control. Por ejemplo, la información podría ser relevante y fiable, aunque no lo suficientemente oportuna para respaldar la mencionada conclusión durante el periodo en cuestión. Por otra parte, podría ser relevante y oportuna, pero se genera desde una fuente que no es totalmente fiable. Finalmente, podría tratarse de información oportuna y fiable, aunque no muy relevante para la conclusión sobre la efectividad del los controles asociados. En dichas circunstancias, como se ilustra en la figura 8, existirá la necesidad de datos adicionales para que la información pueda calificarse como apropiada.

Figura 8 - Elementos de la información apropiada

67. La determinación de si la información empleada para la evaluación de un determinado control es apropiada será una cuestión de criterios dependiendo del nivel de riesgo y la susceptibilidad al fallo del sistema de control interno (comentado anteriormente).

68. *Relevancia de la información.* La información puede considerarse como relevante cuando comunica algo que sea coherente con respecto al funcionamiento de los controles subyacentes. Por ejemplo, la revisión de curriculums y datos sobre la formación del personal puede emplearse para determinar si el contable cuenta con la trayectoria adecuada para poder tratar ciertos aspectos complejos de la contabilidad –los datos provenientes de estas fuentes serán relevantes para los controles asociados a las competencias financieras del personal. Cuando los evaluadores cuentan con información relevante con respecto a la efectividad de los controles, podrán identificar las características o atributos que sean indicativos del adecuado rendimiento o fallo en el sistema de control interno. Podrán entonces realizar pruebas[23] para determinar la presencia u ausencia de estas condiciones empleando información directa e indirecta que sea convincente.

69. La información que directamente pueda confirmar el funcionamiento de los contoles será más relevante que la que requiera un mayor grado de deducción para determinar si los controles son efectivos. Empleando el ejemplo anteriormente comentado para ilustrar este concepto, la información de primera mano sobre el hecho de que el contable analiza los aspectos complejos de la contabilidad y toma decisiones con fundamento (información directa) tendrá mayor relevancia que la que se obtenga a través de revisar los curriculums y la formación del personal (información indirecta que requiere una deducción de que la trayectoria y formación conducirían a un análisis con mayor fundamento y a la toma de mejores decisiones).

70. La **información directa** corrobora la operación de los controles. Se obtiene a través de observarlos en funcionamiento[24], realizándolos de nuevo, o por medio de evaluar su funcionamiento de manera directa, y puede ser de utilidad tanto en la supervisión continua como en las evaluaciones puntuales. Por lo general, tiene una relevancia alta porque ofrece una visión sin obstáculos de la operación del control.

71. La **información indirecta** comprende toda la información restante que pudiera indicar una modificación o fallo en la operación de los controles. Se produce o se relaciona con el proceso donde radican los controles. Puede incluir, aunque no se limita a, (1) las estadísticas operativas, (2) los **indicadores clave de riesgos**, (3) los **indicadores clave de rendimiento**, y (4) medidas comparativas del sector.

72. La supervisión empleando la información indirecta identificará anomalías que podrían indicar una modificación en el control o su fallo, sometiéndoles a investigación. No podrá, sin embargo, ofrecer una visión sin obstáculo de la operación del control, por lo que tendrá menor capacidad que la información directa de identificar las deficiencias de control. Es posible que las deficiencias existentes *todavía* no hayan provocado errores que sean lo suficientemente importantes para identificarlos como anomalías, o que con el tiempo dicha información haya perdido su capacidad de identificarlas como tales. Por lo tanto, la información indirecta tiene limitaciones en cuanto al nivel de apoyo (i.e. poder de convencimiento) que pueda ofrecer por sí misma, especialmente durante un tiempo prolongado.

23. Las pruebas pueden comprender técnicas como la inspección, observación, investigación, confirmación, recálculo, realización de la tarea de nuevo, o procedimientos analíticos.

24. La observación de los controles cuando operan representa una herramienta de supervisión importante cuando se aplica de manera correcta, y, de hecho, podría ser el único método disponible en situaciones donde el control no produzca ningún documento que pueda evaluarse posteriormente a su realización. Sin embargo, la observación tiene sus limitaciones, en particular cuando el personal realizando el control sea conciente de que se le observa. Por lo tanto, un procedimiento más efectivo en algunas situaciones podría ser el de realizar el control de nuevo o probarlo directamente.

73. Cuando se parte de una comprensión o punto de referencia para la efectividad del control interno que se haya establecido empleando información directa y convincente, la evaluación de la información indirecta puede representar una herramienta muy útil que pudiese:

- Servir de indicación que el entorno o el control haya sufrido una modificación, o
- Complementar el respaldo ofrecido por la información directa –a veces durante un tiempo prolongado– con respecto a las conclusiones sobre la efectividad del control.

74. Como consecuencia de lo anterior, la supervisión que hace uso de información indirecta podría influenciar el tipo, frecuencia y alcance de futuros procedimientos que empleen información directa.

75. Suponemos, por ejemplo, que un supervisor debe determinar si los controles sobre la facturación siguen funcionando efectivamente. A través de una revisión rutinaria de las notificaciones sobre incidencias, encuentra que no se han emitido dichas notificaciones con relación a los errores de facturación durante un tiempo prolongado. La revisión por sí sola no revelaría si los controles asociados a la facturación siguen funcionando de manera efectiva –podrían no ser efectivos, aunque los problemas asociados no hayan conducido a la emisión de las notificaciones (al menos, todavía no). Sin embargo, con la presencia de una estructura efectiva de supervisión (comprendiendo el punto de referencia del respaldo en forma de información directa con respecto a la efectividad de los controles sobre el proceso de facturación, y los procedimientos para identificar y gestionar las modificaciones afectando este área), la revisión de las actividades asociadas a las notificaciones podría dar lugar a que el supervisor determine que el riesgo de fallo en el proceso de facturación se reduce a un nivel aceptable, al menos durante un tiempo. Esta conclusión podría entonces influenciar al tipo, frecuencia y alcance de otros procedimientos de supervisión sobre los controles de facturación.

76. La tabla que se presenta a continuación destaca algunos factores que podrían influenciar las decisiones de la organización con respecto al volumen de información directa y/o indirecta que se emplea para la supervisión. Señalar que estos factores, entre otros, podrían influir en los criterios relacionados con la suficiencia de información (i.e. cuánto información podría necesitar el evaluador sin importar el tipo). Véase la tabla a continuación del punto 82 en la página 53 para otros datos que pudiesen influir en los criterios con respecto a la suficiencia.

Factor a considerar	Posible impacto sobre la utilización de información directa vs. indirecta
Posible impacto de un fallo de control	A medida que incremente el impacto del fallo en el control, aumenta la necesidad de emplear información directa para la supervisión.
Los controles que operan en áreas con muchos cambios de personal, procesos o tecnologías, a comparación de los que operan en áreas estables.	Normalmente la información indirecta tendrá menor capacidad para identificar los fallos de control en aquellas áreas sometidas a un alto grado de cambio, por lo que se requerirá una supervisión empleando información más directa. Por lo contrario, para los controles que operan dentro de un entorno estable se podrá emplear información indirecta en mayor medida.
Experiencia reciente con el rendimiento del control.	Los fallos conocidos con respecto a la gestión o mitigación de riesgos dentro del sistema de control interno podrían necesitar un aumento en la evaluación de la información directa.

Factor a considerar	Posible impacto sobre la utilización de información directa vs. indirecta
El tiempo transcurrido desde la última verificación de los controles subyacentes empleando información directa y convincente.	Con el tiempo, la información indirecta pierde su capacidad de señalar las indicaciones de fallos en los controles. Los pequeños errores que resulten de controles que han fallado, cuando no hayan sido detectados por la información indirecta, pueden agravarse y convertirse en material. Poco a poco podrían también afectar a la información indirecta, haciendo que el problema de base sea más difícil de detectar. Por lo tanto, la supervisión que haga uso de información indirecta debe reconfirmarse periódicamente a través de la supervisión de la información directa.
El nivel relativo de convencimiento de la información directa	La relevancia, fiabilidad y suficiencia de la información indirecta afectarán de manera directa su contribución a la supervisión. En el ejemplo anterior de 'channel-stuffing', con la revisión de la tendencia y rendimiento de ventas por comercial y por cliente existe una mayor probabilidad de identificar un fallo de control que si se hiciera esta revisión sólo a nivel consolidado de la empresa.
La idoneidad del proceso de seguimiento	Las habilidades y experiencia del personal responsable de investigar las anomalías, y el empeño que ponga cuando se lleva a cabo su seguimiento afectarán la capacidad de la información indirecta de poder detectar un fallo de control.
El posible efecto sobre la realización de auditorías externas, inspecciones y otras evaluaciones llevadas a cabo por terceros	En algunos casos se requiere la intervención de externos, como auditores u inspectores, para llevar a cabo una evaluación independiente del sistema de control de la organizacion. El empleo de información directa para la supervisión podría facilitar tales evaluaciones al reducir el volumen de información directa recopilada por los externos.

77. *Fiabilidad de la información.* Los evaluadores necesitan una base razonable para determinar que la información que emplean es fiable. La información se considera fiable cuando es **precisa, puede verificarse**, y proviene de una fuente **objetiva**. El poder contar con información precisa es un requisito indispensable para llegar a la conclusión correcta. Con información verificable, los evaluadores podrán saber si se puede fiar de los datos.

78. La precisión y carácter verificable de la información son conceptos de comprensión general, sin embargo la objetividad de la información requiere mayor comentario.

79. La sección titulada 'Características de los evaluadores' habla de la objetividad de los evaluadores y sus fuentes de información. La objetividad de la información es el grado en que se espera que la fuente pueda proporcionar datos imparciales para los evaluadores. Cuanto más objetivas sean las fuentes de información, más probable será que los datos sean fiables. Por ejemplo, en el caso de que se notifique a las fuentes por adelantado que ciertos ejemplos de un control serán supervisados, o cuando se les requiera proporcionar documentación de tal manera y periodo que tengan la oportunidad de revisar y corregirla antes de que se someta a examinación, la objetividad de la información podría disminuirse y, por lo tanto, su fiabilidad.

80. *Información oportuna.* Para que sea apropiada, la información debe producirse en un tiempo que haga posible la prevención de deficiencias de control o su detección *antes* de que se conviertan en materiales para la organización. La sección bajo el título de "Supervisión continua y Evaluaciones puntuales" habla del marco de tiempo en que se emplea la información (i.e. frecuencia de la supervisión continua y de las evaluaciones puntuales).

81. Para que sea apropiada, la información también debe relacionarse con el periodo bajo consideración. Con el paso del tiempo, pierde su capacidad de informar si los controles asociados funcionan correctamente. De la misma manera, la información producida después de que el control haya operado podría no ser de ayuda en respaldar las conclusiones sobre lo que ha tomado lugar en algún momento anterior (en caso de que tales conclusiones fuesen necesarias). Por

ejemplo, la evaluación del control mensual de marzo no nos indica si el mismo control funcionaba el pasado diciembre.

Información Suficiente

82. Los evaluadores deben recopilar *suficiente* información apropiada para respaldar las conclusiones razonables sobre la efectividad del control. La suficiencia podría referirse al número de casos que se evalúan para un control determinado (por ejemplo, tomando una muestra de 30 casos de una población de 1.000), o a la valoración cualitativa del grado de idoneidad, en especial cuando los controles no se presten al muestreo. Entre los ejemplos de lo anterior se encuentran las actividades no frecuentes de control o los controles dentro de otros componentes como los asociados al entorno de control, la evaluación de los riesgos, o información y comunicación. No obstante, el evaluador debe emplear sus criterios al determinar si cuenta con suficiente información. Algunos factores a considerar se detallan a continuación (señalar que algunos de ellos se encuentran entre los que aparecen en el punto 76 de la página 51 con respecto al empleo de información directa e indirecta.

Factor a considerar	Posible impacto sobre la utilización de información directa vs. indirecta
Posible impacto de un fallo de control	El posible impacto de un fallo de control puede afectar la cantidad de información necesaria para llegar a la conclusión de que sea efectivo el sistema de control interno en un área determinada. Por ejemplo, el evaluador que supervisa los controles de conciliación en un área de bajo o moderado riesgo podría decidir realizar unas pocas conciliaciones mensualmente, con una evaluación puntual periódica empleando una muestra más grande cuando sea necesaria (p.ej. con el paso de cierto tiempo o cuando se identifique una posible anomalía a través de revisar la información indirecta). Por otra parte, cuando se trate de áreas de alto riesgo, el mismo evaluador podría considerar conveniente supervisar todas las conciliaciones cada mes.
Los controles que operen en áreas con muchos cambios de personal, procesos o tecnologías, a comparación con los que operen en áreas estables.	Los controles que operen en áreas sujetas a muchos cambios a menudo requieren la recopilación y análisis de más información que los que operen dentro de entornos más estables.
Experiencia reciente con el rendimiento del control.	Los fallos conocidos con respecto a la gestión o mitigación de riesgos dentro del sistema de control interno podrían necesitar un aumento en la cantidad o frecuencia de información recopilada para su evaluación.
Frecuencia del control	Los controles que toman lugar con poca frecuencia a menudo se ven sometidos a metodologías de muestreo en base a criterios, mientras los que son frecuentes suelen prestarse a métodos estadísticos de muestreo. Cuando no se empleen métodos estadísticos, la organización determinará la cantidad de información para evaluarse después de considerar el nivel de riesgo y la importancia de control identificado.
Quien lleva a cabo la supervisión	Si los evaluadores se involucran de manera rutinaria u observan la ejecución de los controles (lo que constituiría información directa sobre la operación de los controles), dicha participación normalmente sería suficiente para poder concluir si los controles son efectivos. Cuando se encuentren a más distancia de la operación de los controles, necesitarían por lo general obtener más información sobre su operación.

Factor a considerar	Posible impacto sobre la utilización de información directa vs. indirecta
Corroboración a través de supervisar otros controles	En el caso de que la supervisión del Control A ofrezca al menos un respaldo parcial de que el Control B funcione de manera efectiva, este hecho podría influenciar el volumen de información necesario para evaluar el segundo control. Por ejemplo, la supervisión del proceso de triple verificación entre órdenes de compra, documentos de recepción y facturas podría ser de ayuda en respaldar la conclusión de que no hay errores en la introducción de datos, y que los controles sobre este último aspecto son efectivos –lo que pudiese tener un impacto sobre el alcance de su supervisión.
Controles complejos	Los controles complejos podrían necesitar la recopilación de mayor cantidad de información que los que son más sencillos para así abordar las variables en la operativa del control.
Controles que requieran criterio significativo	Para los controles que requieran criterio significativo (en comparación con los que necesitan poco o nada) probablemente se tendrá que recopilar más información con objeto de respaldar la conclusión razonable de que los criterios se aplican correctamente en todas las circunstancias.
Controles que aborden el riesgo de fraude o que pudieran estar sujetos a su invalidación por la Dirección	Cuando existe un riesgo plausible de que se puedan manipular los controles de manera intencionada, los evaluadores probablemente recopilarán más información con respecto a la operación efectiva de estos controles.
Controles manuales	Para los controles manuales, que son más susceptibles a errores que los que son automáticos, la cantidad de información necesaria variará dependiendo de la frecuencia de operación del control, cambios en el personal, así como la experiencia y formación del personal que lleva a cabo los controles.
Controles automáticos	Por lo general, los controles automáticos operan de manera sistemática cuando se encuentran dentro de un entorno controlado. Por lo tanto, su reconfirmación periódica a través de la evaluación de un único ejemplo del control automático en cuestión a menudo será un umbral aceptable con respecto a la operación de dicho control. En tales situaciones, la Dirección incorpora en sus procedimientos de supervisión la efectividad de los controles generales sobre las tecnologías de la información relevantes, como son la programación, comprobación, seguridad informática, procesos para el control de cambios, y posiblemente la protección de datos.

83. Los evaluadores podrán concluir que disponen de suficiente información apropiada cuando, en base a la evaluación de dicha información, les sea posible concluir de manera razonable que el riesgo de fallo del control que pudiera ser material para los objetivos de la organización se encuentre:

- Por debajo de una probabilidad razonable.
- Por encima de una probabilidad razonable, lo que conduciría a la evaluación de la severidad de la deficiencia identificada.

Aplicación de conceptos – Identificación de la información convincente

Cuando se considere aquí la idoneidad y suficiencia de la información no se pretende crear unas reglas o normas para la supervisión (por ejemplo, la de establecer los porcentajes de información directa e indirecta). Por el contrario, la intención es de ayudar a los responsables de supervisión en la evaluación del nivel de apoyo proporcionado por las distintas fuentes dentro del contexto del riesgo en cuestión.

A través de una serie de preguntas se les podría ayudarles en esta evaluación. Algunos ejemplos de ellas son:

- ¿Se considera relevante la información para llegar a la conclusión sobre la efectividad del control?
- ¿Demuestra *directamente* la información si el control bajo evaluación funciona correctamente, o requiere un mayor grado de deducción en base a la existencia o carencia de ciertas anomalías?
- Si la información indirecta no es negativa (i.e. no indica que el control pudiera haber fallado), ¿qué nivel de apoyo puede ofrecer teniendo en cuenta:
  - El nivel de riesgo que se pretende mitigar con el control
  - El tiempo transcurrido desde que los evaluadores obtuvieron por última vez información que directamente respaldaba sus conclusiones, y
  - ¿Podría la efectividad de otros controles abordar el mismo riesgo?
- ¿Cuenta la organización con una base razonable para poder determinar que la información empleada en la supervisión es fiable? Por ejemplo:
  - Si la información proviene de un informe del sistema informático, ¿se supervisan de manera efectiva los controles que afectan a dicho informe?
  - ¿Proviene la información de una fuente objetiva, o puede confirmarse a través de una fuente objetiva?
- ¿Podría ser que la información se someta a un procedimiento o conciliación que pudiera confirmar su fiabilidad? (Por ejemplo, la triple verificación de órdenes de compra, documentos de recepción y facturas que ayuda en respaldar la determinación que las cantidades y/o importes asociados son correctos).
- ¿Se hace una evaluación de la información en un tiempo que permita a la organización tomar las acciones correctivas antes de que los fallos de control pudiesen razonablemente afectar los objetivos asociados de manera material?
- ¿La información se relaciona con el periodo en cuestión? (Por ejemplo, la información podría ser demasiado antigua para informar sobre la operación actual de los controles, o pudiera estar relacionada a un periodo posterior a la fecha deseada de evaluación).
- ¿Recopilan y analizan los evaluadores suficientes datos para respaldar sus conclusiones con respecto al control? (Señalar que la respuesta podría depender de algunos de los factores de la tabla en la página 26)

Si continuamos con el ya mencionado ejemplo con respecto al reconocimiento de ingresos, lo que se comenta a continuación representaría el análisis sobre el 'nivel de apoyo'. Recordaremos que la organización ha calificado el riesgo de 'channel-stuffing' como "alto", identificando cuatro controles clave de un total de once que serán sometidos a procedimientos específicos de supervisión. La organización identificará aquí la información disponible para poder respaldar su determinación acerca de si funcionan estos controles.

En este ejemplo, donde el riesgo subyacente se trata de una posible falsa declaración de los estados financieros, el responsable final del riesgo muy probablemente será el Director Financiero con una supervisión por parte del comité de auditoría. Dependiendo del grado que estuviese involucrado el responsable final en la ejecución de los controles clave o en observarla, no tendría que recopilar información adicional sobre la operación de estos controles –la parti-

cipación en el proceso de control puede ofrecer información suficiente, relevante y fiable así como oportuna para poder respaldar sus conclusiones sobre la efectividad del control. Sin embargo, a medida que otros, como el comité de auditoría, no estuviesen directamente involucrados requiriendo así apoyo sobre la efectividad del control, tendrían que recopilar información adicional y convincente por sí mismos a través de otros. El siguiente ejemplo demuestra estos dos niveles de apoyo.

Señalar que este ejemplo no pretende mostrar el nivel de documentación necesario para respaldar la identificación de información convincente, sino demostrar el análisis que pudiera llevar a cabo la organización para determinar qué información se debe emplear para la supervisión.

3. Identificación de información convincente sobre los controles clave	
Control clave	Información disponible
Control #1 – Tono desde arriba (la Dirección)	- Participación de la Dirección y comunicaciones periódicas en las reuniones de ventas, incluyendo el establecimiento de expectativas que aborden este riesgo de manera específica. -Evidencia de acciones correctivas donde proceda.

Razonamiento:

Relevante – La información se obtiene a partir de observar o pronunciar las comunicaciones, por lo tanto es relevante.

Fiable – Para los que son testigos de estas comunicaciones y acciones la información es fiable porque pueden ver el funcionamiento del control por sí mismos. Otros (como el comité de auditoría) desearán confirmar las comunicaciones a través de conversaciones con el personal relevante.

Oportuna – La observación tiene lugar en tiempo real así que es oportuna.

Suficiente – El ser testigo de estas comunicaciones y acciones demostrará adecuadamente la existencia de un tono correcto desde arriba.

Control #6 – Aprobación de modificaciones al contrato	- La aprobación firmada aparece en el contrato que ha sido modificado. - El Director Financiero participa en las reuniones de ventas donde se habla de las modificaciones.

Razonamiento:

Relevante – Aparte de la participación directa en el proceso de aprobación o ser testigo de ello, la revisión de la aprobación firmada es la forma más directa de información disponible. La participación en reuniones de ventas podrá también ser relevante si tales modificaciones representan un tema normal a discutir.

Fiable – Por lo general, la revisión de la aprobación firmada sería una forma fiable de ver que las modificaciones hayan sido aprobadas. La participación en las reuniones de ventas proporcionaría información fiable sólo si se había de

todas las modificaciones y no en el caso de los que se excluyan de la discusión. Por lo tanto, esta participación no sería lo suficientemente fiable por sí misma para respaldar la conclusión de que se han aprobado todas las modificaciones. No obstante, la participación en las reuniones de ventas podría proporcionar suficiente información idónea para influenciar el número, tipo y frecuencia de aprobaciones individuales revisados.

Señalar que la objetividad podría ser un factor a considerar. Si el gerente de ventas firma la aprobación además de participar en las reuniones de ventas, posiblemente el Director Financiero prefiera una evaluación periódica más objetiva.

Oportuna – La oportunidad de cualquier proceso de revisión dependerá de que la muestra de contratos a revisar sea aplicable para el periodo bajo consideración. La participación en las reuniones de ventas se hace en tiempo real y por lo tanto es oportuna.

Suficiente – Las conclusiones con respecto a la suficiencia podrían seguir un proceso mental como el siguiente: La participación por parte del Director Financiero en las reuniones mensuales de ventas donde se discuten las modificaciones, unida a la revisión trimestral realizada por el controller (o las pruebas realizadas por auditoría interna) de una muestra aleatoria de un número X de contratos ofrecerían suficiente información para poder determinar si el sistema de control interno es efectivo en abordar el riesgo de 'channel-stuffing' (y posiblemente otros riesgos asociados al contrato).

Control clave	Información disponible
Control #10 – Revisión y ajuste de la distribución del personal de ventas	- Participación del Director Financiero en el proceso de revisión/ajuste. - Se completan y se documentan las revisiones y ajustes.

Razonamiento:

Relevante – La participación en este proceso de revisión y ajuste proporciona la información más relevante sobre su realización. El poder ver la evidencia documental de estas revisiones y ajustes representa la siguiente información más relevante.

Fiable – Ambas formas de información podrán comunicar de manera fiable si el control ha funcionado, si bien una vez más se podría tener en cuenta la objetividad.

Oportuna – De manera similar al control #6, la oportunidad dependerá de que el evaluador acierte en la elección de los ejemplos sujetos a revisión. La participación en el proceso ocurre en tiempo real.

Suficiente – La decisión sobre la cantidad de datos a recopilar seguirá un proceso mental similar al que se describe en el Control #6.

Control #11 – Revisión de las tendencias de ventas por comercial y por cliente	- Participación del Director Financiero en el proceso de revisión. - Se completa y se documenta la revisión de las tendencias.

Razonamiento:

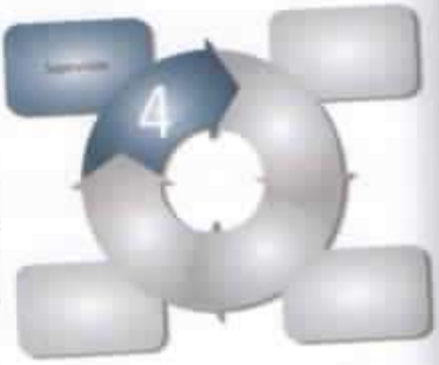
El razonamiento para determinar si esta información es convincente será similar al que se describe para el Control #10.

Otra información que pudiese ser convincente	Información disponible
La organización podría también determinar cómo se manifestaría el fallo de control de tal manera que se detecte antes de que pueda resultar en un error material. Esto podría revelar otras fuentes de información directa que sean útiles para la supervisión.	- Con el tiempo aumentarían los ingresos, a la vez que disminuyen los márgenes. - Aumento de la antigüedad de las cuentas a cobrar por comercial. - Aumento en los rendimientos de ventas al final del trimestre

Razonamiento:

En este caso, los indicadores de riesgo potencial (i.e. información indirecta) podrían ser considerados como poco sólidos porque puede pasar mucho tiempo antes de que señalen un problema y se enturbian por otros factores de negocio.

Implementación de los procedimientos de supervisión



84. Habiendo priorizado los riesgos, elegido los controles clave e identificado la información convincente, la organización podrá implementar los procedimientos que evalúan la efectividad del sistema de control interno. Esto implica emplear procedimientos de **supervisión continua** y/o **evaluaciones puntuales** para recopilar y analizar información convincente que respalde las conclusiones sobre la efectividad del control interno a través de los cinco componentes de COSO.

Supervisión continua y evaluaciones puntuales

85. Los procedimientos de supervisión continua empleando información directa e indirecta se integran dentro de las operaciones rutinarias y recurrentes de la organización. Comprenden las actividades normales de gestión y supervisión, evaluaciones por iguales (peer reviews), y análisis de las tendencias utilizando datos internos y externos, conciliaciones, y otras acciones rutinarias. Podrían también incluir las herramientas que evalúan los controles y/o operaciones electrónicamente. Como se llevan a cabo de manera rutinaria, a menudo en tiempo real, los procedimientos de supervisión continua pueden ofrecer una oportunidad inicial para identificar y corregir deficiencias de control[25].

86. Las evaluaciones puntuales podrán emplear las mismas técnicas que la supervisión continua, aunque están diseñadas para evaluar los controles de manera periódica y no forman parte de las operaciones rutinarias de la organización.

87. Con frecuencia las evaluaciones puntuales se realizan por personas que no estuviesen directamente involucradas en la operación de los controles a supervisar. Como tal, pueden ofrecer un análisis de la efectividad del control más

25. El Informe COSO dice lo siguiente en el capítulo 6: "Como [los procedimientos de supervisión continua] se realizan a tiempo real, reaccionando de manera dinámica a las condiciones cambiantes, y están integrados en la entidad, son más efectivos que aquellos que se llevan a cabo como parte de las evaluaciones puntuales. Puesto que estas últimas toman lugar posteriormente al hecho, en muchos casos los problemas se identificarán con mayor rapidez a través de rutinas de supervisión continua. No obstante, algunas entidades, aunque cuenten con una supervisión continua sólida, llevarán a cabo una evaluación puntual de su sistema de control interno, o segmentos de ello, cada dos o tres años. Las entidades que perciban la necesidad de realizar evaluaciones puntuales con frecuencia deberán centrarse en mejorar sus actividades de supervisión continua, poniendo mayor énfasis en "incorporar" en lugar de "añadir" controles".

objetivo que en el caso de la supervisión continua que a menudo se lleva a cabo por personal con menor objetividad.

88. Las evaluaciones puntuales también pueden ofrecer importantes datos sobre la efectividad de la supervisión continua.

89. El Principio 19 de la Guía COSO de 2006[26] que aborda el papel de la supervisión continua y las evaluaciones puntuales, contiene los siguientes atributos con relación a la supervisión:

- Integración en las operaciones. La supervisión continua está incorporada en las actividades operacionales rutinarias de la organización.
- Proporciona evaluaciones objetivas. La supervisión continua y/o evaluaciones puntuales ofrecen un análisis objetivo de la efectividad del control interno[27].
- Empleo de personal que posee conocimientos. Los evaluadores comprenden los componentes sometidas a evaluación y cómo se relacionan con las actividades que respalden los objetivos de la organización.
- Tiene en cuenta la retroalimentación *(feedback)*. La Dirección y el Consejo[28] recibe información con respecto a la efectividad del control interno.
- Permite ajustar el alcance y frecuencia. La Dirección puede variar el alcance y frecuencia de las evaluaciones puntuales dependiendo de la importancia de los riesgos a controlar, la naturaleza de los controles que mitigan estos riesgos y la efectividad de la supervisión continua.

Informe COSO de 1992

"La supervisión puede realizarse de dos maneras: a través de actividades continuas o de evaluaciones puntuales. Los sistemas de control interno se estructuran de tal manera que podrán autosupervisarse en cierta medida. Cuanto mayor sea el grado de efectividad de la supervisión continua, menor será la necesidad de evaluaciones puntuales."

"Una entidad que percibe la necesidad de frecuentes evaluaciones puntuales debe centrarse en la manera de aumentar sus actividades de supervisión continua y así poner énfasis en 'incorporar' en lugar de 'añadir' controles."

"Normalmente una combinación de supervisión continua y evaluaciones puntuales asegurará que el sistema de control interno pueda mantener su efectividad con el tiempo."

90. La mayoría de las organizaciones emplea una combinación de supervisión continua y evaluaciones puntuales, en que la primera ofrece el principal apoyo para las convicciones cotidianas de la Dirección con respecto a la efectividad del control, mientras que las evaluaciones puntuales proporcionan una confirmación periódica. Esta combinación funciona mejor cuando la información empleada para la supervisión continua es convincente (como se comenta a continuación).

91. Cuando determinan la frecuencia en que se realizarán las evaluaciones puntuales, las organizaciones considerarán la probabilidad y/o potencial importancia de fallos en los controles entre evaluaciones, teniendo en cuenta el apoyo

26. Véase el Anexo A.

27. La Guía COSO de 2006 se refiere específicamente al control interno de la información financiera, si bien los atributos pueden aplicarse a la supervisión de todos los objetivos de COSO.

28. La Guía COSO de 2006 dice "La Dirección recibe información sobre la efectividad del control interno". Aunque la mencionada Guía no especifica que el Consejo reciba esta información, esta necesidad es evidente y se incluye aquí.

proporcionado por la supervisión continua. A medida que aumente/disminuya el riesgo y/o importancia del fallo de control, aumenta/disminuye el intervalo entre las evaluaciones puntuales.

92. El nivel de información convincente empleada en la supervisión continua también puede influenciar la frecuencia de las evaluaciones puntuales. La supervisión continua que analiza información que es más convincente en un escenario determinado de riesgo podría ofrecer todo el respaldo necesario para determinar la efectividad del sistema de control interno en esa área. En tal caso, podrían llevarse a cabo las evaluaciones puntuales con poca frecuencia (quizás sólo cada dos o tres años[29]) y principalmente para confirmar de manera independiente que los procedimientos de supervisión continua funcionen.

93. La supervisión continua que analiza información que sea menos convincente podría señalar anomalías que provoquen una evaluación puntual no programada, aunque por lo general no ofrecería el respaldo necesario para determinar si el sistema de control interno es efectivo durante un tiempo prolongado, creando así la necesidad de evaluaciones puntuales con mayor frecuencia.

Aplicación de los conceptos – Implementación de los procedimientos de supervisión

La sección referente a la "priorización de los riesgos" habló de la manera en que la evaluación de los riesgos y la susceptibilidad de los controles al fallo trabajan conjuntamente para influir en las decisiones sobre qué controles se deben supervisar. En la información presentada a continuación se prolonga este concepto hacia esta sección que trata la "Implementación de los procedimientos de supervisión", con objeto de demostrar cómo aquellas determinaciones podrían afectar los mencionados procedimientos, así como la información que utilizan.

Necesidad	Factores determinantes	Posible enfoque de supervisión
Más alta	Controles que: - son susceptibles a un alto riesgo de fallo, y - abordan los riesgos que se consideran de alta prioridad	Una supervisión continua que utiliza información directa e indirecta, acompañada de evaluaciones puntuales periódicas de la información directa.
Moderada a corto plazo	Controles que: - sean menos susceptibles al fallo, y - abordan los riesgos que se consideran de alta prioridad	Una supervisión continua empleando información directa con evaluaciones puntuales periódicas de la información directa.
Moderada a largo plazo	Controles que: - son susceptibles a un alto riesgo de fallo, y - abordan los riesgos que se consideran de menor prioridad	Una supervisión continua que utiliza información directa e indirecta, con evaluaciones puntuales periódicas menos frecuentes de la información directa.
Más baja	Controles que: - son menos susceptibles al fallo, y - abordan los riesgos que se consideran de menor prioridad	Posiblemente no estaría sujeta a supervisión por parte de la alta Dirección, o se podrá supervisar con poca frecuencia basándose en el nivel de riesgo.

Para completar el ejemplo comentado anteriormente que trata el riesgo de 'channel-stuffing', la organización podría ahora determinar qué procedimientos de supervisión deben emplearse. Hay que señalar que la mayoría de los procedimientos identificados en la tabla a continuación constituyen una supervisión continua que ya se llevaría a cabo en el curso normal del negocio. Se añaden procedimientos sólo para compensar el riesgo restante que no estuviese cubierto por el curso normal del sistema de control interno.

29. Véase el Informe COSO de 1992, página 98.

4. Implementación de los procedimientos de supervisión

Control clave	Información disponible
Control #1 – Tono desde arriba (La Dirección)	- El Director Financiero participa en las reuniones mensuales de ventas y verifica el tono correcto desde arriba. - Auditoría interna observa también estas reuniones de forma periódica.
Razonamiento: La participación del Financiero en estas reuniones podría representar todo lo que le sea necesario para determinar la efectividad de este control. Los evaluadores que estuviesen más apartados del proceso, como los miembros del comité de auditoría, podrían mantener una conversación con el gerente de ventas y/o el personal con respecto a la actitud y comunicación de la Dirección.	
Control #6 – Aprobación de modificaciones al contrato	- El Director Financiero participa en las reuniones mensuales de ventas. - El controller (o auditoría interna) revisa una muestra de X contratos cada trimestre, tomando nota de cualquier modificación que no estuviese aprobada.
Razonamiento: El Director Financiero, a través de las reuniones semanales de la Dirección, podría obtener importante información indirecta sobre el funcionamiento de este control, sin embargo, teniendo en cuenta el nivel del riesgo y el hecho de que el personal de ventas podría hacer modificaciones sin comunicarlas al responsable de ventas, el Director Financiero podría ver la conveniencia de que intervenga el controller o auditoría interna en el muestreo aleatorio de algunos contratos para su revisión y detección de modificaciones sin aprobar.	
Control #10 – Revisión y ajuste de la retribución del personal de ventas	- La participación del Director Financiero en este control se considera como suficiente. - El comité de auditoría dirigirá las pruebas anuales realizadas por el departamento de auditoría interna.
Razonamiento: El Director Financiero podría revisar estos ajustes y la documentación correspondiente como parte de su proceso trimestral de cierre, por lo que ya habrá realizado la supervisión necesaria para respaldar las conclusiones al respecto. El comité de auditoría, como parte de su responsabilidad de supervisión, podría dar instrucciones a los auditores internos para que se realicen pruebas anuales sobre ella. Otra alternativa sería la de solicitar directamente la información con respecto a las revisiones de retribución, así como la evidencia de haberlas hecho.	
Control #11 – Aprobación de modificaciones al contrato	- Obtener la evidencia de que el gerente de ventas y el Director Financiero revisan los picos en las ventas y las notificaciones de incidencias en la facturación, investigando cualquier anomalía para determinar su causa y corrigiendo las deficiencias de control que hayan sido identificadas.
Razonamiento: Dado que el Director Financiero ya está involucrado en completar este control, no se requiere su intervención para llevar a cabo una supervisión adicional que respaldara su efectividad. Como en el caso anterior, el comité de auditoría podría dar instrucciones a los auditores internos para que probasen este control cuando lleven a cabo sus pruebas del control sobre la retribución. También podría llevar a cabo sus propios procedimientos y observaciones.	

4. Implementación de los procedimientos de supervisión	
Otros aspectos a considerar	**Procedimiento**
Evaluación periódica adicional	Cada dos años, los auditores internos revisarán una muestra representativa de contratos para determinar si son adecuados.

Razonamiento:

Los procedimientos de supervisión anteriormente comentados podrían evaluar de manera razonable la efectividad, durante un tiempo prolongado, del sistema de control interno con respecto al riesgo de 'channel-stuffing'. No obstante, al tratarse de un riesgo calificado de alto que además ocurriría a través del engaño, la organización podría decidir que los auditores internos u otro personal que fuese independiente revisara una muestra de contratos, así como las actividades de ventas y sus rendimientos de forma anual o cada dos años. Estos procedimientos adicionales determinarían con firmeza la efectividad de los controles además de servir como apoyo a la convicción que los otros procedimientos de supervisión son efectivos.

IV. Análisis y comunicación de los resultados

94. Como parte de la supervisión está la comunicación de los resultados al personal apropiado. En esta etapa final los resultados de la supervisión podrán confirmar las expectativas existentes con respecto a la efectividad del control interno, o señalar las deficiencias identificadas para sus posibles acciones correctivas. El Principio 20 de la Guía COSO de 2006 ("Comunicación de las deficiencias") identifica tres atributos que abordan específicamente el papel de la supervisión cuando se identifican deficiencias[30]:

   - Comunicación de los resultados – Los resultados relativos a las deficiencias de control se comunican (1) al responsable del proceso y sus correspondientes controles que estuviese capacitado para tomar las acciones correctivas; y (2) al directivo que se encuentre al menos un nivel por encima del responsable directo del proceso.

   - Comunicar las deficiencias – Las deficiencias que sean importantes se comunican a la alta Dirección así como al Consejo o comité de auditoría.

   - Corregir los problemas de manera oportuna – Las deficiencias comunicadas a través de fuentes internas e externas se tienen en cuenta, y se llevan a cabo las acciones correctivas de manera oportuna[31].

95. Estos atributos refuerzan la necesidad de que la información sea recibido por el personal apropiado para que (1) se pueda llevar a cabo las acciones correctivas, y (2) la Dirección pudiese proporcionar una supervisión suficiente para asegurar que dichas acciones se hayan realizado.

Priorización y comunicación de los resultados

96. De acuerdo al Principio 20 de la Guía COSO de 2006, la supervisión abarca la identificación de potenciales deficiencias de control y su comunicación a las personas indicadas de manera oportuna. La priorización de las deficiencias de control podría ser de ayuda en facilitar el proceso de comunicación y la determinación de posibles acciones

30. Véase la Guía COSO de 2006, página 124.

31. Véase la Nota al pie Nº 11 de la página 34.

correctivas. Algunas organizaciones priorizan los asuntos de control según su severidad empleando una escala cualitativa de alto, medio o bajo, o numérica (por ejemplo, 1-5, o 1-10). Otras organizaciones emplean mecanismos menos formales. Sin reparar en lo anterior, hay varios factores que podrían ejercer su influencia sobre la priorización de las deficiencias identificadas:

- La probabilidad de que la deficiencia pudiese afectar a la consecución de uno (o varios) de los objetivos de la organización – El hecho de que se haya identificado una infracción significa que existe alguna posibilidad de que no se logren los objetivos. Cuanto más grande sea esta probabilidad, mayor será la severidad de la deficiencia.

- La efectividad de los **controles compensatorios** – El funcionamiento efectivo de otros controles podría prevenir o detectar los errores que resulten de la deficiencia identificada antes de que puedan afectar la organización de manera importante. La presencia de tales controles, cuando estén sujetos a supervisión, podrían ser de respaldo para disminuir la severidad de la deficiencia.

- El efecto agregado de múltiples deficiencias – Cuando múltiples deficiencias afectan los mismos riesgos (o los que sean similares), su presencia colectiva aumenta la probabilidad que pueda fallar el sistema de control interno, aumentando así la severidad de las deficiencias identificadas.

97 La determinación de quién debe priorizar las deficiencias será cuestión de criterio. Las organizaciones probablemente tendrán en cuenta el tamaño y complejidad de su negocio, la naturaleza e importancia del riesgo subyacente, así como la experiencia y autoridad de las personas que intervienen en el proceso de supervisión. No obstante, la priorización de las deficiencias identificadas deberá realizarse por personas que cuenten con adecuadas competencias y objetividad.

Aplicación de los conceptos – priorizar y comunicar los resultados

La tabla presentada a continuación describe la forma en las organizaciones podrían tener en cuenta las variables con respecto a la probabilidad e importancia a la hora de priorizar las deficiencias de control interno. Aquellas que sean de menor dimensión y complejidad podrán hacer esto de manera informal a través de conversaciones entre los directivos y/o el Consejo. A medida que aumentan sus dimensiones y complejidad, existirá la necesidad de formalizar este proceso.

La evaluación de la probabilidad de que falle un control y su potencial importancia representan decisiones de criterios que aparecen en la escala cualitativa. La siguiente tabla no pretende insinuar que existan cuatro categorías de fallo en los controles, sino demostrar cómo se podría reconocer los distintos grados de riesgo.

Riesgo		Aspectos a considerar en la clasificación
Importancia	Probabilidad	
Alta	Alta	La más alta prioridad – Estas deficiencias de control requieren una atención inmediata. Se podrá implementar una supervisión o revisión adicional durante el periodo de rectificación para mayor protección contra errores materiales. Por ejemplo: la falta de experiencia o conocimientos dentro de la organización con respecto a la contabilización de una operación material o compleja.

Riesgo		Aspectos a considerar en la clasificación
Importancia	Probabilidad	
Alta	Baja	Prioridad moderada o alta en el corto plazo – La importancia de los potenciales errores relacionados con las deficiencias de control hace que su rectificación sea importante. Se podrá implementar una supervisión o revisión adicional durante el periodo de rectificación. Por ejemplo: la posibilidad de que exista una debilidad en la supervisión de la contabilidad de operaciones que sean materiales y complejas, si bien se consideran adecuadas la experiencia y conocimientos del personal responsable de ellas. Como tal, la organización podría determinar que existe una baja probabilidad de que pudiese ocurrir, aunque su importancia sería alta si se diera el caso.
Baja	Alta	Prioridad moderada a largo plazo – Los errores potenciales que resulten de las deficiencias podrían acumularse hasta llegar a un nivel importante con el tiempo, o podrían disminuir la eficiencia organizativa por la frecuencia de errores que deben corregirse. Por ejemplo: en el caso de una debilidad en el control de conciliación de una cuenta que tenga una actividad moderada o reducida, por lo que se identificarían errores importantes e aislados a través del análisis de información indirecta (por ejemplo, medidas o indicadores clave de rendimiento). Tales debilidades crecerían con el tiempo, aunque es poco probable que originen errores materiales de forma inmediata, permitiendo así que se pudiese priorizar su rectificación.
Baja	Baja	La prioridad más baja – Los errores relacionados con estos fallos de control son más propensos a una pérdida en la eficiencia que a errores materiales. La Dirección podrá tenerlos en cuenta para su rectificación, aunque no a expensas de la rectificación de otras que tengan mayor prioridad.

Comunicación interna

98. Los protocolos de comunicación pueden variar dependiendo del propósito de la supervisión y la severidad de las deficiencias. Normalmente los resultados de la supervisión realizada con el propósito de evaluar el control interno de los objetivos globales de la organización se comunican a la alta Dirección y al Consejo. Un ejemplo de esto sería la supervisión del control interno de la información financiera o de las operaciones que sean materiales para los resultados de la organización.

99. No obstante, se podrá llevar a cabo una supervisión cuyo propósito sea relevante para sólo una parte de la organización, por ejemplo, la supervisión de las operaciones de una pequeña filial para la consecución de sus objetivos locales sin que sean importantes globalmente para la organización. Las deficiencias identificadas en esta categoría podrán tener una "alta probabilidad" y "alta prioridad" con respecto a los objetivos de la filial, pero no para los objetivos globales de la organización. En dicho caso, se podrá limitar la comunicación a la Dirección local para quien los objetivos locales son relevantes.

100. En cualquier caso (excepto, quizás, cuando exista sospecha de fraude) las deficiencias deben comunicarse al responsable directo del funcionamiento del control y de la Dirección encargada de su supervisión que se encuentre al menos un nivel por encima. La comunicación como mínimo a estos dos niveles proporciona al responsable la infor-

mación necesaria para corregir el funcionamiento del control así como ayudar asegurar la intervención de personas con la objetividad apropiada en la evaluación de la severidad y su seguimiento. En algún momento, las deficiencias podrán ser lo suficientemente severas para requerir la atención del Consejo. La Dirección y el Consejo podrán ver la conveniencia de hablar de antemano sobre la naturaleza y severidad de las deficiencias que deban comunicarse a este nivel.

101. En el caso de que exista la sospecha de fraude, no se comunicará al responsable directo de la operación del control, sino a niveles superiores que incluyen la alta Dirección y el Consejo cuando se estime necesario.

Aplicación de conceptos – comunicación interna

Los evaluadores deben comprender qué se tiene que comunicar con relación a los resultados de la supervisión y a quién. Dependiendo de las dimensiones y complejidad de la organización, esta comprensión podrá establecerse a través de protocolos formales e informales. La potencial importancia del riesgo subyacente y el propósito de la supervisión suelen ser los aspectos más importantes cuando se hacen estas determinaciones.

El proceso de evaluación de los riesgos descrito en la sección titulada "Priorización de los riesgos" podrá ser de ayuda a la Dirección en su determinación de las áreas de riesgo para las cuales desean (1) realizar los propios procedimientos de supervisión, o (2) recibir actualizaciones periódicas.

La función de auditoría interna también podrá representar un recurso importante cuando se identifiquen las necesidades de comunicación y se entreguen los informes periódicos con respecto a los resultados de los procedimientos de supervisión que se llevan a cabo.

A medida que crezcan las organizaciones en dimensión y complejidad, podrán ver la conveniencia de hacer uso de las herramientas mencionadas en la sección titulada: "Empleo de las tecnologías en la supervisión" para documentar y hacer seguimiento sobre los resultados de la supervisión del control interno.

Comunicación externa

102. Un programa diseñado y ejecutado de manera adecuada será de ayuda para respaldar las certificaciones externas o afirmaciones[11] porque podrá proporcionar información convincente sobre la efectividad de los controles internos en un momento dado o periodo concreto.

103. Cuando exista la necesidad de hacer afirmaciones externas esto podrá afectar el tipo, frecuencia y alcance de supervisión que decida realizar la organización. Por lo tanto, las organizaciones que no tengan esta obligación, y las que sí tengan que informar a terceros o al público sobre la efectividad de su sistema de control interno, diseñarían y llevarían a cabo sus actividades de supervisión de manera distinta.

104. Los informes externos que afirman la efectividad del sistema de control interno probablemente serán sujetos a examen por parte de terceros que (1) no cuenten con los conocimientos implícitos de los controles, y (2) requieran suficiente información convincente para formar sus propias opiniones con respecto a la efectividad del control interno. Como consecuencia de ello, la organización podrá creer conveniente hacer una comparación del alcance de su pro-

11 Las afirmaciones externas son declaraciones (normalmente por escrito) a terceros con respecto a la efectividad del control interno. Podrían ser un requisito de la legislación o normativa, o de carácter voluntario.

grama de supervisión con las necesidades de terceros, tales como auditores o inspectores, para asegurarse de que todas las partes comprendan la información de supervisión disponible, haciendo posible que se maximice su uso. Asimismo, la organización podrá mejorar la eficiencia de los esfuerzos de terceros conduciéndoles a los aspectos de los procedimientos de supervisión que podrían emplear, o modificando su programa de supervisión para facilitar su trabajo.

105. La mayoría de los requerimientos con respecto a informes externos se desarrollan para abordar riesgos que ya se contemplarían en procedimientos de supervisión que estuviesen bien diseñados y ejecutados. Éstos exigen una afirmación de la efectividad de los sistemas de control interno en la gestión y mitigación de los riesgos donde exista una posibilidad razonable de que afecten a ciertos objetivos de la organización. Por lo general, la supervisión efectiva podrá ofrecer un respaldo importante para estas afirmaciones. Existen circunstancias, no obstante, para las cuales sería conveniente o necesario modificar el programa de supervisión cuando se requieren comunicaciones externas.

106. Por ejemplo, cuando las actividades se llevan a cabo por personas objetivas, los terceros (tales como auditores o inspectores) probablemente consideren que los resultados sean más fiables que en el caso contrario. Las organizaciones podrán elegir quién debe llevar a cabo la supervisión, así como analizar el gasto de aumentar la objetividad de la supervisión (por ejemplo, estableciendo una revisión por iguales (peer review) o de supervisión, u ordenando la realización de pruebas por parte del departamento de auditoría interna) en comparación con coste asociado al caso de que sean los terceros (tales como los auditores externos) quienes desarrollen su propio apoyo fiable. La opción menos costosa podría ser el desarrollo de un proceso de supervisión más objetivo, haciendo que el trabajo de los terceros se lleve a cabo con mayor eficiencia.

107. De igual manera, la decisión de hacer uso de información indirecta en vez de directa para supervisar la efectividad de los controles implicaría un análisis del coste-beneficio con respecto a las necesidades de los terceros, tales como las evaluaciones realizados por auditores, inspectores u otros. Por ejemplo, una organización, basándose en su plan de auditoría, podría decidir evaluar el diseño y efectividad operativa de determinados controles. Si emplea información directa en la supervisión de estos controles, los auditores independientes podrían hacer uso de sus resultados para respaldar sus conclusiones. Por lo contrario, si se emplea información indirecta en dicha supervisión, los auditores independientes probablemente tendrán que realizar sus propias pruebas empleando información directa – con un posible aumento en el coste de la auditoría. Por lo tanto, a la hora de diseñar sus procedimientos de supervisión, la organización podrá tener en cuenta el coste global de la supervisión junto con el de respaldar las evaluaciones realizadas por terceros.

Aplicación de conceptos – comunicación externa

La necesidad de comunicar externamente, como en el caso de las afirmaciones por escrito o la confirmación de la efectividad del sistema de control interno, podría ser la causa de que la Dirección piense que hay que implementar evaluaciones puntuales (con el único propósito de respaldar esta necesidad). Sin embargo, se podría maximizar el valor de los procedimientos existentes de supervisión al reconocer su existencia y/o modificándoles para que puedan respaldar los requisitos de comunicación externa.

Cuando se considere el impacto de la necesidad de comunicación externa sobre la supervisión, la Dirección y el Consejo –posiblemente a través de conversaciones con los auditores o inspectores– podrían tener en cuenta los siguientes aspectos:

- ¿Se comprenden bien los requisitos de comunicación externa, incluyendo su alcance y el nivel necesario de documentación?

- ¿Existen elementos dentro de los requisitos que pudieran conducir a una mayor supervisión en una determinada área de la que consideramos necesaria teniendo en cuenta nuestra evaluación del riesgo y la importancia del control? En el caso de que fuese así, se podría considerar la conveniencia de hacer una revisión del requisito (para asegurar que realmente requiera una evaluación puntual) y del proceso de evaluación de los riesgos (asegurando que no se haya omitido ningún riesgo importante del análisis normal de la supervisión y el control asociado). Hay que señalar que este tipo de conflicto se produce en raras ocasiones, aunque podría darse el caso en algunos entornos sujetos a reglamentos.
- ¿Respalda la documentación las afirmaciones de manera adecuada?
- ¿Podría la organización modificar sus procedimientos de supervisión para aumentar la rentabilidad de las evaluaciones realizadas por terceros, tales como los auditores externos (por ejemplo, empleando mayor cantidad de información directa, modificando la frecuencia o aumentando el alcance de la evaluación para que se puedan emplear los resultados en respaldar sus conclusiones)?
- ¿Podría la organización modificar el formato o alcance de la documentación para que pudiese aumentar la eficiencia de las evaluaciones realizadas por terceros, tales como auditorías externas o inspecciones?

V. Otros aspectos a tener en cuenta

Supervisión de controles subcontratados a terceros

108. Cuando las organizaciones emplean terceros para la prestación de ciertos servicios (proveedores de servicios subcontratados), tal como lo hace un banco al subcontratar el cobro de préstamos o una corporación que subcontrata la administración del plan de beneficios, aún existe la necesidad de gestionar adecuadamente los riesgos asociados a los objetivos de la organización. Los usuarios de servicios subcontratados (denominados aquí como "empresas usuarias") deben comprender y priorizar los riesgos asociados a estos servicios. La empresa usuaria también debe conocer la manera en que el sistema de control interno del proveedor del servicio subcontratado gestiona y mitiga los riesgos significativos, y obtener, como mínimo, información periódica sobre la operación de estos controles. Este nivel de conocimiento puede obtenerse revisando los informes de auditorías independientes o de inspecciones realizadas facilitados por el proveedor. Cuando no se disponga de tales informes y el nivel de riesgo lo requiera, la empresa usuaria podrá realizar su propia evaluación de los controles clave del proveedor. De hecho, existen muchos casos en que se incluye una cláusula que otorga el "derecho de auditar" dentro del contrato entre el usuario y el proveedor de servicios.

109. Las empresas usuarias también podrán encontrar otras fuentes de datos que les sea de utilidad con respecto al diseño y funcionamiento de los controles del proveedor de servicios a través de, por ejemplo, intercambios frecuentes con el mismo, foros de grupos de usuarios, e informes de auditorías internas o inspecciones. También habrá casos en que las empresas usuarias crean conveniente implementar el control interno sobre los procesos realizados por los proveedores de los servicios (por ejemplo, comparaciones de los datos introducidos con los que se producen, conciliaciones de los resultados de los procesos del proveedor con los de otros registros independientes), pudiendo así disminuir la necesidad de supervisión de los controles del proveedor o la frecuencia de dicha supervisión.

El empleo de tecnologías para la supervisión

110. Con frecuencia las organizaciones hacen uso de las tecnologías de información (TI) –a través de herramientas para la supervisión de controles o la gestión de procesos– con el fin de mejorar la supervisión. A medida que incremente

la utilización de TI, tanto si están integradas en las operaciones de la organización como si se trata de herramientas para la supervisión, aumentará la necesidad de evaluar el control interno sobre estos sistemas de información[33].

111. *Herramientas para la supervisión de los controles.* Las herramientas automatizadas para la supervisión de los controles realizan pruebas rutinarias y pueden mejorar la efectividad, eficiencia y oportunidad de la supervisión de determinados controles. Muchas operan como controles a la vez de proporcionar información para la supervisión de la continuidad de operación de otros controles. Algunas se implementan independientemente de los controles que supervisan, mientras que otras forman parte de las herramientas asociadas a la capacidad de generar informes que son una parte integral del sistema de control interno. Las herramientas de supervisión se centran normalmente en uno o varios de los siguientes aspectos:

- Datos de las operaciones. Se comparan los datos de las operaciones procesadas (archivo maestro) contra unas reglas establecidas para señalar las incidencias y/o identificar los casos en que los controles sobre el proceso no funcionen como deben de hacerlo.
- Condiciones. Se examinan los parámetros/ajustes de configuración de la aplicación o su infraestructura que se comparan contra un marco establecido o unas expectativas previamente definidas. Un ejemplo de esto podría ser las herramientas que supervisan los controles de acceso al sistema.
- Modificaciones. Se identifican y comunican las modificaciones en los recursos, datos o información crítica, haciendo que sea posible verificar que dichas modificaciones son apropiadas y cuentan con la autorización necesaria.
- Integridad del proceso. Se verifica y supervisa que los datos sean completos y precisos según avanzan a través de los diversos procesos y sistemas de TI.
- Gestión de errores. Se supervisa el volumen y resolución de las actividades en cuentas transitorias, informes de errores o incidencias, normalmente como parte del sistema.

112. Algunas herramientas de control se emplean para realizar lo que a menudo se denomina "supervisión continua de controles". Estas herramientas complementan el proceso normal de operaciones al verificar cada operación o una muestra de ellas, con objeto de identificar la presencia de ciertas anomalías (por ejemplo, la identificación de operaciones que superen unos umbrales, el análisis de datos contra criterios predefinidos para así detectar potenciales problemas de control como pudieran ser los pagos por duplicado, o la identificación electrónica de temas relacionadas con la segregación de funciones). Muchas de ellas sirven de actividades altamente efectivas de control (la detección de errores concretos que son señalados para su rectificación antes de que se conviertan en materiales), en lugar de supervisar los controles. En cualquier caso, si operan con suficiente precisión para detectar el error antes de que sea material, pueden mejorar la eficiencia y efectividad del sistema global de control interno y podrían formar parte de los controles clave cuya actividad se debe supervisar.

113. Se debe considerar la efectividad de los procedimientos manuales, tales como revisiones o seguimientos, dependiendo del grado de que sean componentes necesarios de estas herramientas.

114. *Herramientas para la gestión de procesos.* Las herramientas para la gestión de procesos aumentan la eficiencia y sostenibilidad de la supervisión al facilitar ciertas actividades que le afecten tales como la evaluación de los riesgos, la definición y evaluación de los controles, así como la comunicación de los resultados. Estas herramientas se emplean con mayor frecuencia en situaciones donde las responsabilidades sobre los controles se distribuyen a través

33. Véase Parte III, Capítulo VI para mayor detalle sobre las técnicas de aplicación con respecto al empleo de tecnologías en la supervisión.

de múltiples áreas de negocio o con dispersión geográfica, aunque también pueden ser de valor para cualquier organización –incluyendo las de menor dimensión. La mayoría de las herramientas emplean técnicas de flujos de trabajo que ofrecen una estructura y coherencia en la realización y comunicación de los procedimientos de supervisión. Algunos aspectos que hacen que sean útiles incluyen su capacidad de:

- Coordinar el proceso de evaluación de los riesgos a nivel entidad y del proceso de operaciones;
- Proporcionar un depósito de la documentación del proceso, control y de la supervisión;
- Mejorar el proceso de comunicación "hacia arriba" asociado a la identificación, evaluación y resolución de las deficiencias de control interno, incluyendo su severidad y las actividades de rectificación;
- Ofrecer esquemas simplificados que muestren los indicadores relevantes de rendimiento y el estado actual de los diversos aspectos del proceso de evaluación de los controles por parte de la Dirección.

Nivel de documentación y grado de formalidad

115. En el caso de una empresa de menor dimensión, la Dirección y el Consejo probablemente necesiten un menor volumen de documentación para respaldar sus conclusiones sobre la efectividad de los controles –especialmente cuando la alta Dirección conozca de cerca la operativa del sistema de control interno. A medida que crezca la organización, disminuirá el nivel de contacto directo por parte de la alta Dirección y el Consejo por lo que aumentará la necesidad de documentación más formal con respecto a la supervisión.

116. Cuando exista la necesidad de producir informes externos (especialmente los que estén sujetos a revisión por parte de auditores y otros terceros), las organizaciones, tanto grandes como pequeñas, podrían encontrar que la creación de documentación más formal sea una forma más rentable de mejorar la eficiencia en su cumplimiento con dichos requisitos. Por ejemplo, los auditores externos, inspectores u otros terceros podrían llevar a cabo una auditoría o inspección más eficiente si tienen acceso a documentación que demuestre los resultados de la supervisión realizada por la Dirección.

117. Una documentación más formal puede obtenerse a través de procesos manuales o a través del empleo de herramientas de software diseñadas para retener y comunicar los resultados de la supervisión.

118. Además de ajustar el nivel de documentación y su grado de formalidad, las organizaciones podrían beneficiarse y encontrar que es más rentable coordinar ciertos procedimientos de supervisión con los terceros que realizasen auditorías independientes o inspecciones del control interno.

Escalabilidad de la Supervisión

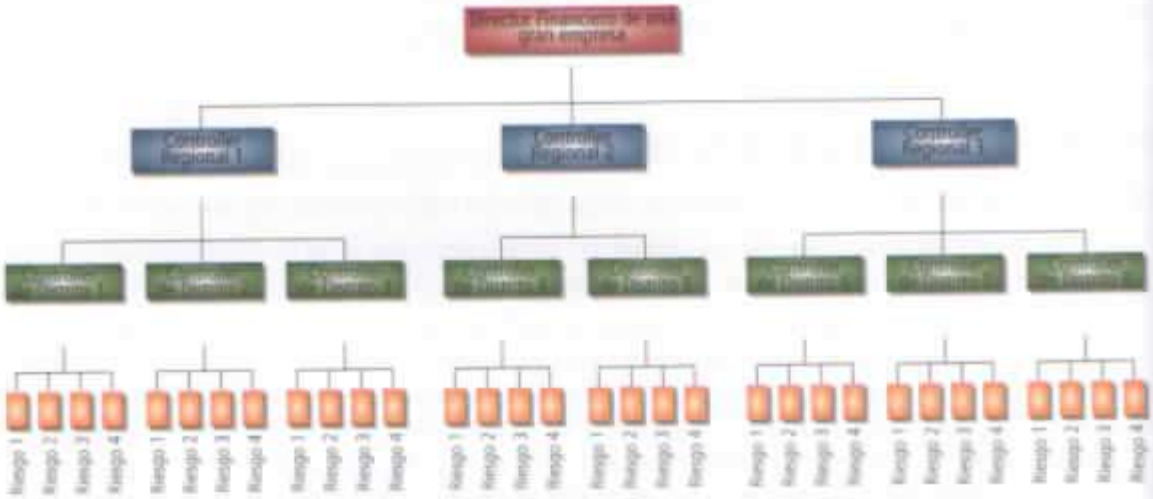
119. Muchos factores pueden tener influencia sobre el tipo, frecuencia y alcance de la supervisión de una organización. Dos factores que deben mencionarse son los tienen que ver con la dimensión y complejidad de la organización, los cuales se desarrollan a lo largo de esta guía. A continuación presentamos unas consideraciones adicionales con respecto a ellos:

Escalabilidad en base a la dimensión

120. La dimensión de la organización afecta al diseño y realización de la supervisión. En la mayoría de las grandes organizaciones, ni la alta Dirección ni el Consejo se encuentran próximos a la operativa de muchos de los controles, por lo que ambos órganos con frecuencia confían en los procedimientos llevados a cabo por otras personas a través de

los distintos niveles de gestión. Dichos procedimientos se encuentran incorporados en las actividades diarias de supervisión que operan a cada nivel de la organización (Figura 9[34]), todas los cuales se comunican "hacia arriba" a la sede central y normalmente se aumentan por medio de evaluaciones puntuales realizadas por una función cualificada de auditoría interna u otros (por ejemplo, la Dirección a niveles inferiores u otros departamentos). Estas evaluaciones periódicas y puntuales podrán respaldar la conclusión que los sistemas de supervisión de menor dimensión funcionan con efectividad.

Figura 9
Ejemplo de estructura de supervisión de la información financiera de una gran empresa



121. Por el contrario, cuando se trata de una organización de menor dimensión, la supervisión a nivel de alta Dirección se encuentra mucho más cercana a los riesgos y sus controles asociados, facilitando a los evaluadores información más directa sobre el funcionamiento de los controles. La supervisión llevada a cabo en organizaciones de menor dimensión puede parecerse a la que se realiza en los niveles inferiores de una organización grande (véase Figura 10).

Figura 10
Ejemplo de estructura de supervisión de la información financiera de una pequeña empresa

34. Este ejemplo y el de la Figura 10 pretenden demostrar una estructura de supervisión hipotética, abordando todos los riesgos que se encuentren dentro del área de responsabilidad del Director Financiero. Estas figuras son de carácter ilustrativa y no pretenden insinuar que el Director Financiero esté a la cabeza de todos lo programas de supervisión, ni que sólo exista el riesgo en los niveles más inferiores de la organización.

La diferencia fundamental se encuentra en el hecho de que el evaluador principal de una gran organización (por ejemplo, el Director Financiero citado en los ejemplos) se dedica a una mayor supervisión de otros procedimientos de supervisión, mientras que en una organización de menor dimensión su dedicación se centra en los propios controles internos. Una mayor cantidad de información directa sobre la operación del control interno permitiría al evaluador de una empresa de menor dimensión respaldar sus conclusiones sobre el control sin añadir los procedimientos de supervisión que serían necesarios en organizaciones de mayor tamaño donde el evaluador se encuentra a mayor distancia de la operación de los controles.

122. Las grandes organizaciones cuentan con la ventaja de su magnitud. Al estar más dispersado su riesgo, los problemas de control que correspondan a un área determinada podrán no ser materiales para la organización en su conjunto. Por ejemplo, una empresa que emplea 20 personas para procesar las facturas, y en la que uno de ellas carece de la formación adecuada, podría operar durante un tiempo sin que exista ningún error material. Por contrario, si la organización sólo cuenta con una persona que procese las facturas, no puede permitir que carezca de formación adecuada; tal deficiencia incrementaría la necesidad de observar el control interno diariamente. Además, la objetividad de la Dirección de una empresa de menor dimensión podría estar comprometida por el hecho de que directamente lleva a cabo algunas de las actividades sujetas a supervisión, por lo que la supervisión por parte del Consejo y comité de auditoría recobrarían mayor importancia.

123. No obstante, las organizaciones de menor dimensión podrán ser más eficientes que las de mayor tamaño a la hora de priorizar los riesgos, identificar los controles a evaluar y en determinar qué información se debe emplear en el proceso de evaluación, debido a que los conocimientos sobre los riesgos y los controles normalmente se encuentren dentro de un grupo reducido de personas.

Escalabilidad en base a la complejidad

124. Independientemente del tamaño, algunas organizaciones son más complejas que otras. Los factores que ejercen su influencia sobre su complejidad incluyen las características del sector, los aspectos reglamentarios, el número de líneas de productos o servicios, el nivel de centralización o descentralización, el empleo de software personalizado o de paquetes, o la existencia de ciertas tipos de operaciones (por ejemplo, estructuras de capital complejas, operaciones en derivados, o adquisiciones).

125. Como el nivel de complejidad puede variar según el departamento o zona, la escalabilidad de la supervisión que se basa en la complejidad será más difícil de aplicar a la organización que la que se basa en su dimensión. Por ejemplo, la organización podría estar empleando un paquete de software para uno de sus procesos de negocio lo que supondría la disminución de ciertos riesgos asociados con TI (como el riesgo de una programación incorrecta), mientras que para otro proceso dentro de la misma organización se podría estar haciendo uso de un sistema complejo desarrollado internamente que pudiese aumentar los riesgos de TI a no ser que estuviese bien controlada.

126. El nivel de complejidad generalmente está correlacionado con el nivel de riesgo. De esta manera, en las zonas de mayor complejidad operativa, cabe esperar un mayor nivel de supervisión empleando información directa. Por contrario, en las zonas de menor complejidad, la supervisión continua empleando información indirecta, junto con la confirmación periódica a través de evaluaciones puntuales que hacen uso de información directa, podría considerarse apropiada.

127. Está claro que cualquier plan de supervisión –si deseamos que mantenga su efectividad y eficiencia– debe reconocer las variables que afectan a la supervisión, y contar con la capacidad de adaptarse a ellas cuando sea necesario. Esto implica que la supervisión no tiene la cualidad de ser "unitalla", sino que su forma será única de acuerdo al perfil de riesgos de la organización y su estructura de control interno.

VI. Evaluación de la efectividad y eficiencia de la supervisión

128. Los sistemas efectivos de control interno permiten a las organizaciones gestionar los riesgos e incertidumbres de su entorno y procesos, y la información que emplean para la toma de decisiones. Promueven la eficiencia, disminuyen el riesgo de pérdidas, y les ayuda asegurar la fiabilidad de los estados financieros así como el cumplimiento de la legislación y normas aplicables.

129. Como se indica en el Informe COSO, el componente de supervisión del control interno "asegura que el control interno continúa operando de manera efectiva"[35]. El objetivo final de la supervisión se consigue cuando las organizaciones emplean los medios más eficientes en la recopilación y evaluación de información que sea adecuadamente convincente con respecto a la efectividad del sistema de control interno al abordar los riesgos significativos. De esta manera, se podría estudiar la conveniencia de hacer una evaluación periódica de la efectividad y eficiencia global de la supervisión. Las siguientes preguntas –que pueden aplicarse a distintos niveles– podrían ser de ayuda en este sentido.

35. Informe COSO, véase página 93.

dumbres de su
la, disminuyen
limiento de la

el control in-
las organiza-
decuadamente
tivos. De esta
ciencia global
ayuda en este

EFECTIVIDAD
1. ¿Han sido considerados apropiadamente todos los riesgos que pudieran afectar los objetivos de la organización de manera significativa?
2. ¿Qué cambios recientes han tenido lugar en el entorno de la organización, o entre el personal, sus procesos o tecnología? ¿Se ha tenido en cuenta de manera adecuada el impacto de dichos cambios sobre los controles internos, incluyendo la posible alteración de los procedimientos de supervisión?
3. ¿Cuanto tiempo ha transcurrido desde la última vez en que se debatieron, con suficiente nivel de detalle, los riesgos a los que se enfrenta la organización con respecto a sus operaciones, información financiera, o el cumplimiento con la legislación y reglamentos? ¿Se considera aceptable este periodo?
4. ¿Han existido errores originados por fallos de control que no fuesen detectados de manera oportuna a través de los procedimientos rutinarios de supervisión? Si se ha dado el caso, ¿qué modificaciones pudieran prevenir similares?
5. ¿Qué comunican los informes de auditorías internas y externas o de inspecciones realizadas a la organización sobre la efectividad de la supervisión?
6. ¿Existe un proceso para hacer seguimiento sobre las deficiencias de control a través de su evaluación y corrección?
7. ¿Las deficiencias identificadas han sido tratadas de manera correcta?

EFICIENCIA
1. ¿Hace la organización una supervisión de sus controles a un coste, nivel de esfuerzo o nivel organizativo que no sea consistente con el volumen de riesgos a mitigar a través de los controles?
2. ¿Se emplea la supervisión en áreas que nunca han experimentado fallos en los controles y que no se conozca que hayan originado errores en otras organizaciones de similares características? (Señalar que esto no debe formar un razón para omitir procedimientos de supervisión, aunque sí podría afectar a su tipo, periodicidad y alcance, así como al nivel organizativo en que se realiza la supervisión.)
3. ¿Existen áreas de riesgo dentro de la organización que raramente experimentan cambios significativos y que, dado sus niveles de riesgo, podrían beneficiarse de una supervisión que varía su alcance con el tiempo (p.ej. haciendo uso de información indirecta durante periodos más prolongados entre los controles que emplean información directa)?
4. ¿Existe una duplicación innecesaria de esfuerzos donde intervengan muchas personas con objeto de supervisar la efectividad de los mismos controles, y donde esta duplicidad no sea necesaria teniendo en cuenta el nivel de riesgo?
5. ¿Se realizan procedimientos adicionales para la evaluación que hayan sido implementados con el único fin de cumplir con la legislación u otros requisitos? En caso de que sea así, ¿existen elementos dentro de los procedimientos normales de la organización que pudieran dar el nivel de apoyo necesario para su supervisión?

Principios de un control interno efectivo sobre información financiera

La *Guía para "Pequeñas" Empresas Cotizadas* de 2006 de COSO *(Internal Control over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public Companies)* facilita un conjunto de 20 principios básicos que representan los conceptos fundamentales asociados con, y obtenidos directamente de, los cinco componentes del Informe COSO. Aunque han sido desarrollados de manera específica para empresas de menor dimensión con objeto de considerarlas a la hora de evaluar el control interno sobre información financiera, estos principios podrán ser de utilidad para todas las organizaciones sin importar su dimensión, y para el control interno más allá de los que están asociados con los informes financieros. A continuación se enumeran estos principios, organizados por el componente de COSO.

Entorno de control

1. **Integridad y valores éticos.** La integridad y los valores éticos sólidos, especialmente de la alta dirección, se desarrollan, se comprenden y fijan el estándar de conducta para la información financiera.
2. **Consejo de Administración.** El Consejo de Administración entiende y ejerce la responsabilidad de supervisión relacionada con la información financiera y el control interno asociado.
3. **Filosofía y estilo operativo de la dirección.** La filosofía y la forma de operar de la dirección ayuda a lograr el control interno eficaz de la información financiera.
4. **Estructura organizativa**. La estructura de la organización de la empresa ayuda a lograr el control interno eficaz de la información financiera.
5. **Competencia sobre la información financiera**. La empresa retiene a individuos competentes en información financiera y puestos de supervisión relacionados.
6. **Autoridad y responsabilidad.** Se asignan niveles de autoridad y responsabilidad a la dirección y empleados para facilitar el control interno eficaz de la información financiera.
7. **Recursos humanos.** Se diseñan e implementan políticas y prácticas de recursos humanos para facilitar el control interno eficaz de la información financiera.

Evaluación del riesgo

8. **Objetivos de la información financiera**. La dirección especifica los objetivos de información financiera con suficiente claridad y criterio para facilitar la identificación de riesgos para obtener una información financiera fiable.
9. **Riesgos de la información financiera.** La empresa identifica y analiza los riesgos asociados al logro de los objetivos de información financiera como base para determinar cómo se deberían gestionar estos riesgos.
10. **Riesgo de fraude.** La probabilidad de un error material debido a fraude se considera explícitamente cuando se evalúan los riesgos para lograr los objetivos de información financiera.

Actividades de control

11. **Integración con la evaluación de riesgos.** Se toman acciones para abordar los riesgos asociados al logro de los objetivos de la información financiera.

12. **Selección y desarrollo de actividades de control.** Se seleccionan y desarrollan actividades de control teniendo en cuenta su coste y eficacia potencial de mitigar riesgos para lograr los objetivos de la información financiera.

13. **Políticas y procedimientos.** Se establecen y comunican en toda la organización las políticas relacionadas con la información financiera fiable, y sus procedimientos relacionados, que den como resultado que las directrices marcadas por la dirección se lleven a cabo.

14. **Tecnología de la información.** Se diseñan e implementan los controles de tecnología de la información donde sean aplicables, para ayudar a lograr los objetivos de la información financiera.

Información y comunicación

15. **Información de reporte financiero.** Se identifica, captura y utiliza información pertinente en todos los niveles de la empresa y se distribuye en un formato y marco de tiempo que ayude a lograr los objetivos de la información financiera.

16. **Información de control interno.** Se identifica y captura información utilizada para poner en marcha otros componentes de control y se distribuye en un formato y marco de tiempo que permita al personal llevar a cabo sus responsabilidades de control interno.

17. **Comunicación interna.** La comunicación permite y ayuda a la comprensión y ejecución de objetivos, procesos y responsabilidades individuales de control interno en todos los niveles de la empresa.

18. **Comunicación externa.** Se comunica a partes externas los asuntos que afectan a la consecución de los objetivos de la información financiera.

Supervisión

19. **Evaluaciones continuas e independientes.** Evaluaciones continuas y/o independientes permiten que la dirección determine si el control interno de la información financiera existe y funciona.

20. **Deficiencias de reporte.** Las deficiencias de control interno se detectan y comunican de forma oportuna a las partes responsables de tomar acción correctiva y, según sea apropiado, a la dirección y al Consejo.

Tabla de enlace entre el Modelo de Supervisión y el Informe COSO de 1992

La tabla que aparece abajo demuestra la manera en que el modelo de supervisión presentado en la página 14 enlaza con, o se deriva del, marco del Informe COSO de 1992.

Guía 2008 Modelo para la supervisión	1992 Nº pág.	Texto del Marco COSO 1992 (Traducción al castellano 1997)
Establecer los fundamentos		
Tono desde la Dirección	21	El entorno de control aporta el ambiente en el que las personas desarrollan sus actividades y cumplen con sus responsabilidades de control. Sirve como base de los otros componentes. Dentro de este entorno, los directivos evalúan los riesgos relacionados con el cumplimiento de determinados objetivos. Las actividades de control se establecen para ayudar a asegurar que se pongan en práctica las directrices de la Dirección para hacer frente a dichos riesgos. Mientras tanto, la información relevante se capta y se comunica por toda la organización. Todo este proceso es supervisado y modificado según las circunstancias.
	27	El entorno de control marca las pautas de comportamiento en una organización, y tiene una influencia directa en el nivel de concienciación del personal respecto al control. Constituye la base de todos los demás elementos del control interno, aportando disciplina y estructura. Entre los factores que constituyen el entorno de control se encuentra la honradez, los valores éticos y la capacidad del personal; la filosofía de la Dirección y su forma de actuar; la manera en que la Dirección distribuye la autoridad y las responsabilidades y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados, así como la atención y orientación que proporciona el Consejo de administración.
	27	El entorno de control tiene una incidencia generalizada en la estructuración de las actividades empresariales, en el establecimiento de objetivos y en la evaluación de los riesgos. Asimismo, influye en las actividades de control, los sistemas de información y comunicación y las actividades de supervisión. Esta influencia se extiende no solo sobre el diseño de los sistemas sino también sobre su funcionamiento diario. Tanto los antecedentes como la cultura de la organización inciden sobre el entorno del control. Ambos inciden en el nivel de concienciación del personal respecto al control. Las entidades sometidas a un control eficaz se esfuerzan por tener personal competente, inculcan en toda la organización un sentido de integridad y concienciación sobre el control y establece una actitud positiva el nivel más alto de la organización. En este sentido, establecen políticas y procedimientos adecuados, a menudo con un código de conducta escrito, haciendo hincapié en los valores compartidos y el trabajo en equipo para conseguir los objetivos de la entidad.
	28	La eficacia de los controles internos no puede está por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y supervisan. La integridad y los valores éticos son esenciales del entorno de control y afectan al diseño, administración y supervisión de los demás elementos de control interno.

Guía 2008 Modelo para la supervisión	1992 Nº pág.	Texto del Marco COSO 1992 (Traducción al castellano 1997)
Estructura organizativa	34	La estructura organizativa proporciona el marco en que se planifican, ejecutan, controlan y supervisan las actividades para la consecución de los objetivos a nivel empresa. Las actividades pueden referirse a lo que a veces se denomina la cadena de valor: es decir, la recepción, la producción de bienes o servicios, actividades de envío, comercialización y venta. Puede haber funciones de apoyo a las anteriores relacionadas con la administración, recursos humanos o desarrollo tecnológico.
	32	El entorno de control y la cultura de la organización están influidos de forma significativa por el Consejo de administración y el comité de auditoría. Los factores a tener en cuenta incluyen el grado de independencia del Consejo o el comité de auditoría respecto de la Dirección, la experiencia y calidad de sus miembros, grado se implicación, vigilancia y el acierto de sus acciones. Otro factor es la frecuencia con que se plantean y tratan preguntas difíciles a la Dirección acerca de planes o comportamientos. La interacción del Consejo o comité de auditoría con los auditores internos o externos constituye otro factor que incide en el entorno de control. Debido a su importancia, la actividad del Consejo de administración u otro órgano similar (con un grado adecuado de conocimientos técnicos, de gestión, y otras materias, además de la presencia y ánimo necesarios para llevar a cabo las funciones precisas de gestión , orientación y supervisión) es esencial para garantizar la eficacia del control interno. Debido a que el Consejo debe estar preparado para cuestionar y supervisar las actividades de la Dirección, presentar opiniones alternativas y tener disposición para actuar cuando surgen incidentes o problemas, debe incluir entre sus miembros a consejeros externos ajenos a la identidad. Si bien es verdad que a menudo los directivos y empleados suelen ser valiosos miembros del Consejo que aportan su conocimiento de la empresa, debe haber un equilibrio. Aunque las pequeñas e incluso medianas empresas pueden encontrar dificultades a la hora de atraer o incurrir en el coste de tener una mayoría de consejeros externos –lo cual no suele ocurrir en el caso de organizaciones más grandes– es importante que el Consejo incluya al menos una masa crítica de consejeros externos. El número debe adecuarse a las circunstancias de la entidad, si bien normalmente se necesitará más de un consejero externo para que el Consejo tenga el equilibrio necesario.
	93	Este proceso comprende la evaluación, por parte de empleados de nivel adecuado, de la manera en que se han diseñado los controles, de su funcionamiento, y de la manera en que se adoptan las medidas necesarias.
	118	El comité de auditoría (o, en su defecto el Consejo) está en una posición privilegiada. Tiene autoridad para interrogar a los directivos sobre la forma en la que están asumiendo sus responsabilidades en cuanto al información financiera, y para asegurar que se tomen medidas correctivas. El comité de auditoría, junto con, o además de, una función de auditoría fuerte, está muchas veces en la mejor posición dentro de una entidad para identificar situaciones en las que los altos directivos intentan eludir los controles internos o tergiversar los resultados financieros y actuar en consecuencia. Por ello, existen situaciones en las que el comité de auditoría o el Consejo deben afrontar directamente asuntos o circunstancias graves.

Guía 2008 Modelo para la supervisión	1992 Nº pág.	Texto del Marco COSO 1992 (Traducción al castellano 1997)
Entendimiento básico de la eficacia del control interno	93	Los sistemas de control interno y en ocasiones, la forma en que los controles se aplican, evolucionan con el tiempo, por lo que los procedimientos que eran eficaces en un momento dado, pueden perder su eficacia o dejar de aplicarse. Las causas pueden ser la incorporación de nuevos empleados, defectos en la formación y supervisión, restricciones de tiempo y recursos, y presiones adicionales. Asimismo, las circunstancias en base de las cuales se configuró el sistema de control interno en un principio también pueden cambiar, reduciendo su capacidad de advertir de los riesgos originados por las nuevas circunstancias. En consecuencia, la Dirección tendrá que determinar si el sistema de control interno es en todo momento adecuado y su capacidad de asimilar los nuevos riesgos.
	98	El evaluador deberá entender cada una de las actividades de la identidad y cada componente del sistema de control interno objeto de la evaluación. Conviene centrarse primero en el funcionamiento teórico del sistema, es decir, en su diseño, lo que implicará conversaciones previas con los empleados de la identidad y la revisión de la documentación existente. La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema. Es posible, que con el tiempo, determinados procedimientos diseñados para funcionar de un modo determinado se modifiquen para funcionar de otro modo, o simplemente se dejen de realizar. A veces se establecen nuevos controles, no conocidos por las personas, que en un principio, describieron el sistema, por lo que no se hallan en la documentación existente. A fin de determinar el funcionamiento real del sistema, se mantendrán conversaciones con los empleados que aplican y se ven afectados por los controles, se revisarán los datos registrados sobre el cumplimiento de los controles, o una combinación de estos dos procedimientos. El evaluador analizará el diseño del sistema de control interno y los resultados de las pruebas realizadas. Este análisis se efectuará bajo la óptica de los criterios establecidos, con el objetivo último de determinar si el sistema ofrece una seguridad razonable con respecto a los objetivos establecidos.
Diseño y Ejecución		
Priorizar riesgos	97	El alcance y la frecuencia de la evaluación del control interno varían según la magnitud de los riesgos objeto del control y la importancia de los controles para la reducción de aquellos. Así, los controles que actúan sobre los riesgos de mayor prioridad y los más críticos para la reducción de un determinado riesgo serán objeto de evaluación con más frecuencia. La evaluación de todo el sistema de control interno (que normalmente no resultará necesaria con la frecuencia de las evaluaciones de controles específicos) puede estar motivada por diferentes razones: cambios importantes en la estrategia o la Dirección, importantes adquisiciones o enajenaciones, o modificaciones de envergadura efectuadas en la explotación o en los métodos utilizados en el proceso de la información financiera. Cuando se toma la decisión de evaluar todo es sistema de control interno de la entidad, deberá centrarse la atención en cada uno de los componentes del control interno afectos a todas las actividades

Guía 2008 Modelo para la supervisión	1992 N° pág.	Texto del Marco COSO 1992 (Traducción al castellano 1997)
		importantes. El alcance de la evaluación dependerá también de a cuál de las tres categorías de objetivos va enfocada (operaciones, de información financiera o de cumplimiento).
Identificar controles		Ver apartado anterior
Identificar información convincente de los controles		Cada uno de los ejemplos de supervisión continuada de las páginas 96 y 97 demuestra cómo las distintas formas que existen de información directa e indirecta pueden evaluarse a través de procedimientos de supervisión continuada.
	96	Aunque los procedimientos de supervisión continuada suelen proporcionar información importante sobre la eficacia de otros componentes de control, de vez en cuando un replanteamiento de sistema resultará útil. Con ocasión de dicho replanteamiento, se puede examinar la continuidad de la eficacia de los procedimientos de supervisión continuada.
Implantar procedimientos de supervisión	94	Las operaciones de supervisión se materializan en dos formas: actividades continuadas o evaluaciones puntuales. Normalmente los sistemas de control interno, aseguran, en mayor o menor medida, su propia supervisión. En este sentido cuanto mayor sea el nivel y la eficacia de la supervisión continuada, menor será la necesidad de evaluaciones puntuales. La frecuencia necesaria de las evaluaciones puntuales para que la Dirección tenga una seguridad razonable de la eficacia del sistema de control interno se deja al juicio de la Dirección. A la hora de determinar dicha frecuencia, habrá que tener en cuenta lo siguiente: la naturaleza e importancia de los cambios y los riesgos que estos conllevan, la competencia y experiencia de las personas que aplican los controles, así como los resultados conseguidos por la supervisión continuada. Una combinación de supervisión continuada y de evaluaciones puntuales normalmente asegura el mantenimiento de la eficacia del sistema de control interno. Conviene reconocer que las actividades normales y recurrentes de la entidad incorporan procedimientos de supervisión continuada que, ejecutándose en tiempo real y arraigados en la entidad, responden de manera dinámica la las circunstancias de cada momento. En consecuencia, resultan más eficaces que los procedimientos aplicados en la evaluación independiente. Esta se realizará a posteriori, por lo que el seguimiento continuado permite identificar los posibles problemas con mayor rapidez. No obstante, algunas entidades con actividades estables de supervisión continuada realizan evaluaciones independientes de su sistema de control interno o partes del mismo, de forma regular (por ejemplo, de forma rotativa en varios años). Si la entidad advierte la necesidad de frecuentes evaluaciones puntuales, deberá centrar sus esfuerzos en mejorar las actividades de supervisión continuada, poniendo más énfasis en los "controles integrados" que en los "controles complementarios".
Análisis y Comunicación		
Priorizar hallazgos	101	Para determinar que deficiencias se deben comunicar, conviene examinar el impacto de las mismas.

Guía 2008 Modelo para la supervisión	1992 Nº pág.	Texto del Marco COSO 1992 (Traducción al castellano 1997)
Comunicar resultados al nivel apropiado	93	Las deficiencias en el sistema de control interno, en su caso, deberán ser puestas en conocimiento de la gerencia y los asuntos de importancia serán comunicados al primer nivel directivo y al Consejo de administración.
	101	Naturalmente, todas las deficiencias que puedan afectar a la consecución de los objetivos de la identidad deben ponerse en conocimiento de las personas que pueden tomar las medidas necesarias, tal como se comenta en el siguiente apartado. La naturaleza de los temas a comunicar dependerá del nivel de autoridad asignada al que detecta las incidencias para resolverlas a medida que vayan surgiendo, así como las actividades de supervisión de los superiores.
	102	Se puede argumentar que no existe problema tan insignificante para no investigar sus implicaciones de control. El hecho de que un empleado se apropie indebidamente de una pequeña cantidad de la caja para su uso personal no sería importante en sí ni con respecto al importe del fondo de la caja, por lo que tal vez no merezca la pena realizar una investigación o el coste de la misma puede ser sensiblemente superior al importe investigado. No obstante, la aceptación implícita por parte de la entidad del uso de sus fondos para fines particulares puede constituir, de forma involuntaria, un mensaje negativo captado por el personal.
	102	La información generada por los empleados en el curso normal de sus tareas se comunica a través de los canales habituales a su superior inmediato, quién, a su vez, puede llevar la información a niveles superiores u horizontalmente en la organización, de forma que llegue a las personas que pueden y deben tomar medidas. Tal como se comenta en el capítulo 5, deberían existir líneas alternativas para comunicar información sensible, tal como la relativa a posibles actuaciones ilegales o incorrectas. Al detectar una deficiencia del control interno, se debe comunicar el hecho a la persona responsable de la función o actividad implicada, que podrá tomar medidas correctivas, así como al nivel superior en la entidad. Este proceso permite que le responsable dé el apoyo y la supervisión necesarios para las acciones correctivas a tomar e informe a las otras personas en la organización cuyas actividades pueden verse afectadas. En el caso de que la deficiencia tenga un efecto horizontal, la comunicación del hecho también debe ser horizontal y alcanzar el nivel suficiente para asegurar que se tomen las medidas correspondientes.
	103	El suministro de la información necesaria con respecto a las deficiencias en el control interno a la persona adecuada es imprescindible para mantener la eficacia del sistema de control interno. Se pueden establecer procedimientos para identificar la información necesaria a cada nivel jerárquico para la toma de decisiones. Dichos procedimientos se basan en la regla general de que un responsable deberá recibir la información de control necesaria para influir en las actuaciones o el comportamiento de las personas bajo su responsabilidad o para conseguir los objetivos de la actividad. En el caso de un director general, normalmente deseará que le comuniquen, por ejemplo, las infracciones graves de políticas y procedimientos, así como que

Guía 2008 Modelo para la supervisión	1992 Nº pág	Texto del Marco COSO 1992 (Traducción al castellano 1997)
		le faciliten la documentación de las incidencias que podrían tener importantes consecuencias financieras o implicaciones estratégicas. Los directores deben ser informados de las deficiencias en el control interno que afectan a sus unidades. Dichas deficiencias incluyen, a modo de ejemplo, casos en que unos activos de un determinado valor monetario corren riesgos, cuando existen deficiencias en la competencia del personal o no se realizan como es debido importantes conciliaciones financieras. La gerencia deberá ser informada de las deficiencias en el control interno en sus unidades, con mayor grado de detalle en los niveles inferiores de la organización. Las personas a las que se han de comunicar las deficiencias tal vez establezcan orientaciones específicas con respecto a la información a comunicar. El Consejo de administración o el comité de auditoría, por ejemplo, podría pedir a la Dirección o a los auditores (internos o externos) que se les informe solamente de las deficiencias detectadas que lleguen a un determinado umbral de gravedad o de importancia. Un umbral utilizado en la auditoría es el de "las deficiencias a comunicar". Las mismas quedan definidas a continuación: "... deficiencias importantes en el diseño o en el funcionamiento del control interno que pudieran tener un efecto negativo en la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y presentar información financiera de acuerdo con las aseveraciones implícitas efectuadas por la Dirección en los estados financieros". Esta definición se aplica al objetivo de fiabilidad de la información financiera, si bien se podría adaptar el concepto para dar cobertura a los objetivos operacionales o de cumplimiento.
Seguimiento de acciones correctoras	102	Al detectar una deficiencia del control interno, se debe comunicar el hecho a la persona responsable de la función o la actividad implicada, que podrá tomar medidas correctivas, así como al nivel superior den la entidad. Este proceso permite que el responsable dé el apoyo y la supervisión necesarios para las acciones correctivas a tomar e informe a las otras personas en la organización cuyas actividades pueden verse afectadas. En el caso de que la deficiencia tenga un efecto horizontal, la comunicación del hecho también debe ser horizontal y alcanzar el nivel suficiente para asegurar que se tomen las medidas correspondientes.
	105	El personal de la pequeña empresa suele tener clara la problemática de la que los niveles superiores de la empresa deben tener conocimiento. Sin embargo, puede ser más difícil conocer la persona responsable de determinar la causa de un problema concreto y tomar las medidas correspondientes. Este aspecto resulta tan importante en la pequeña y mediana empresa como en las de mayores dimensiones.

Glosario

NOTA de traducción

El término supervisión empleado en esta traducción proviene de la traducción al español del vocablo inglés *monitoring*, que en su idioma original implica una acción de continuidad que, en ocasiones, podría no recoger la acepción española.

Actividades de control

Las actividades de control son las políticas y procedimientos que contribuyen a asegurar que las directrices de la Dirección se llevan a cabo y que se toman las acciones correctivas necesarias para abordar los riesgos y así alcanzar los objetivos. Estas actividades se realizan a través de la organización, a todos los niveles y funciones. Comprenden una serie de actividades muy diversas tales como las autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones del rendimiento operativo, seguridad sobre los activos, y segregación de funciones.

Autoevaluación

La autoevaluación ocurre cuando las personas responsables de una unidad o función específica determinen la efectividad de los controles para sus actividades. A menudo se emplea este término para describir las evaluaciones realizadas por el personal que gestionan el control (i.e. autorevisión). También puede describir las que son realizadas por personas con mayor objetividad que no tengan responsabilidad sobre la operación del control. Para efectos de esta guía estas 'otras personas más objetivas' comprenderán aquellas que lleven a cabo revisiones a nivel de supervisión o por iguales (peer review).

Competencias o competente

La competencia se refiere a los conocimientos que posee el evaluador de los controles y procesos relacionados, incluyendo la manera en que deben operar y lo que constituye una deficiencia de control.

Control interno

El control interno es un proceso llevado a cabo por el Consejo, la Dirección y otro personal, diseñado para proporcionar una garantía razonable de que se cumplirán con los objetivos de la organización.

Controles clave

Los controles clave son aquellos que, al evaluarse, proporcionen el respaldo para una conclusión razonable sobre la capacidad global del sistema de control para alcanzar los objetivos subyacentes. Pueden operar dentro de todos o cualquier de los cinco componentes de COSO.

Los controles clave a menudo poseen ambos o uno de las siguientes características:

- Su incumplimiento podrá afectar de manera importante los objetivos bajo la responsabilidad del evaluador, pero no ser detectados de forma oportuna a través de otros controles, y/o
- Su operación podría prevenir otros fallos en los controles o detectar dichos fallos antes de que puedan afectar sustancialmente los objetivos de la organización.

Controles compensatorios

Los controles compensatorios sirven para lograr el objetivo perteneciente a otro control que no ha funcionado de forma correcta, contribuyendo de esa manera a disminuir el riesgo a un nivel aceptable.

Datos relevantes

Los datos relevantes proporcionan información coherente sobre el funcionamiento de los controles subyacentes o el componente de control. Los datos que confirmen directamente

la operación de los controles (véase "Información Directa") son los más relevantes. Aquellos que están relacionados de manera indirecta (véase "Información Indirecta") podrán también ser de relevancia, aunque en menor medida que la información directa.

Deficiencia o deficiencia de control interno

Se trata de una condición dentro del sistema de control interno que merece atención. Una deficiencia, por lo tanto, podrá representar un defecto percibido, potencial, o real, o también una oportunidad para reforzar el sistema de control interno aumentando así la posibilidad que se cumplan los objetivos de la entidad.

Entorno de control

El entorno de control establece el tono de la organización al ejercer su influencia sobre la concienciación de su personal. Forma la base para todos los demás componentes del control interno al proporcionar disciplina y estructura. Los factores del entorno de control comprenden:

- La integridad, valores éticos y capacidad del personal de la entidad;
- La filosofía directiva y su estilo de gestión;
- La manera en que la Dirección asigna su autoridad y responsabilidad, y la forma que organiza y desarrolla sus recursos humanos; y
- La atención e indicaciones proporcionadas por el Consejo de Administración.

Evaluador

Los evaluadores son personas que se responsabilicen de la supervisión de los controles internos a distintos niveles dentro de la organización. Los sistemas efectivos de control cuentan con evaluadores que poseen competencias adecuadas, objetividad, autoridad y recursos que les posibilita (1) comprender los riesgos que afecten los objetivos de la organización de manera importante, (2) identificar los controles que son críticos para gestionar o mitigar estos riesgos, y (3) realizar y/o supervisar la supervisión de información que sea adecuadamente convincente sobre la efectividad del sistema de control interno. Entre ellos se encontrarán directivos y personal de línea. Los miembros del Consejo podrán también ejercer como evaluadores cuando monitorizan las actividades y conducta de la Alta Dirección. Los principales dos atributos para su efectividad son sus competencias y su objetividad.

Evaluación de los riesgos

Toda entidad se enfrenta y debe evaluar una serie de riesgos de fuentes externas e internas. Una condición previa para su evaluación será establecer los objetivos a niveles apropiados dentro de la organización. La evaluación se define como la identificación y análisis de los riesgos relevantes para alcanzar los objetivos, y sirve como base para determinar cómo se deben gestionar estos riesgos. Dado que las condiciones económicas, del sector, del marco legal, y operativas continuarán modificándose, será necesario contar con mecanismos flexibles para identificar y abordar los riesgos especiales asociados al cambio.

Evaluaciones puntuales

Las evaluaciones puntuales buscan sacar conclusiones sobre la operación uniforme de los controles al evaluarlos en un momento concreto o sobre un marco específico de tiempo. Pueden hacer uso de todas las técnicas utilizadas en la supervisión continua, aunque se emplean de manera menos frecuente y a menudo se basan en muestras de ejemplos de los cuales operan los controles.

Garantía razonable

La definición de 'garantía razonable' varía según el contexto en que se emplea. En la guía publicada por la Securities and Exchange Commission ("Guidance Regarding Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting Under Section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934") p.3, se define como el "nivel de garantía que pueda satisfacer a los oficiales prudentes en la gestión de sus propios asuntos". Para los auditores, la American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) define 'garantía razonable' como "un elevado, pero no absoluto, nivel de garantía" (véase la norma SAS o "Statement on Auditing Standard' Nº 1, sección AU 230, ¶10). Para efectos de esta guía, la garantía razonable obtenida de un control interno efectivo será el nivel de garantía que, sin ser absoluto, proporcione a la persona competente en asuntos relacionados con el control interno una base sólida para determinar si es probable alcanzar los objetivos asociados.

Gestión del cambio

Con respecto a la supervisión, la gestión del cambio representa la acción de verificar que (1) los cambios necesarios en el diseño o funcionamiento de controles internos se llevan a cabo, y (2) cuando se realizan, se hagan de forma correcta. El objetivo es demostrar que el sistema de control interno sea capaz de proporcionar una garantía razonable de que se alcanzarán los objetivos de la organización.

Indicadores clave de rendimiento

Los indicadores clave de rendimiento son medidas que reflejan los factores críticos para obtener el éxito. Ayudan las organizaciones medir su progreso hacia sus metas y objetivos.

Indicadores clave de riesgo

Los indicadores clave de riesgo son medidas que miran hacia adelante y buscan identificar potenciales problemas, permitiendo así que la organización pueda tomar las acciones oportunas si fuese necesario.

Información convincente

El término 'convincente' cuando describe la información se refiere al grado en que dicha información respalde las conclusiones. Su grado se deriva de la idoneidad (i.e. su relevancia, fiabilidad, y oportunidad) y suficiencia de la información.

Información directa

La información directa es aquella que directamente corrobora la operatividad de los controles y se podrá obtener observando su funcionamiento, realizándolos de nuevo, o directamente evaluando su operación. La información directa suele ser altamente convincente porque proporciona una visión sin obstáculos de funcionamiento del control. Puede obtenerse a través de una evaluación continua o puntual, si bien debe estar ligada a la opinión sobre la efectividad de la operación de los controles.

Información fiable

La información fiable es aquella que es precisa (véase 'Precisión'), se pueda verificar (véase 'Verificable') y proviene de una fuente objetiva (véase 'Objetivo').

Información idónea

La información idónea es aquella que es relevante (i.e. adecuada para el propósito deseado), fiable (i.e. precisa, verificable y que provenga de una fuente objetiva) y oportuna (i.e. producida y empleada dentro de un marco de tiempo apropiado).

Información indirecta

La información indirecta es aquella que (excluyendo la información directa) es relevante para determinar si el riesgo subyacente se mitiga y funcionan los controles. No informará de manera explícita sobre la operación efectiva de los controles subyacentes, aunque sí podrá identificar anomalías que sean indicativas de un potencial fallo de control.

Cuando el punto de partida de los evaluadores sea una comprensión de base de la efectividad del control interno, establecida a través del uso de información convincente, la evaluación de la información indirecta podrá formar una herramienta valiosa que posiblemente:

- Indique que haya ocurrido una modificación en el entorno u operación del control, o
- Complemente el apoyo proporcionado por la información directa –a veces durante un tiempo prolongado– con respecto a las conclusiones del evaluador sobre la efectividad de los controles.

Como consecuencia de ello, la supervisión que hace uso de información indirecta podrá influenciar el tipo, frecuencia y alcance de futuros procedimientos de supervisión que empleen información directa.

Información oportuna — La información oportuna se produce y se emplea dentro de un marco de tiempo que posibilita la prevención o detección de deficiencias de control antes de que puedan convertirse en importantes para la organización.

Información suficiente — La información se considera como suficiente cuando los evaluadores han recopilado suficientes datos para llegar a una conclusión razonable. No obstante, para que sea suficiente debe primero ser idónea.

Objetivo (adj.) u objetividad — La objetividad es una medida de los factores que podrían ejercer su influencia sobre una persona para que deje de informar de forma precisa o completa los datos necesarios que permitan los evaluadores llegar a la conclusión apropiada. Abarca la integridad personal además de otros factores que podrían motivar incluso aquellas personas con una alta integridad percibida a dar una imagen falsa de los hechos, por ejemplo cuando tienen intereses personales o creados en los resultados de los procedimientos de supervisión.

Objetivos de control — Con relación a la supervisión, los objetivos de control proporcionan metas específicas contra las cuales se podrá evaluar la efectividad del control interno. Normalmente se redactan de forma que describan el riesgo por el que fueron diseñados para ayudar en su gestión o mitigación. Por ejemplo, el objetivo de control exigiendo que todas las operaciones cuenten con la autorización adecuada está relacionado con el riesgo de que ocurran operaciones indebidas y no autorizadas.

Precisión — Para la supervisión, la precisión representa el grado en que se puede esperar razonablemente que la información se encuentre libre de errores y/o pueda comunicar unos resultados que reflejen la realidad.

Punto de Referencia del control interno (Control baseline) — El punto de referencia del control interno (control baseline) se define como el momento en que la organización cuente con información convincente que respalde la determinación de manera razonable de que los controles de toda la organización hayan sido diseñados e implementados para alcanzar sus objetivos de control interno. Esta referencia sirve como punto de partida para una supervisión efectiva de los controles.

Riesgos significativos — *Los riesgos significativos son aquellos que, en un tiempo concreto, podrían razonablemente producir efectos importantes sobre los objetivos de la organización.*

Supervisión continua La supervisión continua se refiere a las actividades que sirven para monitorizar la efectividad de los controles internos en el curso ordinario de las operaciones, entre las cuales se encuentran las de gestión y supervisión, comparaciones, conciliaciones y otras actividades rutinarias.

Sustancial El término 'sustancial' es un concepto que nos ayuda distinguir lo que es importante de lo trivial dentro de una aplicación o disciplina concreta. Facilita así un umbral para determinar lo que es crítico, y con respecto al establecimiento de criterios permite a la persona que toma las decisiones eliminar aquellos asuntos de su consideración que no sean importantes.

Verificable La información verificable es aquella que pueda establecerse, confirmarse o corroborarse como verdadera y precisa.

Ejemplos

I. Introducción

Esta parte (Parte III, o "Ejemplos") de la *Guía COSO para la Supervisión de Sistemas de Control Interno* (la Guía COSO de supervisión) ilustra las técnicas empleadas por muchas organizaciones cuando aplican los principios delineados en las Partes I y II (Resumen ejecutivo y de Aplicación respectivamente). La forma de organizar esta parte es paralela a la de la Parte II, por lo que ofrece una referencia fácil entre las dos.

En los capítulos II-IV de esta parte se encuentran unos ejemplos concisos de procesos actuales de supervisión en varias organizaciones, demostrando los conceptos presentados en los correspondientes capítulos de la parte II. El capítulo V de esta parte contiene tres ejemplos detallados de la manera en que se aplican los conceptos básicos que se presentan a lo largo de la Guía Coso de Supervisión.

Algunos usuarios podrían beneficiarse leyendo primero los ejemplos del capítulo V para obtener una idea más completa de cómo se aplicaría la supervisión en distintas situaciones.

Con objeto de ampliar la unión entre las Partes II y III, se encuentran unos resúmenes de la Guía en los cuadros sombreados presentados al comienzo de cada sección de los Capítulos II – IV. Estos textos también ofrecen una base para las técnicas ilustradas. Para beneficiarse de esta información, se recomienda familiarizarse con la Parte II.

Este material se ha diseñado para ser de utilidad a los que buscan aplicar las técnicas de supervisión del control interno. No obstante, una supervisión adecuada no necesariamente dependerá del empleo de la técnicas ilustradas, ni se requerirá su aplicación para que sea efectivo el componente de supervisión del control interno, por lo tanto las descripciones y cuadros se presentan como ejemplos en lugar de representar los métodos preferidos o las 'mejores prácticas'.

Mientras que algunos de los ejemplos podrían aplicarse mejor en organizaciones de menor dimensión y complejidad, otras son más relevantes para las que son grandes y más complejas, y muchas se podrán aplicar a organizaciones de todo tipo de dimensión y complejidad.

Un modelo para la Supervisión

Resumen de la guía: Un planteamiento efectivo para la supervisión supone (1) el establecimiento de una base, (2) diseño y ejecución de procedimientos de supervisión, priorizados en base a los riesgos sobre la consecución de los objetivos de la organización, y (3) evaluación y comunicación de los resultados, así como la supervisión de las acciones correctivas donde sea necesaria (véase figura 2, página 14).

II. Establecimiento de la base de la supervisión

Resumen de la guía: La base para la supervisión incluye (1) el tono a nivel directivo sobre la importancia del control interno (incluido la supervisión); (2) una estructura organizativa que considere el papel de la Dirección y del Consejo con respecto a la supervisión, además de emplear evaluadores que cuenten con la capacidad adecuada, objetividad, autoridad y recursos, y (3) un punto de referencia o de comprensión de la efectividad del control interno.

Tono a nivel directivo o 'desde arriba'

Resumen de la guía: Como ocurre con cada componente de control interno, la manera en que la Dirección y el Consejo expresen su convicción sobre la importancia de la supervisión tiene un impacto directo sobre la efectividad del control interno. El tono de la Dirección influye en la manera que los empleados desempeñen y reaccionen a la supervisión. De la misma manera, el tono del Consejo influenciará la manera en que la Dirección reaccione ante la supervisión y la lleve a cabo. Los siguientes ejemplos demuestran algunas formas en que se ha implementado el tono directivo o 'desde arriba' de manera efectiva.

Muchos de los ejemplos se caracterizan por su amplitud, en el sentido de tratar el tono directivo con respecto a *todo* el control interno, mientras que otros demuestran la manera en que la Dirección comunica sistemáticamente sus expectativas referentes a los riesgos y la importancia de la supervisión para poder asegurar que los riesgos significativos se gestionan y se mitigan de manera adecuada.

Riesgo/asunto: La falta generalizada de responsabilidad sobre el riesgo y control puede originar potenciales fallos de control. Podría ser el resultado de no haber comprendido los riesgos, controles y sus correspondientes responsabilidades.

Ejemplo 1: Una organización grande de servicios profesionales mantiene lo que se denomina un "Documento de Empleo de COSO" que se actualiza de forma anual e identifica la manera en que cumple con los principios y atributos de cada uno de los cinco componentes de COSO. El contenido del Documento se valida a través de la Dirección global responsable de los procesos a través de la entidad (i.e., Financiero, Recursos Humanos, Director de Inversiones, Legal, Operaciones). Además de servir de documento clave para el diseño que ayude a la Dirección y los auditores comprender la fortaleza de su diseño, el Documento de Empleo de COSO también sirve de evidencia de la estructura integrada de control interno. Los lectores reciben un mensaje claro de la Dirección que los controles, incluyendo la supervisión, forman una parte importante para el éxito de su negocio. El Anexo A contiene unos extractos del Documento de Empleo de COSO.

Respuesta: El desarrollo coherente la comunicación de expectativas referentes al control interno y supervisión.

Resultado: Asegura comprensión de las responsabilidades de riesgo/ control, incluyendo la supervisión.

Riesgo/asunto: No se identifican ni se evalúan los riesgos significativos.

Ejemplo 2: Una empresa importante de energía eléctrica cuenta con un Comité de Supervisión de Riesgos (CSR) para centrarse en la gestión de riesgos y la supervisión de las operaciones de la empresa. El CSR incluye miembros de la alta Dirección como parte activa de la estructura de supervisión y establece un tono adecuado a través de:

- Establecer políticas de riesgos así como el Perfil de Riesgos de Negocio de la organización
- Supervisar el cumplimiento con las Políticas de Riesgo, y
- Asegurar que las operaciones se gestionen dentro de los parámetros establecidos en el Perfil de Riesgos de Negocio de la organización

Respuesta: El empleo de un Comité de Riesgos que desarrolle y comunique sus expectativas de supervisión.

Resultado: Asegura comprensión coherente de las responsabilidades sobre los riesgos y controles, incluyendo supervisión.

Resultado: No se [illegible], evalúan las [illegible] de control. [illegible] en cuenta [illegible] rectificación, [illegible] abordarlas a [illegible] de [illegible] de [illegible]

Ejemplo 3: El departamento de auditoría interna de una organización de servicios financieros implementa un sistema de recompensa que motiva a los departamentos en la supervisión de la efectividad de sus sistemas de control interno, y en la autocomunicación de las posibles deficiencias de control interno. Este estímulo tiene la forma de una política de auditoría interna que reconoce el mérito de los distintos departamentos, como parte de un sistema de puntuación, por las deficiencias que hayan auto-comunicado. Las deficiencias que se identifican por medio de una revisión de auditoría interna, en lugar de a través de los esfuerzos de supervisión del departamento, reciben una puntuación negativa.

Este reconocimiento no excluye la posibilidad de que auditoría interna comunique determinadas deficiencias a la Dirección o al Consejo cuando sea necesario, aunque sí afecta de manera positiva el sistema de puntuación que podría influenciar la renumeración e incentivos del departamento, por lo que incrementa la posibilidad de que las deficiencias de control interno se identifiquen y rectifiquen antes de convertirse en materiales para la organización.

Respuesta: Una política de auditoría interna que promocione la autoevaluación y auto-comunicación de potenciales problemas de control.

Resultado: Ofrece un incentivo para que el personal operativa y su Dirección supervise los controles internos de forma rutinaria, originando una detección más pronto de las deficiencias y su rectificación.

Estructura organizativa

Resumen de la guía: La Dirección es la principal responsable del sistema de control interno de la organización. Establece el sistema e implementa la supervisión para ayudarle asegurar que sigue funcionando de manera efectiva. El papel del Consejo es de supervisión, y cuando se trata de una empresa cotizada en bolsa podría ser que sus responsabilidades se especifiquen por ley, por la bolsa o entidad de cotización. Para aquellas empresas de responsabilidad limitada o sin ánimo de lucro, estas responsabilidades normalmente se especificarán en los estatutos del Consejo.

Con respecto a la supervisión, el Consejo ejercerá sus responsabilidades al comprender los riesgos sobre los objetivos de la organización, los controles establecidos por la Dirección para mitigar estos riesgos, y la manera en que la Dirección realice su supervisión para poder asegurar que el sistema de control interno continúa operando efectivamente.

Resultado: La falta [illegible] responsabilidad [illegible] los riesgos y [illegible] asociados a [illegible] producción de [illegible] contables, [illegible] lugar a la [illegible] de [illegible] erróneos y [illegible] de [illegible] internos [illegible]

Ejemplo 4: Con respecto a los riesgos asociados a la información financiera, una empresa de productos al consumidor desarrolla una política estableciendo el papel y las responsabilidades del personal que prepara los asientos de contabilidad, y el que lleva a cabo las primeras y segundas revisiones. Después desarrolla una matriz con los asientos considerados como clave (i.e. aquellos que tienen un impacto directo sobre los resultados, especialmente en las principales áreas funcionales de la corporación como contabilidad, tesorería o legal), que se compara contra las políticas.

A través de este análisis, la organización determina que en varias áreas complejas no cuenta con los niveles apropiados de revisión para los asientos contables, por lo que desarrolla un plan para cada deficiencia identificada –requiriendo la firma formal de las personas que intervienen en la preparación, primera y segunda revisión de cada asiento contable considerado como clave.

Personas con independencia del proceso tomarán periódicamente una muestra de los asientos para evaluar su cumplimiento con la política. El Comité de Auditoría recibirá un informe con los resultados y revisará la matriz de los asientos clave de forma anual.

Respuesta: La definición clara del papel y responsabilidades estableciendo estándares para la intervención de personas en la preparación y revisión en aquellos asientos que sean claves.

Resultado: Ayuda en la comprensión de las responsabilidades de los riesgos/controles, incluyendo la supervisión.

Riesgo/asunto: La falta generalizada de responsabilidad sobre el riesgo y su control, dando lugar a potenciales fallos de control. Podría ser el resultado de carencias en la comprensión de los riesgos, controles y responsabilidades asociados.

Ejemplo 5: La alta Dirección de una empresa de corretaje de seguros y servicios financieros por Internet establece un Comité de Riesgos Corporativos (CRC) cuya responsabilidad es de ayudar completar un programa de gestión de riesgos para la corporación. Uno de sus mandatos será determinar y comunicar la manera en que la organización supervisará los controles sobre los riesgos identificados en el proceso anual de Evaluación de Riesgos de la Corporación. El resultado es una "hoja de ruta" que se comunica a la Dirección y el personal de supervisión, en la cual los controles financieros y operativos se unen a los riesgos identificados durante el proceso anual de evaluación. Por lo tanto, las responsabilidades de supervisión se comunican de manera clara a través de la organización.

Respuesta: El [illegible] de un Comité de Riesgos que desarr[illegible] y comunique sus expectativas de supervisión.

Resultado: Asegura [illegible] comprensión de las responsabilidades sobre los riesgos/ controles, incluyen[illegible] supervisión.

Riesgo/asunto: La falta de responsabilidad sobre los riesgos y controles dentro de un área compleja sabiendo que posee riesgos significativos.

Ejemplo 6: Una empresa energética crea una función de Control de Riesgos para abordar los riesgos asociados a sus complejas operaciones bursátiles de energía. La empresa, al añadir esta función a su estructura organizativa, podrá supervisar mejor la capacidad del sistema de control interno para abordar algunos de los mayores riesgos sobre las operaciones, información financiera y cumplimiento de la normativa. También envía un mensaje a través de la organización sobre el compromiso de la Dirección para la supervisión de la efectividad del sistema de control interno.

Las organizaciones de menor dimensión que se encuentren en situaciones similares (i.e. los que se encuentren en sectores regulados con riesgos especiales que sean altamente complejos o importantes) posiblemente no tengan la necesidad de establecer una función específica de control de riesgos dentro de su estructura organizativa. En lugar de ello, podrían designar determinados miembros de la Dirección u otro personal objetivo para (1) obtener y mantener los niveles apropiados de conocimientos y formación, y (2) llevar a cabo una supervisión continua y revisiones puntuales periódicas en las áreas de alto riesgo. Cuando sea necesario, podrían también contratar profesionales externos cualificados para ayudarles en la supervisión de la capacidad del sistema de control interno en gestionar o mitigar estos riesgos especiales.

Respuesta: La [illegible] de una función de Control de Riesgos [illegible] facilite el desarrollo [illegible] como la supervisión [illegible] controles.

Resultado: Se establecen unas [illegible] claras para la responsabilidad de [illegible] supervisión, lo que asegura la supervisión de los controles clave y la correcta gestión [illegible] las modificaciones [illegible] riesgos o controles.

Riesgo/asunto: Los controles que abordan los riesgos significativos relativos a los resultados financieros podrían no contar con el nivel apropiado de supervisión.

Ejemplo 7: Una pequeña empresa de software cuenta con una estructura organizativa para su departamento de contabilidad que se actualiza según se añade nuevo personal. Las responsabilidades de supervisión de los procesos de información financiera y de los controles en las áreas clave (Información Financiera, Nómina, Recursos Humanos, Cuentas a Pagar y Facturación) se asignan al personal apropiado. El Comité de Auditoría lleva a cabo una revisión de la estructura organizativa y de las responsabilidades de supervisión de forma anual.

Respuesta: Una designación clara de las responsabilidades de supervisión.

Resultado: Se establecen unas [illegible] claras de supervisión lo que ayuda a asegurar que se supervisan los controles y se gestionan correctamente las modificaciones a los riesgos o controles.

El papel de la Dirección y del Consejo

[illegible]: La falta [illegible] del [illegible] interno sobre [illegible] contables [illegible] materiales [illegible] empresa que [illegible] errores [illegible] en los [illegible] internos y [illegible] de los [illegible] financieros.

Ejemplo 8: Para evaluar si la Dirección cuenta con procedimientos efectivos de supervisión sobre determinados riesgos, el Comité de Auditoría de una pequeña empresa internacional de fabricación ordena al departamento de auditoría interna que lleve a cabo revisiones puntuales de forma anual. Un aspecto que preocupa especialmente es el de los asientos contables manuales, centrándose particularmente en la posibilidad de actividades de invalidación por parte de la Dirección. La revisión de auditoría interna incluye información básica como el número, importe, área de negocio, la persona que inicia el asiento, y el momento de realización relativo al final de mes o de trimestre. Este análisis también comprenderá información más detallada como:

- La razonabilidad de asientos importantes (p.ej. asientos manuales en áreas que normalmente son automáticas, tales como los inventarios),
- La revisión de la idoneidad del personal que prepara los asientos (p.ej. miembros de la alta Dirección o personal no autorizado),
- La revisión de la frecuencia de los asientos, en particular los que sean relevantes para los niveles de autorización por parte de la Dirección (p.ej. para identificar asientos potencialmente anómalos estadísticamente empleando la Ley de Benford[1]),
- Identificación de asientos contables sin descripción, y
- Asientos potencialmente fraudulentos. La organización crea un perfil de asientos potencialmente fraudulentos a través de fraudes conocidos por invalidación de la Dirección que han ocurrido en otras empresas. Auditoría interna hará una comparación de los asientos manuales contra este perfil.

Respuesta: El Comité de Auditoría Interna utiliza la función de auditoría interna para abordar ciertos riesgos.

Resultado: Proporciona un análisis objetivo de la efectividad del control interno y la supervisión asociada a niveles inferiores de la organización.

[illegible]: La falta [illegible] de [illegible] que [illegible] abordarse a [illegible] de [illegible] [illegible] de [illegible].

Ejemplo 9: Un proveedor de corretaje de seguros y servicios financieros por Internet establece un Programa formal de Evaluación del Control Interno (ICAP) requiriendo que los responsables de negocio realicen una evaluación de los controles trimestralmente, y certifiquen la efectividad de determinados controles bajo su responsabilidad. La Dirección comunica de manera clara sus expectativas con respecto a la exactitud de estas certificaciones estipulando la responsabilidad de los directivos si certifican sus controles internos de manera no correcta.

La Dirección reconoce que la autoevaluación, si bien no cuenta con una objetividad completa, será una defensa efectiva de primera línea contra el fallo de control interno, por lo que podrá centrarse en una supervisión más objetiva donde el nivel de riesgo la requiera. Además, los auditores internos ayudan a compensar la falta de objetividad en el control de autoevaluaciones al llevar a cabo procedimientos independientes de supervisión y comparando sus resultados contra las autoevaluaciones.

Respuesta: El empleo de la autoevaluación para inculcar las responsabilidades de supervisión a través de la estructura direccional.

Resultado: Se inculca el compromiso y supervisión de los riesgos y controles significativos.

1. La Ley de Benford, también conocido como la "ley del primer dígito" obtiene su nombre del difunto físico, el Dr. Frank Benford. Se construye sobre la teoría inicialmente propuesta por el astrónomo Simon Newcomb en 1881, por el cual el Dr. Benford probó que dentro de una lista de números, los principales dígitos se distribuyen de una forma específica no uniforme. De acuerdo a esta ley, el primer dígito será 1 en aproximadamente 30 por ciento de las ocasiones, y los números superiores ocurren con menor frecuencia según aumenta su valor. Esta ley se emplea a menudo para buscar casos de error o fraude.

Los auditores internos modifican su programa anual de auditoría, que comprende tanto una supervisión continua como evaluaciones puntuales, basándose en los resultados de:

- La evaluación de los riesgos a través de la entidad de forma anual.
- Los resultados de los ICAP realizados por los responsables de negocio, y
- El proceso de evaluación de riesgos realizado propiamente por Auditoría Interna.

Riesgo/asunto: Las actividades del departamento de auditoría interna podrían no corresponder adecuadamente a los objetivos de la organización y los riesgos asociados.

Ejemplo 10: Un fabricante internacional cuenta con una función de auditoría interna funcionalmente y administrativamente independiente del Director Financiero, Director General y los directivos de las unidades de negocio. Sus objetivos anuales están en línea con los objetivos estratégicos de la entidad. Como consecuencia de ello, su plan anual de auditoría está de acuerdo con los objetivos estratégicos a nivel corporación y unidad de negocio. Asimismo, los presupuestos de auditoría recogen el tiempo designado para la realización de revisiones adicionales y proyectos que puedan iniciarse a petición de cualquier directivo ejecutivo de la organización y ejecutado con la aprobación del Comité de Auditoría de la corporación.

Respuesta: El departamento de auditoría interna desarrolla sus planes en concierto con la planificación estratégica de la organización.

Resultado: Las actividades de auditoría interna estarán en línea con los objetivos de la organización, previniendo así unos procedimientos innecesarios además de centrar los recursos donde exista mayor necesidad.

Riesgo/asunto: La empresa podría estar incumpliendo una serie de contratos cuya complejidad está en aumento.

Ejemplo 11: El Consejo de una empresa manufacturera de mediana dimensión posee responsabilidades que les aseguran la visibilidad de las áreas clave de riesgo. Por ejemplo, han determinado recientemente que el cumplimiento con las condiciones contractuales es un área de alto riesgo que merece su supervisión, por lo que se ha implementado una exigencia que los contratos de ventas con importes iguales o superiores a USD 50M, o con una duración mayor de cinco años, sean revisados por el Consejo, así como cualquier contrato que presente variaciones de las condiciones normales.

Respuesta: La supervisión del Consejo se ajusta en base al riesgo.

Resultado: El Consejo aumentó sus propios procedimientos de supervisión para asegurar que posee una visión de los riesgos y controles en el área de cumplimiento con los contratos.

Ejemplo 12: Una agencia estatal importante posee multitud de accionistas. Con respecto a los casos asociados al fraude, despilfarro, o abusos, su Inspector General cuenta con la autorización de comunicar los asuntos identificados a través de su línea 'roja' (hot line) 1-800 para llamadas anónimas, un buzón de correo electrónico, o la red *FraudNET*[2] entre otros medios. Además, se podrá contar con el equipo de auditoría forense de la oficina de Asesoría Jurídica cuando las investigaciones determinen su necesidad.

Respuesta: Se abren líneas de comunicación interna y externa.

Resultado: Envía un mensaje 'desde arriba' con respecto a la tolerancia cero sobre el fraude, desperdicio y abusos, aumentando la posibilidad de que tales actividades se descubran de manera oportuna.

Características de los evaluadores

Resumen de la guía: La supervisión debe ser realizada por evaluadores que cuenten con la apropiada **competencia y objetividad** en las circunstancias dadas. La competencia se refiere a los conocimientos que tenga el evaluador sobre el sistema de control interno, los procesos relacionados, así como la manera en que deben funcionar los controles y lo que constituye una deficiencia de control. La objetividad del evaluador hace referencia al grado que se espera que pueda llevar a cabo una evaluación sin preocuparse por las posibles consecuencias personales y sin intereses creados que puedan originar la manipulación de los resultados para su propio beneficio o conservación.

Ejemplo 13: La Dirección ejecutiva de una empresa manufacturera de mediana dimensión ha modificado su supervisión para incluir mayor cantidad de supervisión continua sobre la información financiera a nivel corporativo, disminuyendo la frecuencia y alcance de las evaluaciones puntuales llevadas a cabo en las fábricas. Este cambio es el resultado de la acción correctiva llevada a cabo cuando la organización identificó los siguientes problemas de control interno que tuvieron un impacto directo sobre su capacidad de supervisar el sistema de control interno de manera efectiva. La organización determinó que:

- Carecía de una adecuada responsabilidad interna sobre los riesgos y controles asociados con la información financiera, y
- No contaba con suficiente personal competente a través de la organización que pudiera supervisar de manera efectiva los controles que abordan los riesgos con respecto a la comunicación de los resultados financieros.

La alta Dirección, a través de la supervisión continua a niveles inferiores, no recibía suficiente información directa con respecto a la operación de los controles clave, por lo que las evaluaciones de final de ciclo llevadas a cabo por la organización no se realizaban de la manera más eficiente como podría haber ocurrido con la presencia de una supervisión continua más efectiva.

Motivada por el deseo del Comité de Auditoría de ver una mejora inmediata en la información financiera con respecto a datos completos y precisos, así como su integridad, la organización

Respuesta: Modificaciones para mejorar la supervisión del control interno a nivel fábrica.

Resultado: Una identificación y rectificación más oportuna de los errores asociados conduciendo a unos mejores informes financieros, así como una mayor eficiencia.

2. La red FraudNET es un medio de comunicación a través del cual el público puede comunicar sus alegaciones de fraude, despilfarro, casos de abuso o mala gestión de los fondos federales de los Estados Unidos.

realizó una serie de modificaciones que incluían cambios en el personal y la contratación de nuevos consultores externos. Sin embargo, los resultados no experimentaron una mejora inmediata ya que continuaban apareciendo numerosos errores de contabilidad y deficiencias importantes de control interno. La organización había tomado medidas para corregir los asuntos relacionados con el personal, pero quedaba abordar algunos asuntos relacionados con los procedimientos.

Para algunas incidencias, existía la firma de hasta cinco personas que habían revisado las conciliaciones que contenían errores. Un análisis más profundo reveló que, a raíz de los cambios de personal y una falta de documentación de soporte previamente desarrollada, se habían perdido los conocimientos sobre ciertos asuntos contables e incidencias en las conciliaciones. Además, la capacidad de operar efectivamente del nuevo personal se veía mermada por la falta de procedimientos por escrito y formación.

La organización corrigió estos problemas de supervisión a través de la eliminación de las redundancias innecesarias, asignación formal de las responsabilidades de supervisión de cuentas y los controles asociados, documentación de los procesos de supervisión, y la formación adecuada del personal. Con la implantación de estos ajustes, el proceso experimentó un cambio importante, y la empresa comenzó a identificar y abordar las incidencias y asuntos contables de manera más oportuna, precisa y eficiente. Asimismo, el aumento de la competencia y objetividad del nuevo personal permitió una mejora en la información de supervisión proporcionada a la alta Dirección durante el ciclo. Como consecuencia de ello, la alta Dirección ha podido llevar a cabo una mayor supervisión continua a nivel corporativo y así disminuir la frecuencia y alcance de las evaluaciones puntuales en las fábricas.

Punto de referencia (Baseline) de comprensión de la efectividad del control interno

Resumen de la guía: la base (o punto de referencia) de comprensión de la efectividad del sistema de control interno en un área determinada servirá como punto de partida para la supervisión. Esta referencia permite a las organizaciones diseñar procesos de supervisión (evaluaciones continuas o puntuales) para abordar los cambios en "tiempo real", identificando aquellos que (1) deben realizarse para la operación de los controles, o (2) los que ya han ocurrido, por lo que los evaluadores podrán confirmar si se han gestionado de manera adecuada. (Figura 3, ver página 16)

Riesgo/asunto: Existe la potencial para mejorar la eficiencia de la supervisión.

Ejemplo 14: Una empresa productora y distribuidora de bebidas modifica el tipo, frecuencia y alcance de la supervisión del control interno basándose en los resultados de su proceso de evaluación de riesgos (véase ejemplo 16). Para las áreas de riesgo significantivo, la entidad asigna puntos de referencia *(benchmarks)* a los controles internos, lo que significa que realiza un análisis profundo del diseño y efectividad operativa de los controles para así establecer un punto de referencia para el control efectivo. Con la priorización de los riesgos y el establecimiento del punto de referencia o *benchmark*, la Dirección (con la ayuda de auditoría interna) identifica los controles que pueden supervisarse durante un tiempo razonable a través de técnicas más eficientes de supervisión, como el empleo de información indirecta o autoevaluaciones unidos a revisiones de supervisión. En un intervalo de tiempo establecido de acuerdo al nivel de riesgo, los auditores internos llevan a cabo evaluaciones puntuales periódicas de los controles clave para así confirmar el punto de referencia y la efectividad de los procedimientos de supervisión continua.

Respuesta: El empleo efectivo del punto de referencia del control.

Resultado: La organización podrá desarrollar unos procedimientos de supervisión proporcionales al riesgo de que el control pudiera distanciarse inadecuadamente del punto de referencia.

Ejemplo 15: Una empresa pequeña de investigación y desarrollo de semiconductores reconoce que muchos de sus riesgos con respecto a los estados financieros radican en la elección y aplicación de las estimaciones contables, por lo que realizó una evaluación inicial de los riesgos que identificó los riesgos asociados a las siguientes áreas:

Respuesta: El establecimiento de un punto de referencia que comience con una lista de riesgos priorizados.

Resultado: La organización rápidamente puede reconsiderar los riesgos existentes cuando sea necesario, así como identificar nuevos riesgos que requieran su evaluación.

- El cálculo de las reservas para cuentas incobrables, inventarios obsoletos, y activos fiscales diferidos;
- La metodología para actualizar los costes estándar;
- La revisión de las provisiones de gastos relacionados con su contrato con el gobierno y las metodologías empleadas para identificar los gastos y asignaciones no permitidos;
- Los procedimientos para probar el posible deterioro de activos;
- La actualización de la evaluación anual del fondo de comercio para un posible análisis adicional de deterioro de activos; y
- La búsqueda de posibles pérdidas imprevistas relacionadas con acciones legales, medidas medioambientales, o potenciales responsabilidades con relación a la garantía de los productos.

Tal como se explica en esta Guía, una vez que la organización complete su evaluación inicial de riesgos, podrá evaluar periódicamente nuevos riesgos o modificaciones a los existentes actualizando asimismo la evaluación. Por ejemplo, la empresa en cuestión cerró una fábrica importante durante el ciclo fiscal. A consecuencia de identificar este cambio, la Dirección consideró los riesgos asociados y determinó que se evaluaran los controles asociados a la contabilidad de las operaciones descontinuadas, incluyendo el proceso de capturar todos los costes asociados al cierre de las instalaciones. La identificación del cambio en el entorno originó una evaluación de los riesgos asociados y, como mínimo, a una modificación temporal de los procedimientos de supervisión de control interno.

III. Diseñar y ejecutar procedimientos de supervisión

Resumen de la guía: Con la supervisión los evaluadores podrán analizar la **información convincente** con respecto a la operación de uno o varios controles que abordan los riesgos significativos para los objetivos de la organización. De esta manera, podrían estudiar la posibilidad de diseñar la supervisión siguiendo la progresión lógica representada en la Figura 4 (página 17) sin pretender, no obstante, que sea un proceso rígido y compartimentado donde cada paso comienza y termina antes del siguiente. Más bien se trata de un proceso dinámico y cada uno de los "pasos" opera hasta cierto punto en todo momento.

Priorización de los riesgos

Resumen de la guía: La efectividad y eficiencia de la supervisión puede aumentar al enlazarla a los resultados del componente del análisis de los riesgos. Esta conexión permite a los evaluadores enfocar sus esfuerzos de supervisión hacia los controles que abordan los riesgos significativos para los objetivos de la organización que se encuentren bajo su responsabilidad.

Riesgo/asunto: La supervisión podría no estar centrada en los controles que aborden los riesgos significativos.

Ejemplo 16: La alta Dirección de una productora y distribuidora de bebidas enfoca sus esfuerzos de supervisión hacia cada ubicación y por prioridad de riesgo. Para evaluar el riesgo se han tenido en cuenta las áreas con las siguientes características:

- Son importantes o complejas,
- Sus sistemas o procesos han experimentado un cambio importante,
- Se han identificado errores o irregularidades ,
- Existe un alto movimiento de mercancías, y
- Las autoevaluaciones han resaltado incidencias en el pasado.

La supervisión comienza con los responsables de los controles, quienes llevan a cabo una autoevaluación de sus controles clave de forma mensual, trimestral o anual (dependiendo de la frecuencia del control), documentando sus resultados en una herramienta que se encuentra en la red. Los responsables de los procesos por encima de los responsables de los controles realizan revisiones de supervisión a través de un proceso que denominan *Field Internal Control Assessments - FICA* (evaluaciones de los controles internos sobre el terreno). Dichas revisiones se llevan a cabo con una frecuencia de acuerdo al nivel de riesgo y se ejecutan desde un programa de auditoría diseñado para evaluar los controles financieros y operativos que son clave.

Respuesta: Ajuste del tipo, frecuencia y alcance de la supervisión basándose en los resultados de la evaluación de los riesgos.

Resultado: Disminuye, elimina la supervisión de controles que no aborden los riesgos significativos, posibilitando que la organización se centre en la supervisión donde exista mayor necesidad.

Deficiencia: La supervisión podría no ser centrada en los controles que aborden los riesgos significativos.

Ejemplo 17: El proveedor de corretaje de seguros y servicios financieros por Internet cuenta con un Comité formal de Riesgos Corporativos (CRC) cuyo objetivo es de facilitar el proceso de evaluación de riesgos de la entidad.

Una de las tareas clave del CRC es de facilitar y completar la Evaluación Anual de Riesgos empleando el Marco ERM *(Enterprise Risk Management)* de COSO. Los miembros del CRC identifican, analizan y evalúan los riesgos a través de todas las actividades estratégicas y operativas, así como las del cumplimiento con la normativa. Los directivos de las unidades de negocio, quienes han contribuido al proceso de evaluación, son asignados la responsabilidad de gestionar y mitigar estos riesgos dentro de su área de responsabilidad. Como parte de este proceso se asegura que el control interno de los riesgos identificados se ha diseñado y opera con efectividad (i.e. supervisión).

Los responsables de las unidades de negocio han establecido procedimientos de supervisión enlazados con los riesgos priorizados. Los resultados de estos procedimientos se comunican a la alta Dirección de manera regular. Si se produce un cambio en los riesgos, los directivos de las unidades de negocio tendrán la responsabilidad de llevar a cabo las modificaciones necesarias al control interno y los procedimientos de supervisión asociados.

Respuesta: El empleo de una metodología formal para la evaluación de los riesgos.

Resultado: Aumenta la probabilidad de que esta organización compleja pudiese abordar el riesgo adecuadamente y asigna la responsabilidad de supervisión al personal apropiado.

Deficiencia: La supervisión podría no ser centrada en los controles que aborden los riesgos significativos.

Ejemplo 18: A la hora de completar su Evaluación anual de los Riesgos de Negocio, la Dirección de una cadena de tiendas emplea unas agrupaciones racionales de los riesgos (i.e. "activos inmobiliarios", "contabilidad general", "prevención de pérdidas") que comprenden una serie de factores de riesgo definidos de manera separada. Con esta definición, la Dirección identifica los controles específicos que mitigan los distintos factores de riesgo. Este proceso ayuda a la Dirección a determinar qué controles supervisar y cómo mitigarlos. Una vez completada la primera Evaluación de los Riesgos de Negocio, la empresa prevé que las futuras actualizaciones serán más limitadas en su alcance, centrándose en los cambios del entorno y de la organización durante el último año y reexaminando las áreas donde hayan ocurrido problemas. (Véase el Anexo D que contiene extractos de la matriz de esta entidad).

Respuesta: El enlace de la evaluación formal de los riesgos con los controles asociados.

Resultado: Esta organización podrá asegurar que los controles elegidos para la supervisión (1) aborden los riesgos significativos, y (2) proporcionen un respaldo adecuado para determinar la efectividad de los controles.

Identificación de los controles clave

Resumen de la guía: Para implementar una supervisión efectiva y eficiente, los responsables de su diseño comprenderán primero la manera en que el sistema de control interno gestiona y mitiga los riesgos identificados, eligiendo después los controles (en uno o todos los cinco componentes) que evaluarán. Dichos controles se denominan **controles clave** para efectos de esta guía.

La elección de los *controles clave* que aborden los *riesgos significativos* aumenta la efectividad y eficiencia de la supervisión al centrarse en aquello que proporciona un nivel adecuado, aunque no excesivo, de apoyo para concluir sobre la capacidad del sistema de control interno de alcanzar los objetivos identificados.

Los controles clave con frecuencia poseen una o ambas de las siguientes características:

- Su incumplimiento podría sensiblemente afectar los objetivos bajo la responsabilidad del evaluador, aunque pudiera ser que no se detectasen de manera oportuna a través de otros controles, y/o

- Su funcionamiento podría prevenir o detectar otros fallos de control antes de que sean materiales para los objetivos de la organización.

El propósito de identificar los controles clave no pretende suponer que algunos controles sean más importantes para el sistema de control interno que otros, sino de ayudar a las organizaciones para que puedan dedicar los recursos de supervisión donde brindan el mayor valor.

Riesgo/asunto: La supervisión podría no estar centrada en los controles que aborden los riesgos significativos.

Ejemplo 19: El departamento de auditoría interna de una empresa de servicios financieros construye su programa para la realización de auditorías a nivel corporación, departamento o lugar específico basándose en:

- Una comprensión de la manera en que el sistema de control interno se ha diseñado para abordar los riesgos significativos, y
- La elección de controles dentro del sistema que proporcionen el mayor valor para la supervisión.

La evaluación del departamento se basa en su experiencia en el sector, sus conocimientos de los riesgos subyacentes de control, la existencia de modificaciones, o los problemas que hayan ocurrido en el pasado.

Respuesta: El desarrollo de un programa de auditoría basado en el análisis de los controles clave.

Resultado: Permite a esta organización asegurar que los controles elegidos para la supervisión (1) aborden los riesgos significativos, y (2) proporcionen un respaldo adecuado para determinar la efectividad de los controles.

Riesgo/asunto: La supervisión podría no estar centrada en los controles que aborden los riesgos significativos.

Ejemplo 20: La Dirección de una pequeña empresa manufacturera prioriza sus procedimientos de supervisión basándose en la importancia y probabilidad de los riesgos y el peso relativo de ciertos controles en mitigar los riesgos priorizados. Cuando elige los "controles clave" sujetos a supervisión, la Dirección primero tiene en cuenta si el fallo de un determinado control podría dar lugar a un error material.

El fallo de ciertos controles, como son aquellos sobre las conciliaciones de determinadas cuentas de la contabilidad, podría originar errores aunque ocurra una sola vez. Por lo tanto, la Dirección supervisa estos controles de manera continua empleando, principalmente, información directa.

Los otros controles clave, como pueden ser los que se refieren al cambio en los criterios de depreciación de los activos fijos, tendrían que fallar durante un tiempo prolongado para convertirse en materiales. Para la supervisión continua de estos controles se emplea información indirecta en mayor medida, con evaluaciones puntuales realizadas periódicamente utilizando información directa. El intervalo de tiempo entre las evaluaciones puntuales dependerá de (1) los elementos de juicio de la Dirección con respecto al nivel de riesgo, y (2) su determinación asociada a lo anterior de lo que constituiría un intervalo razonable.

Existen también controles clave que sirven para detectar de manera anticipada sus debilidades antes de que puedan dar lugar a errores materiales. La supervisión de estos controles clave permite a la Dirección mejorar la eficiencia de dicha supervisión sin perjudicar su efectividad. Por ejemplo, la empresa emplea una triple comprobación comparando los volúmenes e impor-

Respuesta: La consideración de esta pequeña empresa manufacturera de los controles clave.

Resultado: Permite a esta organización asegurar que los controles elegidos para la supervisión (1) aborden los riesgos significativos, y (2) proporcionen un respaldo adecuado para determinar la efectividad de los controles.

tes que recogen las ordenes de compra, el documento de recepción y la factura. Este control clave, cuando opera con efectividad, detectaría los fallos en los controles en las áreas de entrada de datos, recepción de mercancías o cuentas por pagar antes de que pudieran dar lugar a pagos erróneos o una contabilidad incorrecta. De esta manera, en lugar de evaluar los controles frecuentemente sobre la recepción de mercancías o la entrada de datos para las cuentas a pagar, la Dirección se centra en la supervisión de la triple comprobación.

Identificación de la información convincente

Resumen de la guía: Una vez seleccionados los controles clave, los evaluadores identificarán la información que respaldará la determinación si dichos controles se han implementado y funcionen según su diseño. La identificación de esta información implica conocer la manera en que puedan ocurrir los fallos de control y qué información será **convincente** para decidir si el sistema de control interno funcione de forma efectiva o no.

Para que sea efectiva la supervisión debe evaluar un volumen **suficiente** de información **apropiada** que se define como **relevante, fiable y oportuna** en las circunstancias dadas. La información suficiente y apropiada ofrece al evaluador el apoyo necesario para poder concluir sobre la capacidad del sistema de control interno de gestionar o mitigar los riesgos identificados. La Guía de Supervisión de COSO hace referencia a la información que cumpliría con estas condiciones para considerarse como "convincente" (véase Figura 8, página 49).

Ejemplo 21: Una entidad manufacturera internacional implementa un sistema integrado para la producción y comunicación de los resultados financieros a través de la organización. Este sistema reduce el volumen de traslado de datos así como las conciliaciones necesarias para generar información operativa y financiera, aumentando así su fiabilidad. De esta manera, la Dirección cuenta con mayor capacidad para supervisar la calidad del producto además de los resultados operativos y financieros. En la misma medida, esta mayor fiabilidad aumentará la capacidad de la información indirecta que resulte de lo anterior de poder identificar potenciales deficiencias de control.

Respuesta: Integración de las operaciones y contabilidad financiera en una plataforma tecnológica.

Resultado: Aumenta la fiabilidad de la información, originando una mejor utilización de la información indirecta en la supervisión.

Ejemplo 22: Una entidad manufacturera convoca reuniones mensuales con objeto de evaluar los resultados operativos y de calidad, comparándolos con unas medidas estándar que están conectadas con los objetivos estratégicos de la organización. Las unidades de negocio comunican sus medidas acompañadas de un análisis empleando unas plantillas estandarizadas que recogen el objetivo en cuestión, la situación actual en cuanto a su consecución y el rendimiento histórico contra dicho objetivo.

La Dirección podría iniciar una auditoría específica de calidad (i.e., una evaluación puntual) de alguno de los procesos donde los indicadores estándar muestran una tendencia negativa, o identificando, a través de la observación o de las reclamaciones de los clientes, un problema potencial de calidad. Los directivos de las unidades de negocio también llevan a cabo auditorías, programadas de forma regular, de los controles de calidad sobre la producción, recomendando la rectificación y realizando el seguimiento y comunicación de los asuntos de esta naturaleza. Por último, el departamento de auditoría interna desarrolla su plan anual que recoge evaluaciones continuas y puntuales, basándose en parte en los resultados del análisis de esta información indirecta.

Respuesta: El empleo de información indirecta cuando se abordan los riesgos operativos.

Resultado: Para las operaciones con una producción coherente y/o previsible, el empleo de información indirecta robusta en la supervisión puede identificar fallos en los controles antes de que afecten materialmente la calidad del producto.

Riesgo/asunto: La naturaleza variable de los riesgos financieros asociados con áreas tales como mano de obra e inversiones de capital puede afectar el equilibrio deseado entre la información directa e indirecta.

Ejemplo 23: Con relación a determinados riesgos operativos en los lugares de fabricación, el Director de Operaciones de una empresa manufacturera de mediana dimensión ha podido hacer una utilización más efectiva de la información indirecta para identificar controles que no funcionaban correctamente. Dos ejemplos concretos de ello se relacionan con los gastos de mano de obra y la inversión de capital.

Respuesta: El emp equilibrado de información directa indirecta cuando se abordan los riesgos operativos.

Resultado: Si se tiene en cuenta la naturaleza del riesgo, se puede determinar el tipo de información que debe emplearse para la supervisión.

Mano de obra. La empresa experimenta un alto o moderado grado de cambios de personal en los lugares de fabricación que resultan en frecuentes altas y bajas en la nómina de cada fábrica. La empresa ha determinado que el riesgo de problemas materiales en la operativa (o en los resultados financieros) es relativamente bajo, teniendo en cuenta los importes relativamente bajos a nivel de persona y la sencillez del proceso de nómina. Como consecuencia de ello, la empresa depende de la supervisión de las variaciones de mano de obra para detectar fallos en los controles, en lugar de pruebas directas sobre los controles específicos en las altas, bajas y ajustes en la nómina.

Durante el proceso anual de presupuestos, la empresa fija su plan de producción, así como las necesidades de mano de obra y los costes asociados. El director de operaciones supervisa las variaciones en la mano de obra investigando los asuntos que parecen inusuales o con importes importantes. Cualquier aumento o disminución debe corresponder a la actividad productiva del mes y los cambios de personal.

Inversión de capital. La empresa cuenta con controles que abordan el riesgo de inversiones inapropiadas de capital que incluyen las aprobaciones necesarias en las órdenes de compra y facturas, así como la triple comprobación de la orden de compra, factura y documentación con respecto a la recepción de mercancías.

Las inversiones de capital se aprueban como parte de proceso anual de presupuestos y se asignan a cada fábrica cuando se llevan a cabo. Los gastos directos se presupuestan de acuerdo a la producción prevista, mientras que los gastos indirectos se basan en las tendencias históricas haciendo su asignación correspondiente. El director de operaciones lleva a cabo una supervisión continua a través de la revisión de estos gastos, investigando las variaciones que sean importantes o inusuales, además de reunirse semanalmente con el director general para hablar del rendimiento y explicar las variaciones en detalle.

La empresa ha determinado que el nivel de riesgo operativo (y de los resultados financieros) es mayor para las inversiones de capital que para la mano de obra. La Dirección ha llegado a esta conclusión en parte por la frecuencia de operaciones así como una mayor posibilidad, en el tiempo, de incorporar gastos inapropiados a los presupuestos (una actividad que pudiera no detectarse a través de revisar sólo la información indirecta). Por lo tanto, la entidad complementa la supervisión continua de información indirecta con pruebas directas realizadas anualmente de los controles de aprobación y la triple comprobación. Como resultado de ello, la supervisión de las inversiones de capital cuenta con mayor eficiencia además de abordar los riegos adecuadamente.

Ejemplo 24: El 90 por ciento aproximadamente de los empleados de una empresa manufacturera se ubica en los centros de fabricación. La empresa ha implementado un nuevo software y flujo de trabajo para revisar y aprobar la nómina. Todas las nóminas producidas dos veces por semana se revisan detalladamente en los centros y se comunican a través del flujo de trabajo. El responsable corporativo de nóminas las revisa para detectar variaciones inusuales, tales como el aumento/disminución de personal o pagos excesivos de horas extras. Las fluctuaciones identificadas se revisan y requieren una respuesta suficiente y soporte antes de procesar la nómina. Este control de supervisión permitió al responsable de nóminas identificar el pago excesivo de horas extra de forma continua a uno de los jefes de fábrica fuera del ciclo normal de cierre en el centro correspondiente. La investigación llevada a cabo por la Dirección reveló que el jefe de fábrica había falsificado sus horas extra. La revisión mejorada de la información indirecta puso de manifiesto una deficiencia de control además de la existencia de fraude en un área considerada normalmente de riesgo bajo o moderado.

Respuesta: Una mejora en el empleo de información indirecta para la supervisión de la nómina.

Resultado: Si se tiene en cuenta la naturaleza del riesgo, se podrá determinar el tipo de información que debe emplearse para la supervisión.

Implementación de los procedimientos de supervisión

Resumen de la guía: Una vez priorizados los riesgos, seleccionados los controles clave e identificada la información convincente disponible, la organización implementará procedimientos de supervisión que puedan evaluar la efectividad del sistema de control interno en la gestión o mitigación los riesgos identificados sobre los objetivos de la organización. La supervisión implica el empleo continuo de procedimientos para este propósito y/o evaluaciones puntuales para recopilar y analizar datos convincentes que respaldan las conclusiones sobre la efectividad de los controles internos a través de todos los cinco componentes de COSO. El informe COSO anima las organizaciones a "centrarse en la manera de mejorar (sus) actividades continuas de supervisión, y, por lo tanto, hacer hincapié en 'incorporar' en lugar de 'añadir' controles."

Supervisión continua y evaluaciones puntuales

Resumen de la guía: La supervisión continua ocurre cuando las operaciones rutinarias de la organización ofrecen información –tanto directa como indirecta– a las personas responsables de la efectividad del sistema de control interno. Como se realizan de forma rutinaria, a menudo en tiempo real, los procedimientos continuos de supervisión ofrecen una oportunidad inicial para detectar y corregir deficiencias de control.

Las evaluaciones puntuales podrán emplear las mismas técnicas que la supervisión continua, si bien se diseñarán para evaluar los controles de forma periódica, no formando parte de las operaciones rutinarias de la organización. No obstante, sí podrán desempeñar un papel importante en la supervisión porque a menudo:

- Ofrecen un análisis objetivo de la efectividad de los controles cuando se llevan a cabo empleando personal no involucrado en la operativa de dichos controles, y
- Proporcionan información periódica con respecto a la efectividad de los procedimientos de supervisión continua.

Riesgo/asunto: La identificación del fraude y otras deficiencias de control podría originar que se reconsideren los procedimientos actuales de supervisión.

Ejemplo 25: Para una cadena de tiendas, la supervisión continua de las operaciones de tienda siempre ha sido considerada para el éxito de la organización. No obstante, el incremento en el número de tiendas, en combinación con algunos episodios de fraude llevó a la Dirección a invertir en el desarrollo de una función de supervisión a nivel corporativo –el Grupo de Operaciones de Tienda– para mejorar la supervisión continua de los controles sobre las operaciones de tienda.

El Grupo de Operaciones de Tienda comprende cuatro ex-gerentes de tienda, directores de distrito, auditores y personal de tecnología. El equipo tiene acceso en tiempo real a datos sobre las operaciones de tienda para llevar a cabo la supervisión de los indicadores operativos diarios, semanales y mensuales. Para mayor información sobre los procedimientos de supervisión continua de esta empresa, véase el ejemplo en el Capítulo V titulado *La Supervisión de los inventarios de tienda de una gran organización de comercio al por menor.*

Respuesta: Modificaciones necesarias para mejorar la supervisión continua.

Resultado: Las mejoras en la supervisión posibilitaron el aumento de su eficiencia, así como la identificación y rectificación de futuros fallos de control de manera más oportuna.

Riesgo/asunto: La efectividad de los procedimientos de supervisión continua puede afectar las determinaciones con respecto a otros procedimientos de supervisión.

Ejemplo 26: El Programa de Evaluación del Control Interno (ICAP en sus siglas en inglés - *Internal Control Assessment Program)* de una empresa de corretaje de seguros y servicios financieros por Internet representa una forma de supervisión continua de los controles clave (véase el Ejemplo 9). Como primera línea de defensa contra las deficiencias de control, la presencia del ICAP permite a la Dirección centrar sus esfuerzos de supervisión continua en (1) las áreas de alto riesgo (la ausencia de autoevaluaciones diluiría los esfuerzos de supervisión al incluir áreas de bajo riesgo), (2) aquellas donde el ICAP ha identificado problemas potenciales, o (3) las áreas donde las evaluaciones puntuales han identificado deficiencias de control sobre las que no se informé a través de las autoevaluaciones. Como resultado de ello, la organización cuenta con mayor capacidad de centrar sus esfuerzos con respecto a evaluaciones puntuales en base a la prioridad del riesgo, y de modificar sus procedimientos de supervisión continua según la necesidad.

Respuesta: El empleo de procedimientos continuos de autoevaluación con reconfirmaciones periódicas por parte de Auditoría Interna u otros.

Resultado: Puede ayudar centrar la supervisión continua de la Dirección en las áreas de mayor riesgo y en el fallo del proceso de autoevaluación, si existiese, identificado en el proceso de reconfirmación.

Riesgo/asunto: Las modificaciones de los riesgos pueden afectar al tipo y frecuencia de supervisión.

Ejemplo 27: Una empresa manufacturera de mediana dimensión tiene 13 centros de fabricación, de los cuales seis se consideran como importantes. La Dirección tiene previsto llevar a cabo la supervisión del control interno en los centros que considera de menor importancia a través de, principalmente, procedimientos de supervisión continua que incluyen una revisión de las conciliaciones mensuales y revisiones analíticas. Sin embargo, se han identificado varios factores de riesgo, incluyendo unos errores frecuentes en las actividades mensuales y trimestrales de conciliación, así como altas y bajas de los controller en los centros y del personal de supervisión. Con estos factores de riesgos la Dirección ha determinado que se necesita realizar una evaluación periódica de información más directa en los centros de menor tamaño, por lo que ha implementado unas auditorías aleatorias que evalúan los controles clave de manera periódica. También se ha llevado a cabo una formación adicional de los controller en cada centro para abordar las deficiencias de control identificadas. Estas acciones han ayudado mejorar la efectividad continua de los controles a nivel de cada centro de producción.

Respuesta: Las modificaciones identificadas en las operaciones de negocio conducen a la reconsideración de la supervisión así como potenciales cambios en ella.

Resultado: La organización podría ajustar sus procedimientos de supervisión cuando sea necesario.

IV. Evaluación y comunicación de los resultados

Resumen de la guía: La supervisión incluye la comunicación de resultados personal apropiado. Esta última fase posibilita la confirmación de las expectativas previas sobre la efectividad de los controles internos, o en señalar las deficiencias detectadas para su posible acción correctiva.

Priorización y comunicación de los resultados

Resumen de la guía: La identificación y priorización de las potenciales deficiencias de control permitirá a las organizaciones determinar (1) los niveles de Dirección que deben ser informados sobre potenciales deficiencias, y (2) la acción correctiva, si existiera, que debe llevarse a cabo. Varios factores podrán ejercer su influencia sobre la priorización de las deficiencias detectadas, incluyendo:

- La probabilidad que exista de que la deficiencia afectará la consecución de un objetivo de la organización de forma importante,
- La efectividad de los controles compensatorios, y
- El efecto agregado de múltiples deficiencias.

Negocio/asunto: Las deficiencias de control identificadas deben priorizarse para su notificación y las acciones correctivas que determinan deben implementarse adecuadamente.

Ejemplo 28: Una empresa manufacturera internacional ha desarrollado una base de datos personalizada para seguir los asuntos con relación a la calidad de producción – tanto externos identificados por los clientes como internos por la supervisión realizada por la Dirección y las Auditorías de Calidad. Los asuntos se priorizan y se registran; su origen se averigua, se asignan a un gerente dentro de área de producción, y se hace un seguimiento de ellos hasta que se resuelvan.

La Dirección recibe presentaciones del líder del equipo de calidad de producción mensualmente con respecto a la situación de los asuntos de calidad que permanecen abiertos. Los que son importantes, pudiendo afectar la capacidad del negocio en la consecución de sus objetivos financieros y de calidad, reciben atención especial por parte de la Dirección de unidad de negocio y se comunican a la Dirección ejecutiva en sus reuniones mensuales, trimestrales y anuales.

La Dirección ejecutiva de la organización exige que los directivos funcionales no sólo evalúen e informen los resultados, sino también deben certificar los controles bajo su responsabilidad (véase Anexo B).

Respuesta: El empleo de una herramienta para ayudar en la priorización, seguimiento y comunicación de potenciales deficiencias.

Resultado: Ayuda a asegurar que las deficiencias de control identificadas se aborden adecuadamente.

Negocio/asunto: Las deficiencias de control identificadas deben priorizarse para su notificación y cualquier acción correctiva debe implementarse adecuadamente.

Ejemplo 29: La alta Dirección de las operaciones de negociación de una organización de energía eléctrica revisa todos los incumplimientos con las políticas relevantes basándose en los criterios definidos en la Política de Riesgos de Negociación. La organización emplea un sistema que genera los informes de forma automática integrada con la plataforma de negociación con objeto de asegurar que los asuntos identificados se comuniquen al nivel apropiado para su seguimiento. El encaminamiento de las notificaciones varía desde el supervisor directo hasta la Dirección ejecutiva en los casos más severos de incumplimiento, así como miembros del Comité de Riesgos (ROC) y auditoría interna.

Respuesta: El empleo de una herramienta que ayude en la priorización, seguimiento y comunicación de las potenciales deficiencias.

Resultado: Ayuda a asegurar que las deficiencias de control identificadas se aborden adecuadamente.

Ejemplos

Riesgo/asunto: El proceso de evaluación de la deficiencia de control debe incluir personal competente y objetivo.

Ejemplo 30: Una agencia gubernamental importante cuenta con un grupo de trabajo de alto nivel para el control interno que prioriza los esfuerzos de rectificación para las deficiencias identificadas. Para ello, considera factores tales como los riesgos de control interno, las autoevaluaciones de control, y su experiencia con otros organismos federales.

Respuesta: El empleo de personal cualificado para la evaluación de las deficiencias de control.

Resultado: Ayuda asegurar que la evaluación de las deficiencias de control sea coherente y adecuada.

Riesgo/asunto: El proceso de evaluación de la deficiencia de control debe incluir personal competente y objetivo.

Ejemplo 31: La Dirección de un fabricante internacional ha creado un Comité de Divulgación Trimestral y Anual *(Quarterly and Annual Disclosure Committe o QADC)* responsable de llevar a cabo una revisión y análisis de la supervisión de los controles. Los aspectos importantes de esta revisión son las aspectos presentados por los directivos de línea, incluyendo aquellos relacionados con la operación de los controles internos (véase Anexo B). El comité también emplea un *checklist* (véase Anexo C) para asegurar que la supervisión se lleva a cabo en las áreas de riesgo significativo.

Respuesta: El empleo de personal con formación específica para la evaluación de la severidad de las potenciales deficiencias.

Resultado: Ayuda asegurar que la evaluación de las deficiencias de control sea coherente y adecuada.

Información interna

Resumen de la guía: Los protocolos de información pueden variar dependiendo del propósito de la supervisión llevada a cabo y la severidad de las deficiencias. Normalmente, deberá informarse a la persona directamente responsable de su funcionamiento, así como a los directivos que son responsables de su supervisión y que cuenten con al menos un nivel más alto. La comunicación como mínimo a estos dos niveles ofrecerá al responsable la información necesaria para corregir la operativa del control, además de promover la intervención de personas con una apropiada objetividad en el análisis de su severidad y seguimiento. Las deficiencias podrían en alguna ocasión ser lo suficientemente severas para merecer su análisis por parte del Consejo. La Dirección y el Consejo podrán si así lo desean decidir sobre la naturaleza y severidad de las deficiencias que deben informarse a ese nivel.

Riesgo/asunto: Las deficiencias de control deben comunicarse al personal apropiado.

Ejemplo 32: El departamento de auditoría interna en una empresa manufacturera de mediana dimensión registra y sigue todas las deficiencias de control además de evaluar su impacto en la organización. Estas deficiencias se comunican a la Dirección responsable de la unidad de negocio que haya sido auditada. Cuando se requiera un plan de rectificación, el equipo directivo trabaja con auditoría interna para desarrollarlo. Se asigna una persona dentro de la unidad de negocio la responsabilidad de rectificar determinadas deficiencias de control. Auditoría interna establece un tiempo de rectificación basado en la clasificación de la importancia, y las deficiencias deben rectificarse dentro del límite de tiempo definido o debe existir un plan claro que aborde la deficiencia.

Respuesta: Procesos establecidos para las deficiencias identificadas.

Resultado: Ayuda asegurar que las personas adecuadas tengan conocimiento de las deficiencias de control y mejora la probabilidad de que tales deficiencias se aborden correctamente.

Seguimiento: Las deficiencias de control identificadas deben considerarse para su rectificación y cualquier acción correctiva debe documentarse adecuadamente.

Ejemplo 33: El Grupo de Operaciones de Tienda de una empresa-cadena de tiendas de ventas al por menor trabaja con la Dirección y/o el personal de cada tienda (dependiendo si se trata de una deficiencia que se generaliza para todas las tiendas o sólo ocurre en una tienda determinada) para desarrollar un plan de remedio para todas las deficiencias de control identificadas. Después hace seguimiento del plan empleando una hoja de cálculo hasta que se resuelvan las deficiencias. La Dirección ejecutiva y el Comité de Auditoría reciben información actualizada sobre la situación trimestralmente.

Respuesta: El empleo de una hoja de cálculo para hacer seguimiento e informar de las deficiencias identificadas.

Resultado: Ayuda asegurar que las deficiencias de control identificadas se aborden adecuadamente.

Seguimiento: La clasificación de las deficiencias de control encontradas y su severidad pueden aumentar la rapidez y eficiencia en su rectificación.

Ejemplo 34: En una empresa internacional de servicios de seguros, el departamento de auditoría interna clasifica las deficiencias de control durante el curso de auditoría como: deficiencias menores, deficiencias que deben informarse o deficiencias importantes. La estructura de comunicación para informar sobre ellas se basa en su impacto potencial sobre la organización. Dicha estructura exige que:

- Las deficiencias menores se informen al final de cada auditoría, de manera detallada, al supervisor responsable del control.
- Las deficiencias que deben informarse se comunican al final de cada auditoría, de manera detallada, al responsable del control, así como al equipo de alta Dirección y trimestralmente, de manera resumida, al Comité de Auditoría.
- Las deficiencias importantes se informan al final de cada auditoría de manera detallada, al responsable del control, así como al equipo de alta Dirección y trimestralmente, también con detalles, al Comité de Auditoría.

Respuesta: Se establece una escala para calificar las deficiencias identificadas, así como un protocolo de comunicación.

Resultado: La empresa puede abordar las deficiencias que pudiesen tener el mayor impacto sobre los objetivos de la organización con mayor rapidez y más recursos cuando sea necesario.

Información externa

Resumen de la guía: Un programa de supervisión bien diseñado y llevado a cabo será de ayuda en respaldar las afirmaciones o certificaciones al exterior porque puede ofrecer información convincente con respecto a si el control interno ha funcionado de manera efectiva en un momento dado o durante un periodo concreto.

Los informes externos que contengan afirmaciones sobre la efectividad del sistema de control probablemente estarán sujetos a examen por terceros que (1) no cuenten con el mismo nivel de conocimiento implícito de los controles que tenga la Dirección, y (2) que necesiten suficientes datos convincentes para así formarse sus propias opiniones sobre la efectividad del control interno. Como consecuencia de ello, la organización podría considerar conveniente contrastar el alcance de su programa de supervisión con las necesidades de terceros, tales como auditores y supervisores, con objeto de que todas las partes comprendan la información disponible con respecto a la supervisión permitiendo así que se maximice su uso. Además, la organización podría mejorar la eficiencia de los esfuerzos llevados a cabo por terceros al encaminarles hacia los aspectos que sean útiles para ellos, o al modificar su programa de supervisión para facilitar su trabajo. Tales modificaciones pueden ser:

- El empleo de evaluadores con mayor nivel de objetividad en ciertas áreas cuando se determine que pueda mejorar la capacidad de terceros para hacer uso de su trabajo.
- El aumento del uso de información directa para la supervisión de ciertas áreas cuando se determine que los terceros puedan respaldar sus propias conclusiones con mayor efectividad y eficiencia.
- Aumentando la formalidad de los informes y su nivel de detalle con objeto de mejorar la capacidad de terceros de comprender y evaluar el control interno.

Ejemplos

Riesgo/asunto: Los requerimientos de los auditores externos podría originar la duplicación de esfuerzos.

Ejemplo 35: La alta Dirección y el departamento de auditoría de una institución financiera de pequeña dimensión convocan una reunión anual para la planificación de las actividades de auditoría con los auditores externos. Hablan del planteamiento de la Dirección hacia la evaluación del control interno de la información financiera y consideran las modificaciones a este planteamiento en las áreas donde se podría aumentar la capacidad del auditor externo para emplear el trabajo realizado por la Dirección y/o auditoría interna a la hora de llevar a cabo sus procedimientos de auditoría externa. Por ejemplo, auditoría interna podría decidir aumentar ligeramente el tamaño de las muestras en las pruebas de los controles de algunas áreas clave, de tal manera de que sean lo suficientemente amplias para satisfacer las necesidades de los auditores externos.

Respuesta: Los frutos de una planificación conjunta entre la organización y los auditores externos.

Resultado: Permite a la Dirección modificar la supervisión donde le sea beneficioso, y aumenta la probabilidad de que los auditores externos puedan emplear los resultados de la supervisión.

Riesgo/asunto: Una organización podría carecer de las habilidades para supervisar el control interno en determinadas áreas complejas.

Ejemplo 36: Durante varios años, un fabricante internacional ha empleado especialistas externos para llevar a cabo evaluaciones puntuales de los controles sobre una serie de aspectos de la organización. El empleo de especialistas se determina por la Dirección basándose en (1) los resultados del proceso anual de evaluación de riesgos, (2) teniendo en cuenta las necesidades de los auditores externos y la capacidad de emplear el trabajo cuando llevan a cabo sus auditorías, y (3) las competencias del personal de auditoría interna. Los resultados de estos asuntos se comunican y se hace seguimiento sobre ellos internamente.

Repuesta: Se considera el empleo de especialistas.

Resultado: Permite a la organización emplear personal cualificado para ayudar en la supervisión sin tener que contratar o formar una persona adicional.

V. Otros aspectos a considerar

La supervisión de los controles subcontratados a terceros

Resumen de la guía: Cuando las organizaciones emplean terceros para la prestación de ciertos servicios (proveedores de servicios subcontratados), tal como lo hace un banco al subcontratar el cobro de préstamos o una corporación que subcontrata la gestión del plan de pensiones, aún existe la necesidad de gestionar adecuadamente los riesgos asociados a los objetivos de la organización. Los usuarios de servicios subcontratados (denominados aquí como "empresas usuarias") deben comprender y priorizar los riesgos asociados a estos servicios. La empresa usuaria también debe conocer la manera en que el sistema de control interno del proveedor del servicio subcontratado gestiona y mitiga los riesgos significativos, y obtener, como mínimo, información periódica sobre la operación de estos controles. Este nivel de conocimiento puede obtenerse revisando los informes de auditorías independientes o de inspecciones realizadas facilitados por el proveedor. Cuando el nivel de riesgo lo requiera y no se disponga de tales informes, la empresa usuaria podrá realizar su propia evaluación de los controles clave del proveedor.

Ejemplo 37: Una empresa manufacturera de mediana dimensión (la Empresa) subcontrata su proceso de nómina a una empresa de renombrada experiencia. El proveedor de servicios proporciona el informe de auditoría realizada de forma independiente del diseño y operación su sistema de control interno con respecto al proceso de nóminas, enumerando:

- Los objetivos de control y controles internos pertinentes a la Empresa.
- Las pruebas realizadas de forma independiente como parte de la auditoría y sus resultados.
- Ciertos controles, denominados "aspectos de control del usuario a tener en cuenta" que estuviesen bajo la responsabilidad de la Empresa, como el control que asegure que los datos enviados son completos y precisos.

El director de Recursos Humanos y el Controller revisan este informe producido dos veces al año tomando nota de (1) que los objetivos de control y el diseño cumplan con sus expectativas, y (2) cualquier resultado negativo que pudiera ser relevante para la organización, y que posiblemente provoque una mayor revisión por la alta Dirección. El departamento de auditoría interna también incorpora los "aspectos de control del usuario a tener en cuenta" en su ciclo anual de auditorías. Por último, el Comité de Auditoría recibe información actualizada de la situación dos veces al año.

Respuesta: Obtener y evaluar el informe de la auditoría independiente del control interno del tercero.

Resultado: Proporciona la información necesaria para que la organización usuaria pueda evaluar el diseño de los controles del tercero y su rendimiento. También señala los controles que podrían necesitar ser evaluados en la organización usuaria.

El empleo de tecnologías de la información para una supervisión efectiva

Resumen de la guía: Con frecuencia las organizaciones hacen uso de las tecnologías de información (TI) – a través de herramientas para la supervisión de controles o la gestión de procesos – con el fin de mejorar la supervisión. Las herramientas automatizadas para la supervisión de los controles realizan pruebas rutinarias y pueden mejorar la efectividad, eficiencia y oportunidad de la supervisión de determinados controles. Algunas herramientas de control se emplean para realizar lo que a menudo se denomina "supervisión continua de controles". Las herramientas para la gestión de procesos aumentan la eficiencia y sostenibilidad de la supervisión al facilitar ciertas actividades que le afecten tales como la evaluación de los riesgos, la definición y evaluación de los controles, así como la comunicación de los resultados. La mayoría de las herramientas emplean técnicas de flujos de trabajo que ofrecen una estructura y coherencia en la realización y comunicación de los procedimientos de supervisión.

Riesgo/asunto: Las deficiencias de control identificadas podrían considerarse para su rectificación y las acciones correctivas que se determinen deben implementarse adecuadamente.

Ejemplo 38: Un fabricante y distribuidor importante de bebidas emplea una herramienta proveniente de un paquete de software para elaborar informes con respecto a los controles internos que también sirve de depósito para:

- Los responsables de los controles, permitiéndoles documentar sus autoevaluaciones de la supervisión llevada a cabo referente a los controles internos para otros evaluadores.
- La documentación con respecto a los flujos de trabajo del proceso y los controles.
- Los planes de rectificación, situación actual y su conclusión basándose en el plan elaborado por la Dirección.

La herramienta también ofrece un informe resumido que muestre la situación de los procedimientos de supervisión a través de la organización y sus respectivos resultados.

Respuesta: El empleo de una herramienta para controlar la situación de la supervisión y un informe resumido de ella.

Resultado: Ayuda a asegurar que las deficiencias de control identificadas se aborden correctamente.

Riesgo/asunto: La Dirección de una gran organización compleja podría necesitar una manera de controlar la situación de los esfuerzos de supervisión.

Ejemplo 39: Un proveedor de servicios de corretaje de títulos y servicios financieros por Internet emplea una herramienta automática para documentar su Programa de Evaluación del Control Interno trimestral (ICAP en sus siglas en inglés-*Internal Control Assesment Program)* por el cual se requiere que los responsables de las unidades de negocio ejecuten autoevaluaciones trimestralmente y certifiquen los controles bajo su responsabilidad (véase el Ejemplo 9). Esta herramienta facilita la planificación y ejecución de evaluaciones puntuales que supervisen la efectividad del proceso ICAP, además de servir para informar a la alta Dirección y al Consejo.

La implantación de esta herramienta ha aportado muchos beneficios para la organización. Primero, la configuración de la herramienta automática asegura que los responsables de las unidades de negocio se responsabilicen de los controles porque el sistema se centra en esta responsabilidad para afirmar de manera rutinaria que el proceso está "completo" dentro de la herramienta. Segundo, una de las características de la herramienta facilita la elaboración de informes completos sobre las deficiencias de control al hacer un seguimiento de la resolución y eliminación de los asuntos identificados de control interno, enviando recordatorios e informes a las personas pertinentes en base a criterios predefinidos.

Respuesta: El empleo de una herramienta para controlar la situación de la supervisión.

Resultado: La Dirección podrá ver fácilmente la situación y resultados de la supervisión.

Riesgo/asunto: En una organización grande o compleja los cambios en el personal y/o acceso al sistema podrían originar una combinación inapropiada de funciones incompatibles.

Ejemplo 40: Un fabricante y distribuidor de bebidas emplea una herramienta para la segregación de funciones que le ofrece una supervisión continua además de la personalización de este aspecto basándose en unas reglas establecidas. Empleándose de manera preventiva y detectiva, la herramienta genera un informe con todos los conflictos referentes a la segregación de funciones de acuerdo a los criterios predefinidos, que se analiza por personal adecuadamente objetivo. Esta herramienta ha permitido que la organización pudiera trasladar a las unidades de negocio la responsabilidad sobre la segregación de funciones y seguridad informática, en lugar de mantenerla dentro de TI.

Respuesta: Una supervisión continua de los controles sobre segregación de funciones.

Resultado: La Dirección puede identificar y abordar los asuntos relacionados con la segregación de funciones de manera oportuna.

Asunto: Unas conciliaciones de cuentas numerosas pueden dificultar la supervisión de que se haya completado, y su revisión cuando sea necesario, por parte de la Dirección.

Ejemplo 41: El mismo fabricante y distribuidor de bebidas emplea una base de datos para hacer seguimiento sobre todas las conciliaciones así como su evaluación, asegurando que se realicen y se revisen. A cada cuenta de la contabilidad se le ha asignado un nivel de riesgo basado en su materialidad, complejidad, los asuntos identificados en el año anterior, cambios en el entorno y el riesgo de fraude. La Dirección emplea esta evaluación de riesgos, así como las anomalías identificadas por la herramienta de seguimiento, para dirigir su evaluación independiente y revisión de conciliaciones. En el pasado, la organización probaba, a través de evaluaciones puntuales, tanto los controles de elaboración como los de aprobación para las conciliaciones. Con la implantación de esta herramienta la organización puede supervisar la realización y revisión de conciliaciones de manera más eficiente.

Respuesta: Una mej supervisión a través empleo de una herramienta para el control de las conciliaciones.

Resultado: Automati gran parte del proce de control, permitien que la Dirección pue centrarse en otros riesgos y controles.

Asunto: La evaluación manual del cumplimiento con los procedimientos dentro de un entorno de alto volumen rutinario puede consumir mucho tiempo y estar sujeto a errores.

Ejemplo 42: Una organización importante de energía eléctrica ha implementado herramientas automáticas para llevar a cabo la supervisión diaria, semanal y mensual del cumplimiento de la normativa. Estas herramientas realizan pruebas basadas en condiciones comprobando que los datos de las operaciones correspondan con los parámetros predefinidos tal y como se especifica en el manual corporativo de políticas de negociación.

Basándose en las políticas de riesgos, las herramientas asignan el nivel de severidad a las anomalías identificadas y automáticamente notifica a las personas responsables para que sean gestionadas. El gestor de riesgos de negociación hace seguimiento de las incidencias identificadas con respecto a las políticas de negociación, y presenta mensualmente un resumen de las infracciones al Comité de Supervisión de Riesgos *(Risk Oversight Committee* o ROC). Las infracciones importantes se discuten de manera específica con el ROC y el Comité de Auditoría.

El empleo de estas herramientas no impide la utilización de técnicas manuales de supervisión, aunque sí influye en el tipo, frecuencia y alcance de la supervisión manual.

Respuesta: Una supervisión continua empleando pruebas condicionales de los datos de las operaciones.

Resultado: La organización podrá probar las tolerancias el cumplimiento automáticamente cuando sea posible, permitiendo a los evaluadores centrar su procedimientos manuales donde se requieran mayores elementos de juicio.

Asunto: La evaluación manual del cumplimiento de los procedimientos en un entorno de alto volumen rutinario puede consumir mucho tiempo y estar sujeto a errores.

Ejemplo 43: Una importante empresa manufacturera se centraba en evaluaciones puntuales que empleaban mucha mano de obra para supervisar los controles en el proceso de abastecimiento y su correspondiente pago. Con objeto de mejorar la eficiencia y efectividad de esta supervisión, la empresa implantó una herramienta disponible en el mercado para la supervisión continua cuya analítica avanzada (incorporando un depósito de 130 comprobaciones de integridad coherentes con las que emplean los contables forenses, auditores e inspectores de fraudes para identificar indicios de fraude, malversación, y errores en el ciclo de abastecimiento) supervisa cada operación e identifica potenciales incidencias para su revisión. La implementación de esta herramienta permitió a la organización descubrir infracciones en los controles que incluían operaciones indebidas o duplicadas. También pudo racionalizar y personalizar sus eva-

Respuesta: Una supervisión continua empleando pruebas condicionales de los datos de las operaciones.

Resultado: La organización podrá probar las tolerancias y el cumplimiento automáticamente cuando sea posible, permitiendo a los evaluadores centrar sus procedimientos manuales donde se requieran mayores elementos de juicio.

Riesgo/asunto: La evaluación manual del cumplimiento de los procedimientos en un entorno de alto volumen rutinario puede consumir mucho tiempo y estar sujeto a errores.

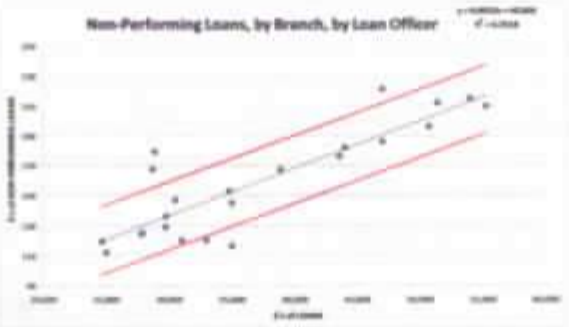
luaciones puntuales para que sirvieran con mayor eficiencia de confirmación periódica de la efectividad de los procedimientos de supervisión continua.

Respuesta: Una supervisión continua empleando un análisis de regresión.

Resultado: La Dirección puede programar la frecuencia y alcance de las evaluaciones puntuales de acuerdo al nivel de riesgo.

Ejemplo 44: Muchas instituciones financieras emplean herramientas de supervisión continua en áreas tales como (1) la concesión/gestión de préstamos, (2) el seguimiento y establecimiento de provisiones para préstamos, (3) prevención de blanqueo de capitales, (4) cheques falsificados, (5) Comunicación de Actividades Sospechosas (SAR en sus siglas en inglés - *Suspicious Activity Reporting*) y su resolución, y (6) anomalías en las transferencias de fondos.

Una entidad financiera ha desarrollado un análisis simple de regresión de la morosidad de los préstamos por sucursal y oficial de crédito (véase figura abajo), como una de las formas de supervisar la información indirecta con respecto a los controles sobre la concesión de préstamos. Los intervalos de precisión estadística de color rojo permiten que se encuentren los puntos fuera de las múltiples medidas (p.ej., las políticas, los parámetros del sector, o las desviaciones estándar según las estadísticas). El informe además puede actualizarse en tiempo real o por lotes (batch). Este análisis ayuda a la organización a identificar los gerentes de crédito y/o sucursales que podrían estar incumpliendo las políticas de concesión de créditos.



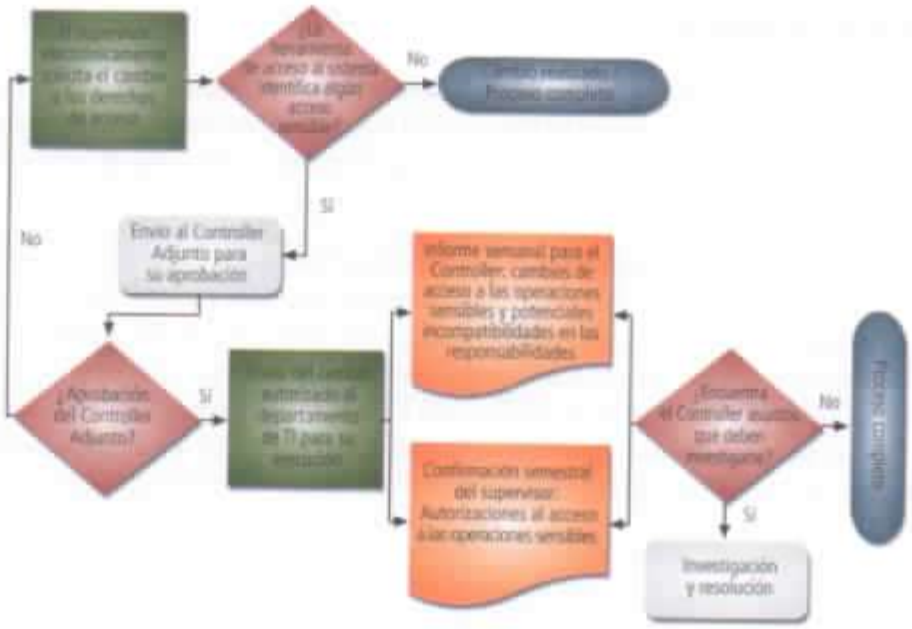
Riesgo/asunto: El personal con responsabilidades incompatibles y/o acceso al sistema podría realizar modificaciones inapropiadas u operaciones no autorizadas.

Ejemplo 45: La Dirección de una importante empresa manufacturera determinó que el acceso a sistemas con información sensitiva así como la segregación de funciones incompatibles entre los distintos sistemas constituyen factores críticos para la consecución de varios de los objetivos de la organización. Para abordar este riesgo, la empresa ha implementado un proceso automatizada por el que los supervisores envían sus peticiones de cambios al acceso al departamento de TI a través de una herramienta automática que contiene tablas para el "acceso sensitivo" que señalan determinadas peticiones, como las correspondan a sistemas con información sensitiva o la solicitud de unos derechos de acceso para un empleado que pudieran no ser compatibles con los que ya tiene o con sus funciones. Aquellas peticiones que no presentaran esta sensibilidad son procesadas con la aprobación del supervisor, y las que sí la presentasen se dirigen al asistente del controller para su aprobación.

Respuesta: El empleo de una herramienta de TI para controlar los accesos al sistema e identificar posibles problemas en la segregación de funciones.

Resultado: Automatiza una parte del sistema de supervisión con respecto a los cambios de acceso y segregación de funciones que consume mucho tiempo. También disminuye la posibilidad de que se pasen por alto unas funciones incompatibles.

El sistema genera un informe semanal para el controller que refleja los cambios de acceso para los sistemas de información sensitiva. El informe recoge el nombre de los supervisores que han dado su aprobación y señala las funciones que podrían ser incompatibles. El controller revisa el informe para confirmar que los supervisores que aprueban los cambios cuentan con la debida autorización. Dos veces al año, se envían informes de todas las personas autorizadas a realizar operaciones sensitivas dirigidos a los correspondientes supervisores para su revisión y aprobación. Una vez aprobados, se dirigen al controller para su revisión.



Para asegurar la integridad de este proceso de cambios en el acceso al sistema, el departamento de auditoría interna periódicamente:

- Revisa la tabla de información sensible para determinar si es adecuada,
- Prueba los controles de aprobación del asistente de controller por medio de intentar procesar un cambio en los derechos de acceso sensible sin su aprobación, y
- Verifica la revisión del controller de las confirmaciones del supervisor emitidas dos veces al año.

Ejemplo 46: Una empresa de energía eléctrica calcula su facturación e ingresos correspondientes para el consumo de los clientes de kilovatios/hora basándose en una serie de parámetros que se mantienen en sus bases de datos. Estos parámetros, entre otros, son: (1) las horas empleadas, (2) la energía consumida, (3) el tiempo empleado, (4) el tipo de cliente, y (5) las condiciones de los contratos. La amplia naturaleza de estos parámetros y las potenciales consecuencias de cambios inapropiados le convierten en un área de alto riesgo para la entidad, por lo que la Dirección considera como crítico el riesgo de modificaciones inadecuadas a las bases de datos.

Respuesta: Una elección de controles "clave" relacionadas con TI.

Resultado: Permite a la Dirección abordar este riesgo de TI de manera eficiente.

Los controles elegidos como "clave" por la Dirección comprenden la gestión de cambios y el acceso a los sistemas. Los controles para la gestión de cambios fueron probados exhaustivamente durante la implementación inicial, y se prueban de nuevo periódicamente o cuando se produce un cambio. Las bases de datos incluyen varias opciones con respecto a la seguridad que proporcionan datos importantes para la supervisión. Por ejemplo, se generan sumas de comprobación que cambian si se han modificado los datos. Un cambio en la suma originará un registro de auditoría, correo electrónico o similar alerta comunicando que se ha modificado la base de datos. Estos datos automáticos permiten a la organización identificar y evaluar las modificaciones a las bases de datos cuando ocurran, por lo que respaldan un intervalo más prolongado entre las evaluaciones puntuales planificadas.

VI. Ejemplos Detallados

Los ejemplos breves presentados en los Capítulos II-IV de esta Parte pretenden demostrar cómo podrían las distintas organizaciones aplicar los conceptos descritos en las Partes I y II de la Guía COSO de Supervisión. Su brevedad proporciona un punto de fácil referencia a los conceptos específicos, si bien no así una mirada exhaustiva de la supervisión de principio a fin.

Este capítulo ofrece tres ejemplos detallados que discurren desde el punto en que un riesgo determinado se evalúa hasta el proceso de supervisión, para finalizar con la ejecución del proceso de supervisión y la comunicación de los resultados a la Dirección y al Comité de Auditoría. Los primeros dos ejemplos –uno perteneciente a una organización importante de comercio al por menor y el otro con respecto a una empresa mediana de fabricación– representan ejemplos reales de la supervisión en dos organizaciones. El tercero se ha compilado a través de las experiencias de los miembros del equipo del proyecto que han ayudado a empresas en la supervisión efectiva y eficiente de los riesgos asociados a tecnologías de la información.

Contenido

Supervisión de los controles sobre los inventarios de tienda de una empresa importante de venta al por menor

Antecedentes

1. Una empresa importante de venta al por menor posee más de 3.000 tiendas y una estructura direccional con distintos niveles para sus operaciones de tienda, que comprende:
   - La Dirección ejecutiva,
   - Doce Directores Senior, cada uno de los cuales supervisa seis Directores Regionales aproximadamente,
   - Alrededor de 75 Directores Regionales, cada uno de los cuales tiene la responsabilidad sobre unos seis a ocho distritos,
   - Aproximadamente 500 gerentes de distrito, cada uno de los cuales se responsabiliza de unas seis a ocho tiendas, y
   - El gerente de cada tienda.

2. La supervisión del control interno toma varias formas en cada nivel de Dirección. Este ejemplo se centrará en los riesgos asociados a la gestión de los inventarios de tienda que la Dirección ha determinado que son significativos para la organización desde el punto de vista de operaciones así como de los resultados financieros.

3. La principal responsabilidad del control interno de las operaciones de las tienda la tienen los gerentes de tienda. A través de procedimientos ejecutados durante las visitas a las tiendas que ocurren como mínimo cada mes, los gerentes de distrito llevan a cabo la supervisión más directa sobre la continuada efectividad de los controles en cada tienda. Los Directores Regionales y otros miembros de la Dirección también realizan visitas a las tiendas periódicamen-

te, no obstante, sus principales procedimientos de supervisión suponen la revisión exhaustiva de las estadísticas de tienda (i.e. información indirecta que podría identificar una tienda con problemas de control que afecten las operaciones e información financiera) y su interacción con los gerentes de distrito, así como la observación de ellos.

4. Dado que se trata de una organización importante y sus más de 3.000 tiendas pueden compararse estadísticamente, esto representa, de manera práctica, que se puede maximizar la supervisión empleando información indirecta, por lo que los Directores Senior y miembros de la Dirección ejecutiva supervisan numerosos controles, incluyendo los que tienen que ver con los inventarios de tienda, a través de una supervisión exhaustiva de las estadísticas de operaciones de tienda.

5. Con el tiempo, el aumento de tiendas supuso una presión sobre la forma anterior de supervisar las operaciones de tienda, que consistía principalmente en visitas no frecuentes realizadas por auditoría interna. Como respuesta, la Dirección llevó a cabo una revisión exhaustiva del control interno de las operaciones de tienda (estableciendo un punto de referencia para el control interno efectivo) efectuando tres importantes modificaciones a la estructura subyacente de supervisión. Primero se trasladó gran parte de la responsabilidad de supervisión a los gerentes de tienda y de distrito. La segunda consistió en mejorar el detalle que aparecía en los informes de operaciones que revisan los directivos a todos los niveles. La tercera fue la inversión en el desarrollo de una función de supervisión a nivel corporativo –el Grupo de Operaciones de Tienda (SOG, en sus siglas en inglés - *Store Operations Group*)– con objeto de mejorar las actividades de control y la supervisión continua de controles a nivel tienda.

6. El Grupo de Operaciones de Tienda comprende ex-gerentes de tienda y gerentes de distrito, auditores y personal de tecnología. Esta mezcla ofrece al grupo tanto las competencias como la objetividad necesaria para realizar sus funciones. Además, con objeto de aumentar su objetividad, el Grupo de Operaciones de Tienda forma parte de la función de auditoría interna en lugar de ser una parte de las operaciones o del departamento financiero. Como se comentará más adelante, este Grupo comunica los potenciales problemas de control al personal apropiado fuera de auditoría interna.

7. El Grupo de Operaciones de Tienda tiene acceso a las operaciones de tienda e información financiera en tiempo real para realizar su revisión de los datos de manera diaria, semanal trimestral y anual. Empleando sus amplios conocimientos de operaciones de tienda, riesgos y controles asociados, el Grupo ha diseñado informes personalizados de la base de datos para cubrir las áreas clave de operaciones y control interno, incluyendo los siguientes aspectos:
   - Ejecución de auditorías de los inventarios de manera semanal y mensual,
   - Actividad de depósitos tardíos,
   - Actividades de caja,
   - Ajustes en los inventarios por causa de robo, deterioro y compensaciones a clientes,
   - Actividades de compras de inventario y recepción de mercancías, e
   - Invalidación de precios.

Priorización de riesgos

8. Una vez al año, la organización completa una evaluación exhaustiva de los riesgos a través de la entidad, con la intervención de personas que incluyen miembros de la alta Dirección, los líderes de las unidades de negocio, y, cuando sea apropiado, sus subordinados directos. Dicha evaluación se centra en la identificación del efecto y probabilidad (algunas veces denominado "importancia y probabilidad") de los riesgos financieros, operacionales y de cumplimiento con la normativa con respecto a las operaciones de tienda y a nivel corporativo. Los riesgos se puntúan em-

pleando una escala numérica que varía desde un nivel bajo de "1" hasta el nivel más alto de "5", ofreciendo un respaldo a los criterios de priorización de la Dirección. Una vez priorizados, continua la clasificación de los riesgos en niveles –o factores de riesgo– que indican la manera en que pudieran manifestarse. La tabla abajo demuestra la manera en que la organización agrupa y prioriza los riesgos[3].

9. La Dirección reconoce que el control efectivo del inventario de tienda es crucial para las operaciones de la organización, así como sus operaciones y objetivos con respecto a la comunicación de resultados. Para tomar un ejemplo, seguiremos uno de estos factores de riesgo, "Modificación incorrecta/inadecuada de las cuentas de inventario de tienda" (factor de riesgo 2.b. abajo), a través del proceso de supervisión.

10. Las ventas de la organización se componen principalmente de muebles, electrodomésticos y equipos electrónicos. Por lo general, se trata de unos elementos del inventario que son grandes y pueden contarse fácilmente, siendo más difícil su robo que los productos de otros comerciantes como ropa o artículos de venta en grandes almacenes. No obstante, si existen robos o disminuciones generalizados en múltiples tiendas, o si los gerentes de tienda pudiesen representar los saldos de inventario de manera fraudulenta, podrían producirse errores que en su conjunto serían materiales para la organización en términos de sus objetivos operativos así como la precisión de los resultados financieros que publica.

11. El conocimiento de dichos factores, además de la comprensión que posee la Dirección de la organización y el negocio, ofrece un respaldo para el proceso de evaluación de los riesgos asociados a los inventarios. La tabla presentada a continuación ilustra el proceso minucioso de evaluación de los riesgos de la organización con respecto a los inventarios.

Riesgos	Factores de riesgo (i.e. lo que pudiese fallar)	Ranking del impacto	Ranking de la probabilidad	Prioridad
1. Tipo/cantidad/ mezcla de producto, niveles de inventario o compras inadecuadas.	a. Pérdidas de ingresos debido a la falta de capacidad de poder satisfacer la demanda de los clientes. b. Se mantienen inventarios excesivos de tienda. c. Reconocimiento de pérdidas por inventarios obsoletos o pasados.	5	3	A
2. Comunicación inapropiada / incorrecta / inoportuna de los niveles de inventario o compras.	a. No se identifican los inventarios dañados / obsoletos. b. Ajuste incorrecto/inadecuado de las cuentas de inventario de tienda.	5	3	A
3. Recepción de inventarios inadecuado a nivel tienda.	a. Falta de reconocimiento / registro de los inventarios en el sistema de manera oportuna. b. Aceptación involuntaria de inventarios dañados / obsoletos. c. Evaluación incorrecta del coste del inventario. d. Gastos asociados a la rectificación de errores en la entrega de mercancías. e. Aumento de la incidencia de robo / daños debido a que se repiten las entregas de las mercancías.	3	3	M

3. Algunas organizaciones podrían decidir llevar a cabo sus esfuerzos en la priorización de los riesgos al nivel que esta organización denomina como "factores de riesgo". No obstante, para esta organización, la priorización de los riesgos a un nivel más alto para después centrarse en los controles que aborden los factores de riesgos asociados a ellos les ofrece un nivel adecuado de respaldo para sus decisiones sobre el control interno, incluyendo la definición de los controles internos y la manera en que se supervisarán.

Riesgos	Factores de riesgo (i.e. lo que pudiese fallar)	Ranking del impacto	Ranking de la probabilidad	Prioridad
4. Robo de inventarios.	a. Pérdidas financieras directas. b. Representación de mayores saldos en las cuentas de inventario. c. Representación de menores gastos / mayores niveles de ingresos netos.	3	3	M
5. Traspasos de inventarios entre tiendas de manera incorrecta o inoportuna.	a. Pérdidas de ingresos debido a la falta de capacidad de poder satisfacer la demanda de los clientes. b. Mantener inventarios excesivos de tienda. c. Saldos incorrectos en las cuentas de inventario de tienda. d. Falta de capacidad de poder realizar inventarios correctos a nivel tienda.	5	3	A
6. Datos incorrectos / no disponibles de inventarios de tienda.	a. Pérdidas de ingresos debido a la falta de capacidad de poder satisfacer la demanda de los clientes. b. Contabilización incorrecta de inventarios y actualización de costes. c. Información de mala calidad para la negociación de los precios de compra. d. Falta de capacidad por parte de los gerentes de tienda en poder realizar sus inventarios programados de manera correcta.	5	1	M

Identificación de los controles clave

12. Una vez que la Dirección haya priorizado los riesgos asociados a la gestión de inventarios, la organización los correlaciona con los controles que pueden abordarlos. Este proceso establece las expectativas para la gestión de las operaciones de tienda, resultados financieros a nivel corporativo, y auditoría interna con respecto a la manera en que el sistema de control interno deba gestionar o mitigar los riesgos identificados.

13. La Dirección afinará sus esfuerzos de supervisión cuando identifique los controles que, al supervisarse, ofrezcan un nivel adecuado de respaldo con respecto a la efectividad del sistema de control interno.

14. Con respecto al riesgo de "Ajuste incorrecto/inadecuado de las cuentas de inventario de tienda", la Dirección ha implantado una serie de controles:

    - *Inventario periódico.* Para asegurar el recuento correcto del inventario a nivel tienda, se realizan los siguientes procedimientos[4]:

      - Se requiere que el gerente de tienda lleve a cabo un recuento del inventario a nivel código de barras (i.e. haciendo un escaneo de los códigos de barra de las mercancías del inventario) tres veces por semana, cada lunes,

4. Estos controles exhaustivos del inventario de tienda son posibles por el hecho de que consiste de un número relativamente pequeño de artículos de gran tamaño facilitando su recuento. El alcance de dichos controles podría no ser factible para otros tipos de organizaciones, incluyendo los que se dedican a la venta al por menor.

miércoles y viernes. Al realizarlo, se registra el inventario de forma automática en el sistema de información centralizado.

- También se le requiere que el gerente de tienda realice un inventario mensual del número de serie de los artículos (i.e. haciendo un recuento por número de serie y comparándolo con los resultados registrados de inventario).
- El gerente de distrito debe llevar a cabo un recuento mensual por número de serie.
- Los gerentes de tienda realizan sus recuentos empleando un escáner de código de barras que automáticamente registra los resultados en el sistema centralizado de información. También se registra el tiempo que duran los recuentos de inventarios para que la Dirección pueda saber cuánto tiempo se consume al realizar determinados inventarios y reaccionar de acuerdo a sus resultados. Los inventarios realizados con demasiada rapidez podrían indicar recuentos hecho con prisas e inefectivos. Cuando tardan demasiado en realizarse, esto podría indicar la necesidad de una mayor formación o de otras mejoras operativas.

- *Acceso restringido a los ajustes en los registros.* Para asegurar una supervisión adecuada así como la aprobación de las modificaciones a las cuentas de inventario, sólo el gerente de distrito podrá ajustar las cuentas de inventarios por motivo de deterioro, robo, o compensaciones a clientes.

- *Revisión analítica de forma mensual.* Con objeto de mitigar el riesgo de una gestión inapropiada de los inventarios a nivel tienda además de evaluar la rentabilidad global a nivel tienda, se revisan todos los ajustes al inventario como parte de la revisión mensual de los resultados financieros (pérdidas y ganancias) realizada por el gerente de distrito y Director Regional. Se analizan y se comparan las tendencias de una determinada tienda en el tiempo contra una amplia variedad de indicadores de rendimiento y los resultados de otras tiendas.

- *Revisión diaria de los informes de inventarios.* Para asegurar que la actividad diaria del inventario es precisa, el gerente de distrito revisa un informe diario que muestra los saldos de inventario disponibles, las mercancías recibidas, las órdenes de compra pendientes y las incidencias con respecto al recuento de inventarios.

- *Revisión del informe de incidencias.* Con objeto de asegurar que los recuentos de inventarios se realicen de manera oportuna, se notifica al SOG, el gerente de distrito y el Director Regional si no se han completado los recuentos de inventario en el sistema durante un tiempo de dos semanas.

- *Auditorías de supervisión.* Para asegurar que se ejecuten adecuadamente los recuentos de inventarios y que los gerentes de tienda controlen los inventarios improductivos, el gerente de distrito lleva a cabo unas auditorías exhaustivas de tienda trimestralmente. En lo relativo al riesgo de inventario, estas auditorías incluyen una revisión de los recuentos de inventario completados por el gerente de tienda, la identificación de ajustes al inventario, y una evaluación de los inventarios improductivos (i.e. durante más de 90 días). La realización de las auditorías trimestrales de tienda se documenta en el sistema centralizado de información y comunicado al Director Regional correspondiente.

15. Hay que señalar la imposibilidad de que algún inventario de tienda de manera individual fuese tan incorrecto que sería material para toda la organización, aún cuando esta imprecisión se elevara al 100%. Sólo un fallo generalizado del control del inventario a nivel de gerente de tienda, abarcando múltiples gerentes de distrito, podría ser material para la organización en su conjunto. Por lo tanto, al centrar sus esfuerzos de supervisión a nivel tienda y haciendo una distribución del riesgo del fallo de control a través de númerosos gerentes de distrito, la organización disminuye efectivamente el potencial de que los fallos de control en los inventarios pudiesen convertirse en materiales. Estos factores organizacionales son importantes cuando se considera la cantidad de información convincente necesario para respaldar la determinación de la efectividad del sistema de control interno con relación al riesgo.

Identificación de información convincente

16. En lo relativo al riesgo identificado (i.e. saldos de inventario de tienda ajustados de manera imprecisa/ incorrecta), los recuentos de inventario tres veces por semana y mensuales representan controles clave diseñados para asegurar la precisión de las cuentas de inventario en el sistema. A excepción del control que restringe el acceso a los ajustes de los inventarios, todos los demás controles identificados por la Dirección ofrecen varios niveles de supervisión que aseguran que (1) se realizan los recuentos periódicos de inventario de forma precisa, o (2) el contenido de las cuentas de inventario y los ajusten parecen razonables a nivel tienda. En esta organización, el personal directivo de cada uno de sus niveles busca identificar la información que sea relevante, fiable y oportuna para indicar si el control sobre los inventarios de tienda funciona y las cuentas de inventario son correctas.

17. Por motivo de la dimensión de la organización y su estructura que comprende distintos niveles, los esfuerzos de supervisión por parte de la alta Dirección (en este caso, los esfuerzos del Director Financiero) dependen de (1) la efectividad de supervisión a nivel Director Senior, Director Regional, y gerente de distrito; (2) la efectividad de la supervisión llevada a cabo por el SOG; y (3) la supervisión continua propia de la alta Dirección de las estadísticas de tienda a través de la organización.

Información directa

18. La información directa disponible, relevante, fiable y oportuna con respecto a la operación de los recuentos de inventario realizados por los gerentes de tienda tres veces por semana y mensualmente comprende los siguientes componentes:
    - Registros en el sistema que indican la fecha, hora y resultados de los recuentos realizados por el gerente de tienda;
    - La observación directa del gerente de distrito mientras los gerentes de tienda realizan estos recuentos;
    - Los resultados de los inventarios propios de los gerentes de distrito que deben identificar los fallos de cualquier recuento realizado por el gerente de tienda antes de que tales fallos pudiesen contribuir a un error material.

Información indirecta

19. La información indirecta que pudiese indicar un fallo potencial en los controles llevado a cabo por el gerente de tienda incluye los siguientes componentes:
    - Unas medidas detalladas a nivel tienda que muestran las tendencias de la tienda así como las medidas comparativas que incluyen un análisis a nivel producto, el coste de las mercancías vendidas, rentabilidad, etc.;
    - Registros del sistema que detallan la duración de cada recuento de inventario; y
    - Registros a nivel tienda en el sistema, incluyendo los saldos de inventarios disponibles, las mercancías recibidas por la tienda, órdenes de compra pendientes y, basándose en los recuentos de inventario, cualquier ajuste necesario a las cuentas de inventario.

Implementación de la supervisión

20. La tabla a continuación señala la manera en que los distintos niveles de Dirección controlan la efectividad de los controles de inventario del gerente de tienda, comenzando por el gerente de distrito y terminando por el Director Financiero. Hay que señalar que todos los procedimientos de supervisión, incluyendo las evaluaciones puntuales for-

man parte de las actividades normales de la operativa, no habiéndose desarrollado con el único fin de cumplir con alguna normativa establecida.

Procedimiento de supervisión	Tipo de información	Tipo de supervisión	Observaciones
Gerente de distrito			
1. Revisar el informe diario de inventarios a nivel tienda.	Indirecta	Continua	Este informe permite al supervisor directo estimar si los inventarios actuales y los de corto plazo son razonables. También le ofrece una estimación del inventario que debe estar disponible cuando realiza su visita a la tienda.
2. Llevar a cabo el inventario mensual por número de serie.	Directa	Continua	Este procedimiento sirve tanto de actividad de control (identificando los errores en los saldos de inventario) como de procedimiento de supervisión (repitiendo la actividad por lo que valida el control del inventario que realiza el gerente de tienda).
3. Realizar la revisión analítica a nivel tienda entre el gerente de distrito y el Director Regional.	Indirecta	Continua	A través de la revisión analítica mensual, el gerente de distrito y Director Regional podrán identificar anomalías en los inventarios que requieran una mayor investigación.
4. Llevar a cabo auditorías trimestrales de cada tienda, incluyendo un examen de los registros de inventario del gerente de tienda.	Directa	Evaluación puntual	Este procedimiento de supervisión permite un examen periódico de las operaciones de tienda, incluyendo la gestión de inventarios, a un nivel detallado que revalida la operación efectiva del control interno.
5. Hacer seguimiento sobre cualquier incidencia de inventario identificado por el SOG.	Directa	Evaluación puntual	Si el SOG identifica una tienda que no ha realizado el necesario recuento de inventario en un periodo de dos semanas (véase SOG más abajo) o que presente otras anomalías identificadas a través del análisis, se notifican al gerente de distrito y al Director Regional para que puedan hacer seguimiento sobre la incidencia.
Directores Regionales y Director Senior			
1. Revisión diaria, semanal y mensual de los informes sobre la operativa de las tiendas que señalan numerosas estadísticas relativas a los niveles de inventario, el coste de mercancías vendidas y la rentabilidad.	Indirecta	Continua	Este informe permite al gerente directo rápidamente estimar si los inventarios actuales y los de corto plazo son razonables. También ofrece una estimación del inventario que debe estar disponible cuando realiza su visita a la tienda.
2. Discusiones sobre las operaciones de tienda, incluyendo la gestión de inventarios durante las reuniones periódicas entre los Directores Senior y sus Directores Regionales, y entre los Directores Regionales y sus gerentes de distrito.	Indirecta	Continua	Estas discusiones, que se mantienen a un nivel alto dado el número de tiendas, ofrece a los Directores Regionales y Director Senior la oportunidad de preguntar sobre las tiendas y gerentes de tienda que pudieran ser menos efectivos que otros.

Procedimiento de supervisión	Tipo de información	Tipo de supervisión	Observaciones
3. Realizar visitas periódicas a las tiendas.	Indirecta	Evaluación puntual	Los Directores Regionales y Director Senior no pueden visitar un gran número de tiendas o realizar y observar los controles sobre los inventarios cuando funcionan. No obstante, las visitas periódicas envían un mensaje al terreno sobre la importancia del control interno, además de permitirles ver de primera mano la cantidad y condición del inventario disponible.
4. Hacer seguimiento sobre cualquier incidencia en los inventarios identificado por el SOG.	Directa	Evaluación puntual	Si el SOG identifica una tienda que no ha realizado el necesario recuento de inventario en un periodo de dos semanas (véase SOG más abajo) o que presente otras anomalías identificadas a través del análisis, se notifican al gerente de distrito y al Director Regional para que puedan hacer seguimiento sobre la incidencia.

Grupo de Operaciones de Tienda (SOG)

1. Llevar a cabo revisiones analíticas de cada tienda, examinado las incidencias y comunicando los resultados a la Dirección.	Indirecta	Continua	Este análisis exhaustivo ofrece una revisión objetiva e informada sobre las estadísticas a nivel tienda con una alta probabilidad de poder identificar las tiendas problemáticas antes de que puedan originar un error material. El SOG ha desarrollado su lista de indicadores clave basándose en la experiencia profesional y con la asistencia y dedicación del personal tecnológica que "extrae" y recopila de las bases de datos corporativas la información aplicable para su evaluación. Mensualmente, esta lista de indicadores clave y los resultados de la supervisión realizada por el SOG la revisan Auditoría Interna, la Dirección ejecutiva de las operaciones de tienda, y el comité ejecutivo de la organización.
2. Revisar en el sistema informático la evidencia y de haber completado el inventario de los códigos de barra tres veces por semana y sus resultados.	Directa	Continua	Los recuentos de inventario se hacen a través de un escaneo electrónico del código único de barras de cada elemento en existencia. El SOG recibe información directa del sistema informándole cuándo se ha completado el recuento, su duración y los resultados. El SOG compara los resultados con los que provienen de las otras más de 3.000 tiendas para reconocer potenciales anomalías.
3. Llevar a cabo auditorías a nivel tienda y controles del inventario cuando sea necesario.	Directa	Evaluación puntual	Auditoría Interna y el SOG podrán, en caso de que sea necesario, llevar a cabo unas evaluaciones puntuales de los controles de inventario.

Procedimiento de supervisión	Tipo de información	Tipo de supervisión	Observaciones
Director Financiero			
1. Revisar las estadísticas semanales señalando las tiendas con potenciales problemas de inventario o rentabilidad.	Indirecta	Continua	El informe semanal de las estadísticas proporciona al Director Financiero datos frecuentes sobre los resultados de las operaciones. También señala las posibles anomalías que podrá discutir con otros miembros de la Dirección y de las operaciones.
2. Discusiones sobre la operativa de las tiendas, incluyendo la gestión de inventarios durante las reuniones periódicas sobre operaciones.	Indirecta	Continua	Como en el caso de las discusiones entre los Directores Senior y sus Directores Regionales, y entre los Directores Regionales y los gerentes de distrito, la participación del Director Financiero en las reuniones periódicas le ofrece mucha información indirecta sobre la efectividad de los controles de la gestión de tiendas.
3. Revisar los informes de auditoría interna y del SOG con respecto a los resultados de sus procedimientos de supervisión.	Directa e indirecta	Evaluación puntual	En la mayoría de las organizaciones, los informes de Auditoría Interna se comprenden principalmente de información directa. Sin embargo, en esta organización la mayor parte de la supervisión realizada por el SOG es indirecta. Una excepción es la información que proviene de los recuentos de inventario tres veces por semana empleando los códigos de barras, que comprende información directa con respecto a las tiendas que no han llevado a cabo estos recuentos de manera adecuada. Teniendo en cuenta la naturaleza de la organización (i.e. un gran número de tiendas homogéneas que son estadísticamente comparables) y la supervisión empleando información directa que toma lugar en otras partes de la organización, los procedimientos de supervisión del Director Financiero le ofrecen un respaldo adecuado para determinar si los controles de inventario realizados por los gerentes de tienda son efectivos a través de la organización.

Comunicación y evaluación de los resultados

21. Los problemas de control interno identificados por los gerentes de distrito normalmente se corrigen a través de comunicaciones entre el gerente de distrito y de tienda.

22. Si el gerente de tienda no realiza un recuento de inventario dentro de un periodo de dos semanas, se alerta al equipo SOG como parte de su revisión de los informes de estadísticas. Cuando reciben esta alerta, el SOG informa directamente al gerente de tienda y solicita una explicación por no haber realizado el inventario. También se notifica al gerente de distrito y al Director Regional responsable, además de documentar el asunto en el Resumen de Operaciones de Tienda que sirve de 'cámara de compensación' para las incidencias identificadas por el SOG.

23. El Resumen de Operaciones de Tienda se envía con carácter mensual al director de Auditoría Interna y el Comité Ejecutivo de la organización. Los elementos que se incluyen en el informe se mantienen hasta que se consideren como 'resueltos' por el SOG.

24. En un caso, durante la revisión de los informes estadísticos, el SOG identificó una tienda con un nivel atípico de depósitos tardíos y faltas de efectivo, además de observar anomalías en varias medidas clave de la tienda que pudieran ser indicativas de clientes ficticios y manipulaciones de inventarios. Estas medidas recogían un lapso en los recuentos de inventario que deben realizarse tres veces por semana para unos 100 artículos, además de oscilaciones poco usuales en el número de nuevos contratos de ventas y clientes, un alto nivel de morosidad, y variaciones poco corrientes en los cobros y margen de beneficios.

25. Los asuntos anteriormente comentados se informaron al gerente de distrito responsable de la tienda así como el equipo de prevención de pérdidas de la organización (un grupo especializado dentro de las operaciones corporativas responsable de los asuntos relacionados con la disminución de inventarios). A través de una visita e investigación descubrieron que el gerente de tienda robaba efectivo de la caja y cubría los importes faltantes registrando unas ventas a crédito a clientes ficticios, lo que eliminaba los artículos de los inventarios de tienda. Después, el gerente vendía el artículo eliminado de los libros, obteniendo efectivo que se empleaba para cubrir (1) la cantidad que faltaba de efectivo y (2) el importe a pagar por el cliente ficticio, manteniendo para sí el efectivo que restaba.

26. El fraude se descubrió porque el SOG evaluó (1) la información convincente indicando que no funcionaba de forma efectiva uno de los controles clave que se centra en el recuento del inventario, y (2) otra información indirecta que identificaba actividades inusuales. También reaccionó el SOG de manera competente y objetiva, permitiéndole comprender las implicaciones del fallo de este control. Al comunicar el mencionado fallo a las personas adecuadas a través de los canales correctos, el SOG pudo realizar unos procedimientos de investigación más profundos que dieron lugar a la identificación de la fuente del problema y su rectificación.

27. Este tipo de fraude que ocurre a menudo en grandes organizaciones de venta al por menor probablemente se hubiera descubierto en algún momento a través de un aumento en las pérdidas por importes pendientes de pago o los controles asociados con la concesión de créditos. Sin embargo, debido a la fortaleza de los procedimientos de supervisión existentes, la organización pudo identificar el fraude con rapidez, tomando las acciones correctivas correspondientes y reduciendo el potencial de pérdidas.

Datos suplementarios con respecto al ejemplo de inventarios de tienda

Abajo encontramos unos datos específicos que utilizaba la organización para la supervisión ofreciendo, como complemento a la descripción presentada arriba, una visión más amplia del proceso.

Empleando el informe a continuación, el SOG observó un nivel anormalmente alto de depósitos tardíos y faltantes de efectivo.

Tienda #	Artículo/Op.	Importe	Cargo/ Abono	Operación	Fecha Conciliación	Cuenta	Días de retraso
1749	6/4/2007	801,00	C	Caja	23/4/2007	7751764167	0
1749	6/4/2007	43,58	A	Faltante	23/4/2007	7751764167	0
1749	9/4/2007	757,42	A	175	23/4/2007	7751764167	0
1749	14/4/2007	45,25	C	Excedente	23/4/2007	7751764167	2
1749	14/4/2007	2.638,58	C	Caja	23/4/2007	7751764167	2
1749	18/4/2007	45,00	C	695	1/5/2007	7751764167	0
1749	18/4/2007	45,00	A	Faltante	1/5/2007	7751764167	0
1749	18/4/2007	2.638,58	A	175	23/4/2007	7751764167	2
1749	29/4/2007	796,07	A	Faltante	20/7/2007	7751764167	1
1749	29/4/2007	1.740,00	C	Caja	20/7/2007	7751764167	1

Tienda #	Artículo/Op.	Importe	Cargo/ Abono	Operación	Fecha Conciliación	Cuenta	Días de retraso
1749	5/5/2007	582,10	C	Caja	20/7/2007	7751764167	0
1749	5/5/2007	363,90	C	Excedente	20/7/2007	7751764167	0
1749	21/5/2007	3.930,93	C	Caja	20/7/2007	7751764167	0
1749	22/5/2007	421,43	C	BC	20/7/2007	0080262008	0
1749	22/5/2007	80,00	A	Faltante	20/7/2007	0080262008	0
1749	25/5/2007	3.143,98	A	175	20/7/2007	7751764167	0
1749	5/6/2007	924,05	A	Caja	6/7/2007	7751764167	4
1749	6/6/2007	1.133,05	C	C	6/7/2007	7751764167	4
1749	6/6/2007	79,63	C	C	6/7/2007	7751764167	4
1749	8/6/2007	148,03	C	Faltante	6/7/2007	7751764167	4
1749	8/6/2007	643,75	C	Caja	6/7/2007	7751764167	4
1749	11/6/2007	1.153,06	A	175	6/7/2007	7751764167	4

Datos suplementarios con respecto al ejemplo de inventarios de tienda

El patrón de los depósitos tardíos así como los faltantes en caja fue un indicador de potenciales problemas de control interno con respecto al efectivo, aunque no necesariamente afectando al inventario. Estas anomalías requerían una mayor investigación, por lo que el profesional del SOG responsable de revisar el informe presentado arriba comenzó una serie de indagaciones sobre las posibles causas de los mencionados problemas.

Poco después de haber identificado los asuntos relacionados con la caja, el SOG observó en el Informe de Incidencias sobre los Recuentos de Inventario de los Códigos de Barra que aparecían más de 100 artículos que no habían estado sujetos a este control. También se observaron unas oscilaciones inusuales en ciertos indicadores clave de rendimiento. La tabla a continuación muestra cinco de estos indicadores de un informe que cubre 35 distintas medidas. Los números sombreados representan las anomalías que requerían una mayor evaluación.

Medida	Promedio	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic	Ene	Feb	Mar
Acuerdos obtenidos	6,92	-11	46	36	13	49	1	-32	11	-16	27	21	3	-58
Una cifra de más de 10 acuerdos obtenidos representa una alerta si no se encuentra respaldada por una promoción de la empresa. Las grandes oscilaciones también representan alertas.														
Clientes obtenidos	12,46	6	31	25	6	42	11	-4	22	3	17	21	12	-30
Un importante incremento en el periodo de un mes puede ser indicador de clientes ficticios. Repetidas disminuciones puede indicar problemas con respecto a la atención del cliente.														
Morosidad media	11,97	13,47	11,62	13,77	12,88	12,99	9,32	9,67	9,49	11,12	12,2	14,57	12,55	11,92
Una morosidad de más del 6% puede ser indicador de cuentas ficticias de clientes o problemas en las prácticas de concesión de créditos.														
Porcentaje de ingresos cobrados cada mes	92,14	96,30	86,50	87,20	92,00	95,00	90,50	95,10	99,10	93,10	85,50	89,80	92,60	95,10
Las grandes oscilaciones que ocurren de un mes para otro representan alertas.														
Porcentaje de beneficios mensuales	5,92	(0,60)	7,50	19,00	(4,00)	17,00	(1,50)	(0,40)	17,20	11,50	(13,10)	12,60	10,30	1,50
Las grandes oscilaciones que ocurren de un mes para otro representan alertas.														

El efecto acumulado del análisis presentado anteriormente dio lugar a una evaluación puntual de los controles de esta tienda con respecto a la caja y los inventarios, por la cual se descubrió el fraude y permitió a la organización abordarlo antes de que se convirtiera en material.

Al analizar la efectividad de la supervisión, este ejemplo demuestra que la organización comenzó con un punto de referencia para el control efectivo. Con el tiempo, empleando información directa tanto como indirecta, desarrolló unos análisis detallados que pueden detectar potenciales zonas problemáticas de manera oportuna. Además, la cultura del "seguimiento" que posee la organización originó una rápida investigación de los problemas potenciales.

Observaciones

28. Este breve ejemplo no podrá transmitir de forma completa el contexto organizacional para la cual se han desarrollado los controles, incluyendo la supervisión. El personal que interviene en evaluar el riesgo, diseñar los controles y los correspondientes procedimientos de supervisión, así como en supervisar el sistema de control interno posee una amplia experiencia en esta organización y sector, por lo que ha desarrollado e implementado procedimientos de supervisión que proporcionan la información que se considera como adecuada y suficiente con respecto a la efectividad de los controles subyacentes. Estas personas continúan afinando dichos procedimientos a medida que cambian los riesgos y controles.

29. El equipo del proyecto COSO responsable de la autorización de este ejemplo ha identificado posibles modificaciones a los procedimientos de supervisión aplicados. Otras organizaciones podrían beneficiarse de la discusión a continuación de estas modificaciones cuando consideren la posibilidad de aplicar los procedimientos a sus circunstancias particulares. El objetivo común a través de toda organización es la implantación de un control interno, incluyendo la supervisión, que pueda gestionar y mitigar los riesgos significativos para los objetivos de la organización de la manera más adecuada y rentable.

30. Primero, una parte de la supervisión llevada a cabo por los gerentes de distrito (p.ej. haciendo un recuento de los inventarios de seis u ocho tiendas) podría parecer excesiva para algunas organizaciones. Dado que el recuento realizado tres veces por semana se registra electrónicamente empleando un escáner de códigos de barra, el gerente de distrito podría revisar un informe producido por el sistema documentando sus resultados, y realizar un recuento por separado con menor frecuencia.

31. Segundo, por encima del nivel del gerente de distrito, se emplea poca información directa para la supervisión. Como esta organización posee un gran número de tiendas estadísticamente comparables, posee una mayor capacidad que otras organizaciones para emplear información indirecta a la hora de identificar posibles problemas de control. Con el tiempo, sin embargo, esta información indirecta podría enturbiarse por otros factores. En algunos casos, los problemas generalizados de control podrían influenciar la información indirecta de tal manera que hasta unos errores materiales pudieran parecer normales. No obstante, una organización puede mejorar el nivel de convencimiento de la información empleada en la supervisión de manera rentable.

32. En este ejemplo, no existe casi ninguna oportunidad para el desarrollo de problemas generalizados de control a nivel tienda que pudieran ser materiales para los objetivos de la organización –es decir, si los gerentes de distrito llevan a cabo sus procedimientos de manera correcta. Por lo tanto, la supervisión periódica y objetiva de sus procedimientos (posiblemente a través de Auditoría Interna) podría ser una idea acertada.

33. Estos procedimientos periódicos no necesariamente implican la revisión de cada gerente de distrito todos los años. Una supervisión objetiva podría examinar cada año un grupo aleatorio de gerentes de distrito, cuyos resultados ofrecerían a la Dirección información directa que respalde la convicción que los gerentes de distrito continúan lle-

vando a cabo sus responsabilidades de manera efectiva. Con el conocimiento de que estarán sujetos a revisión, dicha supervisión podría también motivar los gerentes de distrito a ejercer correctamente sus responsabilidades.

Resumen y conclusiones

34. Esta organización de ventas al por menor mejoró tanto la efectividad como la eficiencia del sistema de control interno tomando acciones coherentes con la Guía de Supervisión de COSO. En su respuesta a determinados fallos de control y el reconocimiento que los procedimientos de supervisión no lograban sus objetivos, la Dirección primero realizó una revisión exhaustiva del control sobre las operaciones de tienda, y después:
    - Identificó y priorizó los riesgos para sus objetivos con respecto a las operaciones, resultados financieros y cumplimiento con la normativa,
    - Mejoró los controles donde fuese necesario y eligió los controles clave para supervisarlos a varios niveles,
    - Identificó la información convincente (directa e indirecta) que pudiera ofrecer el respaldo para concluir sobre la efectividad del sistema de control interno, y
    - Desarrolló procedimientos a través de todos los niveles para evaluar la información a través de una mezcla de evaluaciones continuas y periódicas –todo esto poniendo énfasis en los procedimientos de supervisión continua.

35. Otras organizaciones, incluso las que sean similares a la del ejemplo, podrían seguir los principios generales, aunque implementaran distintos controles y procedimientos de supervisión. La Guía de Supervisión de COSO no pretende llevar a todas las organizaciones a las mismas conclusiones en cuanto a los riesgos que sean significativos, la manera de controlar dichos riesgos, ni la forma de supervisar el control interno, sino que ofrece un resumen que puede utilizarse por cualquier organización para desarrollar sus procedimientos de supervisión que respaldarían sus determinaciones sobre la efectividad de su control interno.

Supervisión de los controles sobre determinadas operaciones en una empresa manufacturera de mediana dimensión

Antecedentes

1. Una empresa manufacturera de mediana dimensión produce equipamiento complejo y componentes para motores que normalmente funcionan durante un periodo prolongado (hasta 40 años) y poseen umbrales muy bajos de fallo, tanto así que el fallo de algunos componentes pudiera resultar en la pérdida de vidas humanas.

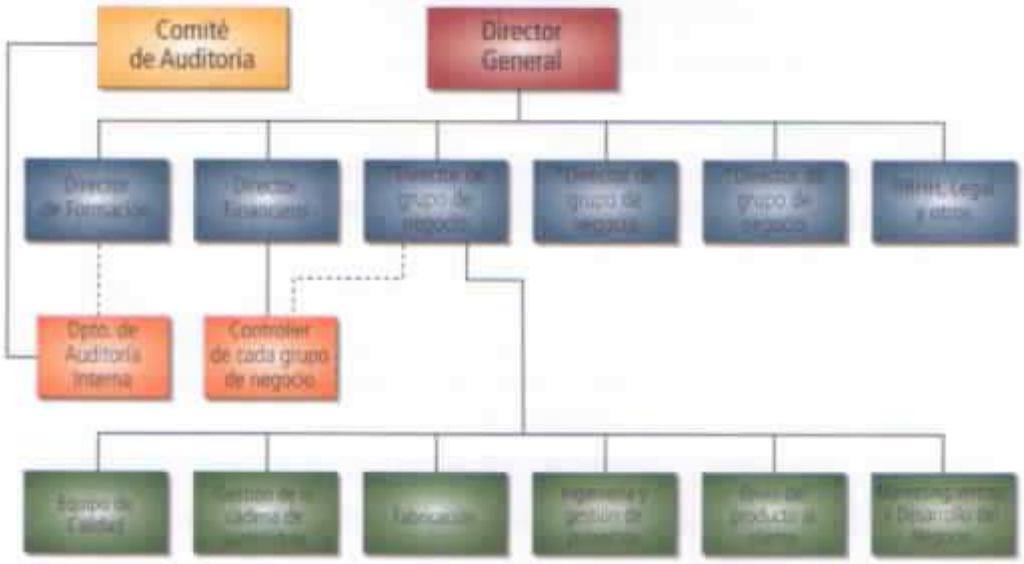
2. Como parte del abastecimiento a nivel mundial, muchos de sus clientes requieren la entrega de productos con el método justo a tiempo. La estrategia de la organización se centra en la rentabilidad de ser fabricante de Equipos Originales (OEM, la abreviatura del inglés: original equipment manufacturer) así como la demanda de sus productos en el mercado de reposición. Como consecuencia de ello, esta organización debe mantener o tener la capacidad de fabricar el inventario que aborde las necesidades de un producto que pudiese tener unos cuarenta años.

3. En algún momento, el Consejo de Administración de la organización expresó su inquietud sobre el hecho de que crecieran los inventarios con mayor rapidez que los ingresos – una tendencia preocupante dado que los avances técnicos podrían dejar obsoleto el inventario de componentes existentes. Se acordó entre el Consejo y la Dirección establecer un objetivo estratégico sobre los métodos de producción y la gestión de inventarios, reconociendo no obstante que dicho objetivo no debería lograrse a costa de la calidad del producto.

Estructura organizacional y el establecimiento de objetivos

4. La organización se estructura alrededor de tres grupos de negocio de producto, cada cual gestionado por un Director que depende directamente del Director General.

5. Cada grupo de negocio de producto recibe el apoyo de un departamento financiero centralizado, así como recursos humanos, auditoría interna, y otras funciones típicamente operativas, y depende de forma indirecta del controller de grupo del negocio de producto que es, a la vez, un miembro del departamento financiero.



*La estructura subordinada es idéntica entre todos los vicepresidentes de grupo.

6. Cada Director de grupo se responsabiliza de todos los aspectos de su grupo de negocio de producto dentro de la estrategia global corporativa, incluyendo:
   - Marketing, desarrollo y crecimiento de la base de datos de clientes para la línea de producto;
   - Supervisión de la investigación y desarrollo de los componentes solicitados por los clientes;
   - Cadena de suministro (supply chain) por línea de producto y la gestión de las relaciones asociadas;
   - El proceso de fabricación del producto;
   - La entrega a clientes de los componentes fabricados; y
   - La gestión de inventarios que suministran productos de alta calidad a los clientes según su necesidad, a la vez que se minimicen las cantidad de inventario disponible para disminuir los costes fijos y el riesgo de obsolescencia.

7. Los componentes se producen de acuerdo a las especificaciones del diseño del producto y los estándares de calidad proporcionados por los clientes, además de unas normas internas de calidad definidas a través del proceso de planificación estratégica de la organización.

8. Cada grupo de negocio de producto comprende un equipo de ingenieros de diseño y del proceso dirigido por un jefe de equipo de ingeniería. Cada equipo supervisa el diseño y ejecución de sus procesos de fabricación.

9. La Dirección ejecutiva desarrolla los objetivos estratégicos de enfoque a largo plazo, que se actualizan cada año. Estos objetivos estratégicos se definen como:
   - Crecimiento focalizado,
   - Excelencia financiera,
   - Excelencia comercial y tecnológica,
   - Excelencia de procesos, y
   - Empleados sobresalientes.

10. El jefe del equipo ejecutivo desarrolla los objetivos anuales que se enlazan con el plan estratégico. La retribución se basa en parte a la consecución de planes específicos por parte del grupo de negocio de producto. Por ejemplo, los objetivos de concentración estratégicos denominados "excelencia comercial y tecnológica" y "excelencia de procesos" recogen los objetivos para la calidad en la fabricación de componentes, en los cuales este ejemplo se centrará.

11. Los Directores de grupo de negocio comparan los resultados mensuales, trimestrales y anuales contra los objetivos estratégicos anuales e informan de las conclusiones al Director General, Director Financiero y al Consejo. Estos informas incluyen unos análisis con respecto a la calidad, entrega, reelaboración, coste y el rendimiento financiero global.

12. Cada grupo de negocio por producto emplea un equipo de calidad que depende directamente del Director de grupo de negocio. Los equipos de calidad se responsabilizan de la supervisión de la calidad del producto además de comprobar el cumplimiento con los estándares de producción, y se componen ex-jefes de procesos de producción, ingenieros de proceso, así como profesionales de calidad que poseen certificaciones independientes de calidad.

Priorización del riesgo

13. A través del proceso de establecimiento de objetivos, la Dirección ejecutiva identifica los riesgos para conseguir los objetivos, priorizándolos en base a su probabilidad e importancia.

14. La organización ha identificado un riesgo crítico relacionado con la posibilidad de producir componentes que no cumplan con los estándares predefinidos de calidad o los requerimientos de coste del cliente. La probabilidad de dicho riesgo aumenta según la organización busca mejorar la eficiencia de producción, disminuir los niveles de inventario de productos terminados, y continuar satisfaciendo las expectativas de los clientes en cuanto a entregas. Por lo tanto, la organización desea integrar los asuntos de calidad en todos los aspectos del ciclo de vida del producto – desde su diseño hasta su entrega.

15. Las expectativas de calidad de producto se establecen por el Director General y la Dirección ejecutiva como parte de sus *objetivos estratégicos de enfoque a largo plazo* con respecto a la *excelencia comercial y técnica* así como la *excelencia de procesos*. Con objeto de mejorar la calidad y eficiencia, la organización ha implementado una serie de normas de calidad para la producción competitiva, incluyendo la adopción de Six Sigma que deben seguir los Directores de grupo de negocio como parte de sus objetivos estratégicos a largo plazo. Six Sigma fue desarrollado por Motorola, Inc., y se trata de un conjunto de prácticas diseñadas a mejorar los procesos por medio de eliminar sus defectos. La metodología típicamente incluye los siguientes cinco pasos: definición, medida, análisis, mejoras y control.

16. Durante el proceso de planificación estratégica, los Directores de grupo y los equipos de liderazgo que dependen de ellos identifican y priorizan los riesgos con respecto a los procesos de producción y calidad. Esta actividad es subjetiva (i.e. no se alimenta de análisis cuantitativos de la importancia y probabilidad de los riesgos) y emplea la gran experiencia de las personas que intervienen en ella. La tabla a continuación demuestra el proceso de análisis sus resultados:

Ciclo de vida del producto Riesgos a la calidad	Causa del riesgo	Prioridad del riesgo
1. Un diseño inadecuado de los componentes solicitados por el cliente, así como los procesos de producción.	a. Unas especificaciones inadecuadas recibidas del cliente.	M
	b. No se aborda el riesgo (por la falta de capacidades o procedimientos adecuados para el análisis del diseño) de que pudiese fallar el componente.	A
	c. No se aborda el riesgo (por la falta de capacidades o procedimientos adecuados para el análisis del diseño) de que el componente pudiese ser la causa de un fallo en el sistema en que se instalara, o no funcionara como se pretenda en ella.	A
	d. No se siguen los procedimientos establecidos para el diseño con respecto a: - la elección de materias primas - los métodos de producción - las rutinas con respecto a la realización de pruebas	A
2. Una producción inadecuada de los componentes para poder lograr los niveles de tolerancia con respecto a la calidad.	a. No se establecen medidas de tolerancia - calidad que sean adecuadas.	A
	b. No se hace seguimiento cuando se exceden los niveles de tolerancia.	M
	c. El personal de fabricación carece de capacidades adecuadas.	M
	d. Una supervisión inadecuada de los procesos de producción (excluyendo el riesgo 2.b. arriba).	M
3. La entrega de componentes al cliente de manera no oportuna.	a. No se establecen con el cliente unas fechas razonables para las entregas.	M
	b. No se reconocen las demoras de manera oportuna, perdiendo así la oportunidad para corregirlas o comentarlas con el cliente.	M

17. Este ejemplo desarrollará el concepto de control interno y supervisión asociada con respecto al Riesgo #1 arriba, diseño inadecuado de los componentes y los procesos de fabricación asociados. Para simplificar se denominará dicho riesgo como el "Riesgo de Diseño".

Identificación de los controles clave

18. La Dirección ha implementado los controles que aparecen en la tabla a continuación para abordar el Riesgo del Diseño (Riesgo #1 arriba). Los controles con el símbolo O-- se han designado como controles clave. Hay que señalar que aunque esta organización no hace una asignación formal de controles "clave" o "no clave", la Dirección clasifica algunos de clave al haber determinado que con su supervisión podrá concluir de manera razonable sobre el hecho de que funcione el sistema de control interno como previsto con respecto al riesgo identificado. También hay que señalar que la definición de "clave" no necesariamente indica la importancia global del control dentro del sistema de control interno, sino que demuestra la contribución relativa que hará la supervisión de dicho control hacia la efectividad del sistema de control interno cuando aborde el riesgo asociado. Todos los controles que aparecen abajo son importantes, si bien la efectividad de algunos puede determinarse a través de la supervisión de otros.

Control	Descripción	Observaciones
1. Adecuadas habilidades y supervisión.	Un jefe de proyecto con experiencia procedente del equipo de ingeniería del área de negocio supervisa la ejecución del proceso de fabricación de componentes y lidera el equipo del proyecto de fabricación compuesto por ingenieros de sistema, diseño, y del proceso de producción, así como un representante del equipo de calidad del área de negocio.	La interacción directa por parte de la Dirección con los miembros del equipo del proyecto, y la supervisión que llevan a cabo de los controles elegidos (abajo) ofrecen el respaldo necesario para concluir sobre el nivel presente de habilidades y la idoneidad de la supervisión con respecto a la fabricación.
2. Plantillas estándar para el proceso de desarrollo.	El jefe de proyecto emplea plantillas estándar y elabora presupuestos con respecto al tiempo y recursos con objeto de hacer un seguimiento contra los resultados esperados. También coordina los presupuestos del proyecto y los costes con el equipo financiero de la corporación.	La supervisión de los controles clave detallados abajo identificará la falta de utilización de las plantillas estándar para el proceso de desarrollo antes de que exista la probabilidad de que tal fallo pudiera ocasionar un error material.
3. Redacción estándar de los contratos.	El contrato estándar con el cliente se redacta de tal forma que resalta la necesidad por parte del cliente de presentar unas especificaciones completas y correctas para los componentes. Dicha redacción representa un mecanismo de comunicación para asegurar que el cliente comprende sus responsabilidades.	La redacción estándar representa un control importante, si bien la supervisión del control clave #12 abajo (la aprobación del cliente) representa una mejor indicación de la comprensión y aceptación por parte del cliente de su responsabilidad.
4. Análisis del riesgo asociado al diseño del componente. O--	Para abordar el riesgo de que el componente diseñado no funcione correctamente, el equipo del proyecto de fabricación completará un Análisis del Riesgo de Diseño identificando y clasificando las causas y efectos de potenciales fallos del componente.	Este control ha sido elegido como clave porque (1) su fallo elevaría el riesgo para la organización con respecto al diseño de componentes a niveles inaceptables, y (2) la supervisión de su funcionamiento efectivo ayuda en respaldar la conclusión sobre los controles anteriores.

Control	Descripción	Observaciones
5. Análisis del riesgo del sistema.	Con objeto de asegurar un funcionamiento correcto del componente dentro del sistema donde se pretende emplearlo, el equipo del proyecto de fabricación llevará a cabo un Análisis del Riesgo del Sistema que identifica y clasifica las causas y efectos de potenciales fallos de sistema una vez instalado el componente.	Este control ha sido elegido como clave porque (1) su fallo elevaría el riesgo para la organización con respecto al diseño de componentes a niveles inaceptables, y (2) la supervisión de su funcionamiento efectivo ayuda en respaldar la conclusión sobre los controles anteriores.
6. Revisión y aprobación del diseño del componente.	Antes de diseñar los procesos para la fabricación del componente, el equipo del proyecto de fabricación revisará y aprobará el Análisis del Riesgo de Diseño del componente así como el Análisis del Riesgo del Sistema.	Este proceso de autorevisión representa un control importante. No obstante, (1) no se realiza por una persona con suficiente objetividad que ofrezca un respaldo convincente a los niveles de Dirección por encima del equipo del proyecto, y (2) su fallo podría con mayor probabilidad detectarse (antes de que permita un error material) a través de la supervisión de los controles #4 y #5 arriba. Como consecuencia de ello, no se elige como control clave para efectos de supervisión.
7. Preparación del flujo del proceso de fabricación.	El equipo del proyecto de fabricación elabora un Flujo del proceso de fabricación para establecer dicho proceso de la manera más efectiva y eficiente, así como asistir en la realización del Análisis del Riesgo del Proceso de Fabricación.	El fallo de este control detectaría de manera oportuna a través de la supervisión de los controles clave #8, #9, #10 y #12, por lo que no se elige como control clave para efectos de supervisión.
8. Análisis del riesgo de proceso de fabricación.	El equipo del proyecto de fabricación completa el Análisis del riesgo de proceso de fabricación estándar de la empresa que identifica y prioriza los fallos potenciales en dicho proceso.	Se trata de un control parecido a los controles clave #4 y #5 descritos arriba. Se eligen estos tres controles como clave porque (1) su fallo elevaría el riesgo de la organización con respecto a la fabricación de un componente a niveles inaceptables, y (2) la supervisión de su funcionamiento efectivo ayuda respaldar la conclusión con relación a la efectividad de los anteriores controles.
9. Plan de control para el proceso de fabricación.	Se completa el Plan de control para el proceso de fabricación (que incluye unas medidas estándar de muestreo, los resultados esperados para la fabricación y unas respuestas aprobadas con respecto a los resultados identificados que se encuentren fuera de las expectativas del proceso) con objeto de asegurar que se cumplan con las especificaciones del diseño durante la producción.	
10. Proceso de pruebas en la fabricación.	Se fabrican y se prueban unos prototipos durante el desarrollo del Análisis del riesgo de proceso de fabricación y el Plan de control para el proceso de fabricación. El equipo del proyecto de fabricación es informado de cualquier desviación de los resultados esperados descritos en el Análisis del Riesgo de Diseño del componente y el Análisis del Riesgo del Sistema, debidamente actualizando estos análisis.	
11. Revisión y aprobación del diseño de fabricación.	El equipo del proyecto de fabricación revisa y aprueba los Análisis del flujo y del riesgo del proceso de fabricación, así como el Plan de control antes de comenzar el proceso de fabricación del componente.	En coherencia con el control #6, este procedimiento de autorevisión se trata de un control importante a nivel del equipo del proyecto de fabricación, aunque no cuenta con suficiente objetividad para considerarse como clave a niveles superiores dentro de la organización.

Control	Descripción	Observaciones
12. Aprobación del cliente.	Antes de que se inicie la producción del componente, se requiere una aprobación formal del cliente de la siguiente documentación: • Análisis del riesgo en el diseño del componente, • Análisis del riesgo del sistema, • Análisis del proceso de fabricación, y • Plan de control para el proceso de fabricación.	Este control completa el ciclo de comunicación con el cliente y proporciona una verificación independiente de la satisfacción del cliente con respecto al diseño del componente y el plan de fabricación. Se elige como clave porque su fallo podría elevar el riesgo para la organización a niveles inaceptables, pudiendo no detectarse a través de los otros controles durante un tiempo.

Identificación de información convincente

19. Como la calidad del producto representa un objetivo crítico para la organización, la Dirección ha desarrollado unos indicadores sólidos de calidad, que incluyen:
    - Los resultados del proceso Six Sigma anteriormente comentado;
    - Una comparación mensual de las medidas de calidad (descritas arriba) a través de las líneas de producto;
    - Llamadas operativas de forma mensual, facilitadas por el Director Financiero, con la participación de los Directores de grupo y los controller de los grupos de negocio, para hablar de los resultados operativos y los asuntos de calidad;
    - Informes rutinarios con respecto a los niveles de defecto y garantía que se envían a los directivos de fabricación, grupo de negocio, la Dirección ejecutiva y al Consejo de administración.

20. La información empleada en estos procedimientos continuos es indirecta. La información indirecta disponible que pudiese indicar un en la calidad del proceso de fabricación incluye:
    - El número de fallos en los prototipos;
    - Una comparación de los fallos cualitativos en los prototipos contra las expectativas descritas en el *Análisis del Riesgo de Diseño del componente* y el *Plan de control para el proceso de fabricación* (p.ej., los fallos de algún tipo no anticipado en la fase del diseño podría indicar un análisis inadecuado con respecto al riesgo de fallo).
    - Los niveles de desecho en el desarrollo de los prototipos;
    - El grado de información a revisar indicado en el *Análisis del Riesgo de Diseño del componente* y el *Análisis del riesgo del sistema*;
    - Los presupuestos de gastos y tiempo para el proyecto;
    - Actualizaciones con respecto a la situación del proyecto recibidas del jefe del proyecto y dirigidas al jefe del equipo de ingeniería, y de éste último al Director del grupo de negocio; y
    - Estadísticas referentes a los niveles de deshecho, reelaboración, y garantía.

21. Existe tal frecuencia y nivel de detalle de esta información indirecta que la organización rápidamente puede identificar los problemas relacionados con la calidad –no obstante, casi toda la información se produce un una fase avanzada del proceso de desarrollo de la fabricación del componente, o después de haber comenzado su producción, además de que alguna información podría resultar en unas conclusiones incorrectas con respecto a la efectividad

del control. Por ejemplo, unos niveles bajos de fallo en los prototipos indicarían que tanto el componente como sus procesos de fabricación se han diseñado adecuadamente, pero unos niveles tan bajos podrían también ser el resultado de unos procedimientos de prueba no efectivos. Por lo tanto, la organización también realiza una supervisión directa de algunos controles con objeto de recopilar datos más fiables relacionadas con al funcionamiento de los controles subyacentes. La organización tiene acceso a la siguiente información con respecto a la operación de los controles que abordan el Riesgo de Diseño:

- La aceptación o rechazo por escrito por parte del Equipo del proyecto de fabricación del *Análisis del Riesgo de Diseño del componente* y el *Análisis del riesgo del sistema* (Controles clave #4 y #5);
- El Equipo del proyecto de fabricación acepta o rechaza por escrito el *Flujo de proceso* propuesto, así como el *Análisis del riesgo* y el *Plan de control* con respecto al *proceso de fabricación* (Controles clave #8 y #9);
- Información obtenida durante el desarrollo del *Plan de control para el proceso de fabricación* elaborado por el equipo del proceso de fabricación (Control clave #10);
- El reconocimiento del cliente de haber proporcionado unos requerimientos completos y correctos así como los datos (especificaciones, tolerancias, los sistemas donde se empleará el componente, etc.). (Control clave #12); y
- La aceptación o rechazo del cliente del Análisis del riesgo en el diseño del componente, el *Análisis del riesgo del sistema*, el *Análisis del proceso de fabricación*, y el *Plan de control para el proceso de fabricación* (Control clave #12).

Implementación de la supervisión

22. La tabla a continuación señala la manera en que los distintos niveles de Dirección –desde el jefe de proyecto de fabricación de componentes, hasta al Director de grupo de negocio llegando incluso al Director General– supervisan la efectividad del proceso de fabricación para un componente determinado:

Procedimiento de supervisión	Tipo de información	Tipo de supervisión	Observaciones
Jefe del proyecto de fabricación del componente			
1. Interacción diaria y supervisión de los procesos con relación al diseño del componente y de su fabricación.	Directa	Continua	La involucración directa por parte del jefe del proyecto en la supervisión de cada aspecto del proceso de fabricación y en completar este procedimiento de autorevisión le proporciona información relevante, fiable y oportuna con respecto al funcionamiento efectivo del control interno asociado al Riesgo del Diseño. Esta información directa podría relacionarse con todos los controles, si bien es especialmente importante con respecto a los controles elegidos como clave. Sin embargo, la involucración exhaustiva del jefe de proyecto podría perjudicar la objetividad, que afecta la habilidad de otros a niveles superiores en poder fiar de la supervisión a este nivel.
2. Se completan los procedimientos de autorevisión descritos en los controles #6 y #7 arriba.	Directa	Continua	

Procedimiento de supervisión	Tipo de información	Tipo de supervisión	Observaciones
Director del grupo de negocio			
1. Informes directos del equipo de calidad que revisa información directa respaldando el cumplimiento de cada uno de los controles clave identificados arriba, incluyendo el: • Análisis de riesgo en el diseño (Control #4) • Análisis de riesgo del sistema (Control #5) • Análisis de riesgo en el proceso de fabricación (Control #8) • Plan de control del proceso de fabricación (Control #9) • Proceso de pruebas en la fabricación (Control #10) • Aprobación del cliente (Control #12)	Indirecta	Continua	Los equipos de calidad dependen formalmente de los Directores de los grupos de negocio. Trabajan de cerca con los equipos, si bien mantienen su objetividad con respecto a los procesos de diseño y fabricación de los componentes. Su principal responsabilidad se centra en asegurar el cumplimiento con unos procedimientos adecuados de calidad. Su proximidad a la operación de los controles, junto con su objetividad, permite que estos equipos de calidad sean un mecanismo importante de supervisión para la Dirección.
2. Revisión diaria, semanal y trimestral de la información indirecta descrita anteriormente.	Indirecta	Continua	Como se comenta más arriba, el nivel de detalle ofrecido por esta información indirecta permite la organización identificar y reaccionar rápidamente a los asuntos de calidad en la fabricación cuando surgen. Las reacciones típicas intuyen la rectificación del diseño o problema de producción y la iniciación de una evaluación puntual de los controles para identificar y corregir la fuente de la causa del problema.
Director General y el equipo de Dirección Ejecutiva			
1. Interacción diaria con los tres Directores de los grupos de negocio donde se habla de los resultados de otros procedimientos de supervisión de la calidad (i.e. medidas de calidad y resultados financieros).	Directa e indirecta	Continua	Como se trata de una organización altamente centrada en la calidad, las interacciones diarias entre la Dirección ejecutiva y Directores de grupo a menudo tratan los asuntos relacionados con la calidad. Estas interacciones, si bien con frecuencia son de carácter informal, sirven como un respaldo importante para las conclusiones de la Dirección con respecto a la calidad del producto, incluyendo su diseño y riesgos.
2. Reuniones mensuales de la Dirección en las cuales se hablan de los resultados de los otros procedimientos de calidad de manera más formal.	Directa e indirecta	Continua	Estas reuniones mensuales, llevadas a cabo en la primera semana del mes, proporcionan un análisis más riguroso de los resultados de la supervisión directa por debajo del nivel de Dirección ejecutiva, y de las medidas indirectas de calidad.

Evaluación y comunicación de los resultados

23. Al tratarse de una estructura organizativa relativamente plana, los resultados de la supervisión podrán comunicase a los niveles adecuados de forma rápida y correcta. Como también la calidad se considera con tanta importancia, los protocolos de comunicación con respecto a este tema se han diseñado para llegar rápidamente a los Directores de grupo, la Dirección ejecutiva y al Consejo.

24. La organización no cuenta con un protocolo que priorice las deficiencias de control, si bien hace seguimiento de los asuntos identificados y su resolución a través de un informe sobre la "Situación de Acciones Correctivas" que se actualiza de forma continua y se revisa en la reunión mensual de la Dirección.

Resumen y observaciones

25. Esta organización manufacturera está sujeta a riesgos relacionados con la calidad que deben coexistir y competir con otros riesgos asociados a los objetivos financieros tales como los que se relacionan con la eficiencia, las entregas a tiempo, la rentabilidad, y la valoración de los inventarios. Los plazos de entrega innecesariamente prolongados para los bienes terminados requerirían el mantenimiento de unos niveles más altos para los inventarios de estos bienes. Además, un enfoque centrado únicamente en la eficiencia de la producción probablemente conduciría a la disminución inaceptable de la calidad del producto.

26. La Dirección y el Consejo han desarrollado con éxito el sistema de control interno y la supervisión asociada que mejoran la calidad *además* de la eficiencia a través de centrarse en minimizar los defectos y la planificación desde los inicios. Los controles asociados a asegurar que funcionará el componente dentro del sistema pretendido, y los que tratan el proceso de diseño del proceso de fabricación, también serán críticos para la consecución de los objetivos de calidad y financieros de la organización.

27. La organización supervisa estos controles de manera continua a través del empleo de información directa e indirecta. Casi toda la supervisión con información directa ocurre a través del funcionamiento normal de los equipos de calidad. Estos equipos, compuestos de personal altamente cualificado y objetivo, tienen acceso directo a la información que requieren para determinar si los controles operan de manera efectiva. Las interacciones diarias, cuya efectividad se refuerza por la estructura organizativa plana y la importancia asignada a los riesgos asociados a la calidad, también representa una manera importante de supervisión directa.

28. Los resultados de la supervisión continua también se respaldan a través de una supervisión sólida empleando información indirecta que incluye medidas específicas de calidad y financieras y que posibilita la identificación de asuntos que podrían afectar negativamente los objetivos de calidad, los financieros, o ambos. Esta información detallada se revisa en cada nivel dentro de la organización, incluyendo la Dirección ejecutiva, para asegurar que se identifique y se explique cualquier desviación de las expectativas.

29. La organización hace uso de los procedimientos de supervisión continua porque mejoran su capacidad de conseguir sus objetivos. Al integrar la supervisión en sus operaciones diarias, podrá identificar y corregir los problemas de control antes de que originen un fallo material. Como la supervisión continua identifica los problemas reales o potenciales, la organización puede emplear evaluaciones puntuales para examinar y corregirlos.

Supervisión de ciertos controles relacionados con las tecnologías de la información

1. Los ejemplos comentados arriba en esta sección se basan en los sistemas de control interno y la experiencia de unas determinadas organizaciones. Están diseñados para demostrar la supervisión siguiendo unos riesgos identificados a través del proceso de su priorización, la elección de los controles clave y la identificación de la información convincente con respectos a ellos, la elección y ejecución de un procedimiento de supervisión, así como la evaluación y comunicación de los resultados. El alcance de los ejemplos es limitado (concentrando en unos *pocos* riesgos y controles) con objeto de centrarse en cada paso del proceso de supervisión.

2. Los ejemplos que se desarrollan en esta sección sobre la supervisión de algunos controles de TI difieren de los otros en el sentido de que exploran varios riesgos comunes con respecto a las TI relacionadas con la comunicación de los resultados financieros y la supervisión de los controles internos asociados a ellas. Esta sección considera los tipos de controles empleados para mitigar los riesgos comunes y habla de los tipos información que se emplean para verificar que funcionen estos controles. También ofrece ejemplos de los procesos comunes en la gestión TI que, en las circunstancias correctas, podrían considerarse como actividades de supervisión de los controles, además de examinar la manera en que las herramientas de tecnología podrían emplearse para supervisar ciertos controles. Hay que señalar que, si bien los ejemplos se centran en los objetivos de comunicación de los resultados financieros, también se pueden aplicar los conceptos a otros objetivos relacionados con las operaciones o el cumplimiento con la legislación y normativa.

3. El proceso para el diseño y ejecución de la supervisión de los controles de TI es coherente con el de otros controles. Comienza con la priorización de los riesgos, la comprensión e identificación de los controles diseñados para mitigar estos riesgos, y la identificación de la información convincente con respecto a la operación de los controles clave elegidos. El proceso termina con la implementación de los procedimientos elegidos.

4. A continuación se presentan unos puntos generales que pueden considerarse a la hora de diseñar el planteamiento para la supervisión de los controles de TI:

   - La operación coherente de los sistemas de información podría depender de ciertos controles relacionados con TI, que a menudo se denominan como 'controles generales'[5]. Si se determinan que se trata de 'controles clave' tal como se desarrolla en las Partes I y II de esta Guía, es probable que estén sujetos a unos procedimientos adecuados para la supervisión.

   - Un proceso de TI o sistema podría representar la única fuente de información necesaria para supervisar algunos controles, posiblemente aumentando la necesidad de supervisar los controles de TI asociados. Por ejemplo, las modificaciones realizadas al archivo maestro de una aplicación podrían generarse únicamente a través de un sistema de TI, por lo que la efectividad de los controles de dicho sistema afectaría la supervisión de otros controles y podría necesitar ser supervisada.

   - La supervisión de ciertos controles de TI puede automatizarse y realizarse de manera repetida –incluso de forma continua. Véase los párrafos 9 a 17 de esta sección para unos ejemplos de una supervisión de este tipo.

5. Los controles generales (conocidos también como controles de infraestructura) se refieren a un grupo definido de sistemas de aplicación o sus datos asociados, incluyen, aunque no se limita a, las pruebas y control de modificaciones, la seguridad sobre la información y la base de datos, las operaciones de TI y la gestión de tareas, copias de seguridad, recuperación de datos, así como la continuidad del negocio.

La comprensión y priorización de los riesgos

5. Si bien casi todas las organizaciones se exponen a los riesgos asociados a TI, el proceso de priorizar los riesgos e identificar los controles clave para mitigarlos varía de una organización a otra. La tabla a continuación resume algunos riesgos comunes de TI asociados a la comunicación de los resultados financieros y contiene ejemplos de los factores a considerar cuando se determine su importancia relativa.

Naturaleza del Riesgo[6]	Descripción del Riesgo
1. Acceso inadecuado	Se accede a los programas de aplicación y se emplean de manera inadecuada, originando errores, operaciones inválidas o fraude.
Ejemplo de factores que influyen en la priorización de los riesgos: • El grado en que un acceso inadecuado pudiera beneficiar la persona que lo obtenga. Por ejemplo, el acceso que pudiese permitir a una persona robar dinero, manipular las operaciones para su beneficio propio, o esconder unas actividades ilegales representa un riesgo mayor que en los casos que ofrezcan poco o ningún beneficio. • La relevancia de los datos procesados por el sistema y su potencial efecto material sobre los objetivos de la organización. • La complejidad del entorno de informática. Una mayor complejidad en el entorno podría aumentar la potencial de un acceso inadecuado al sistema sin detectarse.	
2. La integridad de los programas	La lógica del procesamiento de los programas de la aplicación (código fuente, información de configuración, etc.) está expuesta al establecimiento incorrecto o su modificación, lo que hace que el sistema sea incompatible con las necesidades del usuario o sus expectativas y provoca el procesamiento incompleto o incorrecto de los datos u informes.
Ejemplo de factores que influyen en la priorización de los riesgos: • Paquetes de software contra los sistemas de aplicación desarrollados internamente. En lo relativo a la lógica de programación, los paquetes podrían suponer menor riesgo que los sistemas que se desarrollen internamente porque ofrecen un acceso limitado o nulo al código fuente. No obstante, como se crean para emplearse en una amplia variedad de organizaciones y típicamente necesitan una mayor cantidad de opciones de configuración, los paquetes frecuentemente conllevan un nivel mayor de riesgo con respecto a la elección de opciones y la consecuente integridad de los datos de configuración que controlen el funcionamiento del programa. El riesgo de integridad del programa aumenta según el grado en que los paquetes permitan su personalización. • Complejidad de los programas. Los programas de aplicación que ejecutan cálculos o controles complejos (cómputos financieros sofisticados, descuentos de precio, etc.) donde los usuarios tienen menor capacidad para confirmar un procesamiento completo o correcto, típicamente representan un mayor riesgo que las aplicaciones que solamente acumulan o agregan operaciones de negocio. Por ejemplo, el perfil del riesgo de integridad del programa con respecto a las aplicaciones de préstamos y depósitos podría considerarse como "alto" debido a la naturaleza de procesar un alto volumen de operaciones con una variedad de cálculos a través de los distintos tipos de producto. Por el contrario, los cómputos para las facturas de un fabricante podrían suponer una menor complejidad, siendo fácilmente verificables contra los pedidos concretos de los clientes y registros de envíos. • La importancia de los datos procesados por el sistema y el potencial efecto material sobre los objetivos de la organización.	

6. La terminología empleada en esta columna de la tabla sirve únicamente para asignar una denominación breve de cada riesgo, ofreciendo un enlace con la presentación. Los lectores podrían observar que las denominaciones no reflejan completamente la esencia del riesgo asociado.

Naturaleza del Riesgo	Descripción del Riesgo
3. Integridad de los datos	Se añaden o modifican los datos de manera inadecuada y podría afectar a aquellos relacionados con las operaciones (p.ej., las facturas), los datos del archivo maestro (p.ej., el límite de crédito del cliente) o los parámetros que controlan la lógica del proceso o permitan los controles (p.ej., un parámetro que añade un nivel de aprobación para los importes por encima de una cantidad límite).
Ejemplo de factores que influyen en la priorización de los riesgos: • El grado de complejidad asociada con la entrada de datos. El riesgo de integridad de datos es mayor en los sistemas que requieran una entrada de datos compleja o empleando muchos pasos, que los que tengan unos procedimiento sencillos para la entrada de datos. • La importancia de los datos procesados por el sistema y el potencial efecto material sobre los objetivos de la organización.	
4. Procesamiento de la información	Fallos o errores en el procesamiento provocando unos datos incompletos o incorrectos, o la pérdida de ellos.
Ejemplo de factores que influyen en la priorización de los riesgos: • El grado de intercambio de datos. El riesgo de procesamiento de información es proporcional al número de interfaces internos o externos. • El potencial para cortes en el sistema o su fallo que interrumpa o perjudique el procesamiento de datos. • La importancia de los datos procesados por el sistema y el potencial efecto material sobre los objetivos de la organización.	

Identificación de controles clave y la información empleada para supervisarlos

6. La dimensión y sofisticación de la organización, el número, la naturaleza y ubicación de sus recursos subyacentes de tecnología, así como su estructura organizativa y filosofía para el desarrollo de TI –todos estas variables pueden afectar la naturaleza de determinados controles para la gestión de los riesgos asociados con TI y la manera en que se supervisan. A veces los controles manuales también pueden detectar el fallo de los controles de TI que operan en una fase anterior del proceso de operaciones. Por ejemplo, después de revisar las facturas como documentación de apoyo, el Director Financiero de una organización pequeña podría firmar cada talón. Este control, si funciona de manera efectiva, permite al Director Financiero identificar cualquier talón sin autorizar generado por una persona sin el acceso adecuado al sistema, además de servir como control compensatorio donde no fuese práctico contar con una segregación de funciones entre la firma de cheques y la contabilidad del efectivo.

7. Si bien los controles y sus respectivos procesos de supervisión serán únicos para cada organización, la tabla a continuación resume los controles de TI que son típicos para la gestión o mitigación de uno o más de los riesgos importantes con respecto a los resultados financieros definidos más arriba. También hace una asociación a los tipos de riesgo que abordan los controles (véase Naturaleza del riesgo arriba) y ofrece una amplia visión de la información directa que se emplea con frecuencia para supervisar el funcionamiento de estos controles.

Tipo de control TI	Riesgo(s) que se aborda(n)	Descripción del control	Información empleada para la supervisión
Acceso limitado al código de fuente de los programas de la aplicación	• Acceso inadecuado • Integración del programa	Los controles sobre el acceso que limitan a cierto personal la capacidad de modificar los programas de la aplicación y/o su configuración, p.ej., el personal que está: • Formado en las herramientas de programación, y • Cuenta con la autorización de realizar modificaciones a los programas.	• Una lista de los derechos al acceso a las bibliotecas de código fuente. • Evidencia de la aprobación adecuada para los derechos de acceso. • Registros de seguridad indicando quién ha accedido a cada programa.
Seguridad de la aplicación	• Acceso inadecuado	Controles sobre el acceso a la aplicación que: • Proporcionan unos derechos de acceso en base a las responsabilidades del usuario, y/o • Proporcionan una base para la segregación de funciones dentro o entre los programas de la aplicación.	• Una lista de los derechos de acceso a los programas de la aplicación y/o las operaciones específicas dentro de estos programas. • Evidencia de la aprobación para unos derechos de acceso adecuados. • Registros indicando quién ha accedido a cada programa.
Seguridad de datos y control sobre cambios	• Acceso inadecuado • Integridad de datos • Integridad de programas	Controles de acceso que permitan el acceso únicamente a (a) los usuarios del negocio a los programas que se les autoriza de la aplicación, o (b) un número limitado de administradores de datos para añadir o modificar datos con respecto a los resultados financieros. Controles de aprobación que permitan la visualización o aprobación de datos o cambios en la base de datos realizados por los administradores de datos. Revisión periódica de los derechos de acceso.	• Una lista de los derechos de acceso a los ficheros relevantes de datos, las bases de datos o las tablas dentro de ellas. • Evidencia de la aprobación de los derechos apropiados de acceso. • Evidencia de una configuración apropiada de las normas para la base maestra de datos, incluyendo los derechos de acceso de la aplicación-programa. • Registros de seguridad indicando quién ha accedido a cada aplicación o base de datos. • Evidencia de la identificación y transparencia / aprobación de las modificaciones a los datos de modo excepcional (i.e. cambios realizados de una manera distinta de los procesos y programas de la aplicación que requieran ciertos niveles de aprobación).
Acceso limitado a la producción	• Integridad del programa • Integridad de datos	Controles de acceso y seguridad de las configuraciones del sistema operativo que restringen el acceso a las capacidades de administración de dicho sistema a un grupo limitado y definido de personas (i.e. restringir la capacidad de "empujar" las modificaciones al programa al entorno de producción).	• Una lista de los derechos de acceso a las bibliotecas de los programas de producción. • Evidencia de una aprobación apropiada de los derechos de acceso. • Registros de seguridad indicando quién ha accedido a cada programa.

Tipo de control TI	Riesgo(s) que se aborda(n)	Descripción del control	Información empleada para la supervisión
Realización de pruebas del programa	• Integridad del programa	Controles diseñados para asegurar que se han realizado suficientes pruebas de las modificaciones a los programas de la aplicación antes de introducirlas al entorno de producción.	• Documentación del nivel adecuado de pruebas realizadas para las modificaciones al programa, incluyendo aquellas relacionadas con los datos de configuración. • Documentación para la aprobación de las modificaciones relevantes por parte de la unidad de negocio o usuario.
Control de cambios a los programas	• Integridad del programa	Controles de acceso y aprobación que, conjuntamente, aseguran la visibilidad y aprobación del programa de la aplicación y/o las modificaciones a la configuración.	• Un registro de las modificaciones realizadas, indicando la fuente y su aprobación. • Documentación del nivel adecuado de pruebas realizadas y de la aprobación de las modificaciones al programa o su configuración antes de que se trasladan al entorno de producción. • Evidencia de la aprobación de unos derechos de acceso adecuados que permitan que una persona pueda trasladar los programas al entorno de producción.
Programación y gestión de tareas	• Procesamiento de información	Controles de acceso y aprobación de la programación y gestión de las "tareas" (batch jobs y otros procesos operativos originados dentro de TI que sean relevantes para el procesamiento de datos o su protección) que permitan el procesamiento completo y correcto de los datos e información.	• Una lista de los derechos de acceso a las herramientas de programación y gestión de tareas. • Evidencia de la aprobación adecuada de los derechos de acceso. • Evidencia de que las "tareas" relevantes se completen según lo previsto (incluyendo la rectificación y reenvío de "tareas" que han fallado). • Informes para la Dirección con respecto a problemas e incidencias.
Redundancia de datos	• Integridad de datos • Proceso de información	Controles de las tecnologías y del proceso, incluyendo "data mirroring" (reflexión/duplicación de datos) y copias de seguridad en disco o cinta, diseñados para prevenir la pérdidas de datos debido a fallos operativos o de procesamiento.	• Informes provenientes de las herramientas de backup (copias de seguridad), confirmando que existe una copia de seguridad de todos los ficheros y programas. • Comparaciones de la duplicación de datos *"mirrored data"*, demostrando su equivalencia (normalmente se realiza de manera automática como parte del proceso de mirroring del sistema). • Resultados de las pruebas periódicas de recuperación de datos.

Implementación de la supervisión de los controles de TI

8. Los controles de TI normalmente se supervisan a través de una combinación de supervisión continua y evaluaciones puntuales. Muchos departamentos de TI emplean procesos específicos que puedan ofrecer la Dirección información sobre la efectividad de ciertos controles. Para asegurar que estos procesos funcionen de manera efectiva, la Dirección podría disminuir o racionalizar el trabajo de supervisión realizado a través de evaluaciones puntuales. Algunos de estos procesos proporcionan información *directa* con respecto a la efectividad del control; otros ofrecen sólo información *indirecta* a un nivel mucho más alto o sobre una base compuesta (en lugar de basarse en controles específicos). La tabla presentada a continuación proporciona algunos datos sobre los procedimientos típicos con relación a los controles de TI.

Procedimiento de supervisión	Tipo de información	Controles que aborda
Certificación del acceso	Directo	• Acceso limitado al código fuente del programa de la aplicación. • Seguridad de la aplicación. • Seguridad de datos y control de cambios. • Acceso limitado a la producción. • Programación y gestión de "tareas" (jobs).
Descripción: La re-certificación del acceso de seguridad es el proceso a través del cual, en un momento dado, los derechos existentes de acceso a un recurso de TI (por ejemplo, programa de la aplicación o componente de infraestructura) se proporcionan a la persona responsable de dicho recurso. El responsable compara la información existente de acceso contra sus expectativas identificando potenciales incidencias que se investigan y se abordan según la necesidad. Como el proceso toma lugar fuera del los procesos normales para añadir y cambiar el acceso del usuario, puede servir como método para supervisar la efectividad de la administración de seguridad (por la cual se añaden, modifican o se eliminan los derechos de acceso). Para que este procedimiento de supervisión pueda calificarse de efectivo, se deben analizar las incidencias para determinar la razón por la cual la administración de seguridad permitió que ocurriesen.		
Mantenimiento del registro de seguridad	Indirecta	• Acceso limitado al código fuente de la aplicación. • Seguridad de la aplicación. • Seguridad de datos y control sobre modificaciones. • Acceso limitado a la producción. • Programación y gestión de tareas
Descripción: Un control común para cualquier entorno de TI es la identificación única y la autentificación de usuarios —el cual hoy en día se cumple normalmente a través del proceso de apertura de la sesión empleando una combinación que consiste en la identificación del usuario y la clave de acceso o equivalente. Muchas organizaciones registran esta actividad para proporcionar un "rastro de auditoría/comprobación" *(audit trail)* de los usuarios autorizados para hacer uso de los recursos de TI. También sirve de registro de los intentos fallidos de acceso cuando la identificación del usuario no existe o la clave es incorrecta para una identificación válida del usuario. El análisis de estos fallidos representa un procedimiento relativamente común que informa al personal que gestiona la seguridad de cualquier actividad inusual que pudiese estar ocurriendo. Por ejemplo, en el caso de que alguien intente hace pasar por otro empleando una identificación válida de usuario a través de adivinar su clave, esta actividad estaría registrada bajo la misma identificación de usuario con múltiples intentos inválidos de la clave de acceso. El análisis correspondiente únicamente po-		

Procedimiento de supervisión	Tipo de información	Controles que aborda
dra ofrecer información indirecta con respecto a la efectividad del control interno porque la información supervisada representa una evaluación sólo de los intentos fallidos de acceder a los recursos de información –no podrá identificar un acceso inapropiado realizado con éxito y burlando los controles.		
Revisión independiente de calidad o evaluación por los iguales (*peer review*) sobre el desarrollo de programas	Directa	• Realización de pruebas de la programación. • Control de cambios en la programación.
Descripción: Dentro de muchos entornos de mayor dimensión, se lleva a cabo una revisión de calidad (o una evaluación por iguales –*peer review*) de todas las modificaciones propuestas de programación antes de que se trasladen al entorno de producción, en la cual se buscan las evidencias de haber realizado las pruebas de programación y las aprobaciones que deben existir. En algunos casos, esta función podría también verificar los aspectos clave del proceso subyacente de manera independiente.		
Consejo para la revisión de modificaciones.	Directa e indirecta	• Pruebas de la programación. • Control de cambios en la programación.
Descripción: Algunas organizaciones caracterizadas por frecuentes modificaciones de los programas que son potencialmente perjudiciales han nombrado un "Consejo para la revisión de modificaciones" que supervisa el proceso de cambios. Normalmente se compone de los gerentes de varias funciones de TI (a veces, también de las unidades de negocio) y su funcionamiento es menos formal que la revisión de calidad o el *peer review* mencionados arriba. Determina si se han cumplido con todos los requisitos (aprobaciones, pruebas y comunicación) antes de que las modificaciones se aprueben para su traslado al entorno de producción. Después revisa y aprueba conjuntamente todas las modificaciones. Esta actividad puede proporcionar información directa o indirecta con respecto a la efectividad de los controles dependiendo de la naturaleza de los datos recopilados e analizados durante el proceso de revisión de modificaciones.		
Revisión pos-implementación de las modificaciones de programación.	Indirecta	• Pruebas de la programación. • Control de cambios en la programación.
Descripción: De manera similar a la revisión de calidad mencionada arriba, la revisión pos-implementación de las principales modificaciones a la programación puede proporcionar información indirecta con respecto a la efectividad del control interno sobre el proceso de desarrollo. La distinción entre los dos procesos de revisión consiste en el hecho de que, en este caso como indica su nombre, toma lugar después de que el programa se ha trasladado al entorno de producción y está siendo utilizado por el negocio. Los procesos de pos-implementación más efectivos incluyen las evaluaciones de (1) la funcionalidad y utilidad del programa, y (2) la efectividad de los controles que se encuentren integrados en los programas de la aplicación y los procesos de negocio o contabilidad.		
Pruebas de recuperación de datos	Directa	• Recuperación de datos.
Descripción: La Dirección de TI podría realizar varios niveles de pruebas sobre la capacidad de recuperación de datos para los distintos tipos de interrupciones o desastres. Dependiendo del grado de restablecimiento de los sistemas de TI empleando copias de seguridad o duplicación de sistemas (*mirrored systems*), podrán ofrecer información directa con respecto a la efectividad de estos controles.		

9. Muchas organizaciones emplean herramientas automáticas para supervisar la continuada efectividad de algunos controles que se basan en TI. La naturaleza generalizada de dichas herramientas se trata en la sección titulada "El empleo de tecnologías para la supervisión" de la Parte II. Los ejemplos que se exponen a continuación son específicos para los controles de TI y generalmente se clasifican en cuatro categorías principales (véase figura).

Herramientas que evalúan las condiciones del sistema

10. Muchos controles de los sistemas de información se habilitan a través de la configuración de unos parámetros específicos o definiendo un conjunto de reglas. Las herramientas automáticas de esta primera categoría supervisan la coherencia de estos controles a través de examinar los parámetros o reglas en un momento dado. Estas herramientas comparan los datos resultantes con los datos de referencia para determinar si se han producido modificaciones a los parámetros y, cuando sea así, que éstas sean apropiadas. A menudo se emplean para supervisar los controles por medio de:

- *Comparación de los parámetros del sistema con unos requisitos preestablecidos.* Determinados controles de seguridad se habilitan a través de los parámetros dentro del sistema operativo de base, el entorno de la base de datos, o la configuración de un programa de la aplicación. Por ejemplo, los controles tales como el tamaño o complejidad de las claves de acceso y la frecuencia por cual deben cambiarse se habilitan por medio de los parámetros de seguridad. Se pueden emplear herramientas automatizadas para revisar los parámetros de control, comparándolos con las políticas internas de seguridad y los requisitos de control interno.

- *Comparación de los parámetros del sistema con unos niveles de tolerancia preestablecidos.* Determinados controles dentro de los programas de la aplicación dependen de la configuración base de la misma. Las opciones de configuración pueden afectar el procesamiento de las operaciones (por ejemplo, facturación y pagos) y/o la integridad del entorno de la aplicación (por ejemplo, los parámetros de seguridad y control de cambios). Por ejemplo, el empleo de LIFO o FIFO dependerá de los parámetros que definen la configuración de la aplicación de inventarios. De manera similar, los niveles de tolerancia para los procesos de comprobación (por ejemplo, las cantidades que aparecen en la factura del proveedor contra el informe de recepción) dependen de la configuración de la apli-

cación. Las herramientas automáticas pueden proporcionar una visión periódica o continua de los parámetros de configuración del sistema para la identificación y evaluación de aquellos que se encuentran fuera de los niveles de tolerancia.

- *Evaluación de los derechos de acceso al sistema para posibles fallos en la segregación de funciones.* Dentro de los sistemas ERP (Sistemas de Información Integrados), las limitaciones a los derechos de acceso para la segregación de funciones incompatibles se habilitan a través de unas reglas de seguridad de la aplicación que se basan en la definición del papel de cada función y los derechos de acceso asociados a ello. Por ejemplo, las incompatibilidades de responsabilidad dentro de la aplicación o entre aplicaciones se identifican comparando los derechos existentes de acceso contra un conjunto de referencia de derechos incompatibles dentro de una misma aplicación o a través de múltiples aplicaciones. Algunas herramientas automáticas pueden mejorar la efectividad y eficiencia de esta tarea potencialmente compleja y que consume mucho tiempo a través de un control continuo de la compatibilidad de responsabilidades.

- *Evaluación de la idoneidad de los derechos de acceso del administrador.* En cualquier entorno de tecnología, los "derechos del administrador" deben asignarse a las personas responsables de administrar el/los recurso(s). La persona que posee tales derechos puede realizar cualquier función con relación al recurso asignado, así que la mayoría de las organizaciones limitan estos derechos a un grupo reducido de personas. Las herramientas automáticas pueden proporcionar a la Dirección la información necesaria para supervisar la asignación de los derechos de acceso de administración.

11. Las herramientas que controlan las condiciones de los sistemas de información aumentan la velocidad y efectividad de la supervisión, permitiendo que se lleve a cabo con mayor frecuencia. Dichas herramientas pueden operar periódicamente (denominados en ocasiones como "basados en el escaneo"), o continuamente formando un componente integral del software o hardware (a veces denominados como "basados en el agente"). Muchos factores influyen en las decisiones sobre cuál de las dos opciones es la correcta, entre los que se encuentran:

    - La importancia del control en cuestión
    - La priorización del riesgo del cual se ha diseñado el control a mitigar, y
    - El esfuerzo y/o el coste asociado con el empleo de la herramienta

Herramientas que supervisan las modificaciones a la aplicación

12. Las herramientas que identifican las modificaciones representan una ampliación de aquellas que se centran en las condiciones. La principal diferencia se encuentra en el hecho de que las herramientas para la identificación de modificaciones se diseñan específicamente para identificar y comunicar aquellas que han sido realizadas a los programas críticos, así como recursos de infraestructura, bases de datos o los propios datos, para que la Dirección o el personal designado pueda verificar la idoneidad y autorización de estos cambios. Normalmente operan de forma continua para identificar las modificaciones relevantes o, de manera muy similar a las herramientas que se centran en las operaciones de negocio, pueden analizar los registros creados por los distintos recursos de TI, señalando así la actividad relevante con respecto a modificaciones que pudiera ser importante.

13. Cuando el control de cambios representa un factor importante, las organizaciones normalmente emplean una forma de "control de cambios" que incluye un control preventivo (por ejemplo, limitando la habilidad de realizar modificaciones a unas personas específicas) así como otro detectivo (por ejemplo, todos los cambios se registran, revisan y

se aprueban por una persona independiente de la que las realiza). Cuando se hace una evaluación del control de cambios, se debe tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- No todos los recursos de TI cuentan con la capacidad de registrar modificaciones;
- En los entornos de mayor dimensión, los componentes de los recursos podrían ser tan numerosos que el análisis detectivo sería abrumador;
- Algunas capacidades de registro que se encuentran integradas en los recursos podrían producir unos efectos no aceptables en el rendimiento del sistema; y
- Las características de registro de algunos sistemas pueden deshabilitarse con mucha facilidad, por lo que no serán adecuadas para emplearse en áreas de mayor riesgo.

14. Las herramientas de esta segunda categoría pueden utilizarse como parte de las actividades de control, supervisión, o ambos. Por ejemplo, el evaluador realiza una actividad de supervisión cuando emplea la información de la herramienta para identificar una modificación que requiere confirmación de la aprobación. Por el contrario, si el usuario emplea la misma información para investigar y buscar la aprobación para la modificación, probablemente se está empleando como actividad de control. Si ambos usuarios y evaluadores emplean esta información, la herramienta tendrá un doble propósito. En concreto las herramientas de esta categoría podrán:

    - Identificar las modificaciones que han sido realizadas a los programas de la aplicación, estructura de la base de datos, y los derechos y permisos de seguridad. Estas herramientas pueden ofrecer una visión de la actividad asociada a los cambios para que pueda ser validada de forma independiente, y así determinar que el proceso funciona según su diseño.
    - Alertar al personal correspondiente cuando ciertos tipos de cambios "críticos" se realizan, asegurando la transparencia a través de la organización y, cuando sea necesario, en tomar las acciones oportunas. Por ejemplo, las herramientas podrían identificar cuando alguien con derechos de "administrador" realiza unos cambios concretos o lleva a cabo determinadas acciones, facilitando así una revisión independiente de la actividad.
    - Evaluar la idoneidad de las modificaciones (i.e. si todas las que se planearon se han realizado de manera coherente y completa). Por ejemplo, en un sistema distribuido, integrado y con un alto volumen de operaciones, la coherencia de los programas de la aplicación en distintas ubicaciones podría formar una parte de los controles sobre el sistema en su conjunto. Dicha coherencia podría depender de que todas las ubicaciones a distancia operen con una versión idéntica del programa de la aplicación.

Herramientas que evalúan la integridad del tratamiento

15. Estas herramientas automáticas se diseñan para verificar y supervisar que sean completos y correctos los distintos pasos que podrían tomar lugar dentro de los flujos de proceso de los programas de una aplicación compleja de alto volumen. Por ejemplo, los comercios con sistemas distribuidos para sus puntos de ventas en las tiendas a menudo emplean procesos diarios –o incluso más frecuentes– para la transmisión de datos del punto de venta en cada tienda a un entorno centralizado de procesamiento. Las herramientas de esta categoría hacen el balance y controlan los datos según progresan a través de los procesos y sistemas, realizando actividades tales como:

    - Verificación independiente del formato y contenido de los datos a procesar, evitando el tratamiento de datos inválidos;

- Conciliación de los totales financieros y/o recuentos de las operaciones/registros entre ficheros dispares o las bases de datos (por ejemplo, asegurando que los datos son completos y correctos cuando se transmiten de los sistemas fuente a la contabilidad centralizada, y de la contabilidad a los almacenes de datos);
- Confirmación de la precisión de los registros y campos según se agregan o se disgregan datos y cuando se mueven a través de los sistemas y procesos; y
- La verificación, conciliación y confirmación automática de datos.

Herramientas que facilitan la gestión de errores

16. La mayoría de los programas de aplicaciones que tienen un interfaz con otros sistemas se diseñan para detectar operaciones que no cumplan con unos criterios definidos. A veces tales operaciones se capturan dentro de un área de suspenso y deben investigarse y corregirse antes de que el procesamiento de operaciones pueda completarse. Por ejemplo:

    - Un proveedor de piezas de automóviles podría recibir un mensaje electrónico del interfaz que sea técnicamente válido describiendo el calendario autorizado de envíos; no obstante, podría contener una identificación inválida del pedido que requiera ser investigada y corregida antes de que se pueda continuar su procesamiento;
    - Un proveedor de telecomunicaciones podría recibir datos de mensajes desde los sistemas de la centralita con respecto a la utilización del teléfono por parte de un cliente, aunque éste todavía no se encuentre incluido en sistema de facturación para que puedan calificarse y facturarse los mensajes; o
    - Un banco podría recibir actividades correctamente dirigidas con respecto a depósitos automáticos o de cheques emitidos, aunque con un número de cuenta inválido.

17. Si bien estos tipos de sistemas operan como actividades de control, la supervisión y rectificación de la actividad en las áreas de suspenso respalda el funcionamiento efectivo de los controles sobre resolución de errores. Normalmente estas herramientas también documentan la resolución de errores proporcionando el "rastro de auditoría" /comprobación *(audit trail)* que evidencia la operación del control.

Evaluación y comunicación de los resultados

18. La comunicación de los resultados de supervisión que abordan los riesgos asociados a las TI es igual a la de otros controles. No obstante, la evaluación del impacto de las deficiencias identificadas podría complicarse por el hecho de que, si bien muchos de los controles de TI se calificarían de convincentes, los controles compensatorios que mitigan las deficiencias correspondientes podrían también existir en los procesos de negocio y contabilidad. Como tal, una evaluación eficiente y efectiva de los resultados de la supervisión requiere una comunicación efectiva entre los departamentos de TI, contabilidad y de comunicación financiera.

19. Algunas organizaciones cuentan además con procesos de "gestión de problemas" de TI que difieren de la gestión de incidencias aunque existe una relación. El propósito de la gestión de incidencias es de restaurar las aplicaciones de TI a los niveles normales lo más pronto posible y con el menor impacto posible en el negocio. El principal objetivo de la gestión de problemas es de encontrar y resolver la causa fuente de un problema, disminuyendo así futuras incidencias.

Resumen y observaciones

20. Casi todas las organizaciones tienen riesgos de tecnologías de información que son significativos para sus objetivos. Sin embargo, podrían priorizarse distintamente a través de los distintos sistemas y organizaciones. Los factores de riesgo comentados anteriormente pretenden ayudar a las organizaciones personalizar sus esfuerzos de priorización de sus riesgos relacionados con TI.

21. Una vez priorizados los riesgos, las organizaciones pueden centrarse en los controles que ofrezcan el mayor valor para determinar la efectividad del sistema de control interno –teniendo en cuenta que los controles podrían existir fuera del entorno de TI (i.e. la firma manual de los talones por parte del Director General u otros controles manuales que, de forma oportuna, confirman la validez del tratamiento de datos).

Anexos

Los anexos recogen extractos de documentos reales de distintas organizaciones que están relacionadas con alguno de los conceptos presentados anteriormente en este volumen. Con objeto de mantener la privacidad de las organizaciones sus nombres han sido eliminados, además de otros aspectos que pudiera identificarles, tales como los nombres de los departamentos y los títulos de los informes.

Hay que señalar que los ejemplos de los anexos no pretenden dictar la manera en que se deba realizar la supervisión, así como la documentación e informes necesarios, sino que simplemente representan documentos y herramientas que han sido empleadas por algunas organizaciones dentro de sus procedimientos de supervisión. Cada organización debe determinar de manera independiente los documentos y herramientas que necesite para facilitar la supervisión.

Anexo A: Documento de utilización de COSO para la empresa ABC

Relacionado al ejemplo 1

Apuntes sobre el material

El Anexo A contiene extractos de un documento más amplio de 30 páginas elaborado por una organización de servicios profesionales (empresa ABC). La organización actualiza este documento de forma anual y se emplea para facilitar la comunicación con respecto a las responsabilidades y expectativas sobre la manera en que se emplean los principios que contiene el Informe COSO. Los extractos tratan específicamente sobre la manera en que la organización aborda los componentes del control interno con respecto a la evaluación de riesgos y supervisión.

Contenido

Visión de conjunto

Implementación del Informe COSO de la Empresa ABC

1. La empresa ABC ha elegido el marco de la Comisión de organizaciones patrocinadoras –Committee of Sponsoring Organizations (COSO)– como la guía-marco para el control interno de los informes sobre los resultados financieros. Con relación a la sección sobre información financiera, se han correlacionado los objetivos globales y directrices del Informe COSO con los procesos de la empresa ABC y sus actividades, por lo que la ejecución de los objetivos del Informe ocurriría de manera natural como parte de las actividades normales de la empresa.

2. El Informe COSO recoge una serie de actividades específicas que se apoyan y se refuerzan entre sí, cuyos principios generales son:

   - Las actividades del entorno de control que establecen el "tono desde arriba", se difunden ampliamente y proporcionan el tono adecuado para la organización. Estas actividades se evalúan de forma anual con objeto de demostrar un buen nivel de concienciación y del cumplimiento a través de la empresa.
   - Unas actividades de control ampliamente difundidas que tratan directamente sobre la integridad financiera y/o prevención del fraude forman parte de las Actividades de Control y se evalúan con regularidad.
   - Las actividades que no requieran el mismo nivel de ejecución en la organización se enumeran dentro de los componentes de Supervisión, Evaluación de Riesgos o Información y Comunicación. Aunque algunas se incluyen como parte de las actividades de control, la mayoría se resumen esquemáticamente y se confirma su ejecución de forma anual (Ver Figura 5, página 29).

3. Cada apartado del Informe COSO se encuentra resumido y las actividades clave de la empresa ABC se modelan de acuerdo al resumen del Informe COSO[1].

Evaluación de los riesgos

4. Tal y como establece COSO, la evaluación de los riesgos reconoce que, para que una entidad pueda efectuar unos controles efectivos, debe establecer objetivos y comprender los riesgos a los que se enfrentará para conseguirlos. La dirección debe comprender las implicaciones de los riesgos relevantes que pudiesen obstaculizar los avances hacia la consecución de los objetivos, proporcionando una base para la gestión de dichos riesgos.

5. El Informe COSO, a nivel resumido, perfila algunas áreas de enfoque que deben considerarse con objeto de establecer un proceso efectivo de Evaluación de Riesgos.

1. Para conservar espacio y mantener el énfasis sobre el componente de supervisión, sólo se incluyen las secciones sobre Evaluación de Riesgos y Supervisión que forman parte del Documento de Utilización de COSO de la empresa ABC como parte de este anexo. La de Evaluación de Riesgos se incluye por su efecto directo sobre la supervisión que lleva a cabo la empresa ABC.

Área de enfoque	Expectativas de la empresa ABC
Objetivos a través de la entidad	• Declaraciones amplias sobre lo que desea lograr la empresa, respaldadas por un plan estratégico. • Una comunicación efectiva de estos objetivos (al consejo y a los empleados). • Coherencia entre la estrategia y los objetivos. • Coherencia de los planes de negocio y presupuestos con los objetivos a través de la organización, el plan estratégico y las condiciones actuales.
Objetivos a nivel de actividad (unidad)	• Los objetivos a nivel de actividad (unidad) deben estar enlazados con los objetivos y el plan estratégico. • Los objetivos a nivel de actividad deben ser coherentes y complementarios. • Se establecen objetivos para cada área de negocio-proceso que sea importante. • Existen recursos adecuados para conseguir los objetivos. • Se priorizan los objetivos para asegurar que se logren los objetivos de la entidad. • Todos los niveles de dirección se involucran a la hora de establecer los objetivos para asegurar su compromiso hacia ellos.
Riesgos	• Se consideran los factores externos e internos que podrían tener un impacto sobre la consecución de los objetivos (con un análisis de riesgos que proporcione la dirección una base para la gestión de dichos riesgos). • Mecanismos adecuados para poder identificar los riesgos externa e internamente. • La identificación de los riesgos de los objetivo(s) de cada actividad (unidad). • El proceso de análisis de riesgos se caracteriza por su minuciosidad y relevancia (su formalidad, la involucración de la alta dirección, etc.)
Gestión del cambio	• Deben existir mecanismos que identifiquen y reaccionen ante eventos rutinarios o actividades que pudiesen afectar la consecución de los objetivos. • La existencia de mecanismos que identifiquen cambios importantes o radicales –tales como programas que identifiquen cambios demográficos o en el paradigma de los clientes, así como de las habilidades de los empleados. • La introducción de personal nueva se gestiona apropiadamente de tal manera que se le oriente con respecto a la cultura de la organización, asegurando que sea consciente de sus controles. • Se analizan adecuadamente el impacto de los nuevos sistemas de información asegurando que los controles sean apropiados y que hayan sido adecuadamente desarrollados e implementados (diseño de procesos, formación del personal, etc.). • El crecimiento rápido se gestiona por medio de (1) el apoyo del crecimiento de la capacidad de los sistemas, (2) apoyando las adiciones a la fuerza de mano de obra para respaldar el crecimiento (p.ej. personal de contabilidad), (3) una revisión adecuada de los presupuestos, y (4) abordando los asuntos interdepartamentales causados por las revisiones de los planes. • Se supervisan los acontecimientos con respecto a las nuevas tecnologías (recopilando datos, teniendo en cuenta su utilización por parte de competidores, la existencia de mecanismos para la introducción de nueva tecnología en la organización). • Existen previsiones razonables con respecto a los productos nuevos, se cuenta con suficientes tecnologías de información y personal, se hace seguimiento de los primeros resultados, se evalúa su impacto sobre otros productos de la empresa, y se analizan los gastos fijos para reflejar la contribución del producto de manera adecuada. • Se planifican las restructuraciones o reajustes de la plantilla tal de forma que se analice el impacto de las reducciones sobre las operaciones, se reasignan las responsabilidades control de los empleados que hayan sido finiquitados, se considera el impacto sobre la moral de la plantilla, y existen garantías para la protección contra los empleados disgustados. • Se evalúan regularmente las operaciones extranjeras, la dirección es consciente de los asuntos políticos y reglamentarios, el personal tiene conocimiento de las costumbres y reglas aceptados, y existen procedimientos que aborden las potenciales interrupciones en las comunicaciones.

Evaluación de los riesgos y las actividades de la dirección

6. Cuando se emplean estructuras que sean distintas para la gestión del riesgo global la empresa ABC emplea una serie de actividades que están en línea con las primeras tres áreas de enfoque: a nivel de organización (o entidad), división, y del proyecto. Las actividades con respecto a la gestión del cambio se resumen al final de la sección.

Establecimiento de objetivos a nivel de entidad y unidad

7. Se establecen los objetivos a nivel de entidad y actividad y se comunican a través del proceso de planificación:
   - El proceso de planificación se afianza por medio de un plan estratégico quinquenal que se actualiza de forma anual, encapsulando la intención estratégica de la entidad dentro de una serie de estrategias relativas al tipo de mezcla de trabajo (crecimiento de ingresos a través del incremento de la oferta), la estructura del margen objetivo a través del incremento de la oferta, la evolución de la plantilla para apoyar el equilibrio objetivo de trabajo, los objetivos para los gastos de administración y ventas, la pirámide de la plantilla desde la dirección hasta los empleados, y la estrategia financiera global (fuentes y empleo de efectivo, programas de capital y accionariado).
   - Después se emplea el plan quinquenal como la principal entrada en el plan anual del siguiente año fiscal (junto con los datos actuales de las operaciones) que conducen los objetivos financieros clave hacia cada división. Se trata de un plan anual integrado: se incluyen todas las principales entidades y los resultados del plan se encuentran en línea con los resultados globales de la entidad.
   - Cada entidad completa entonces un plan detallado teniendo en cuenta una serie de factores (p.ej. las condiciones del mercado), y existe la oportunidad de ajustar el plan global cuando se completen los planes detallados. Los planes se elaboran al nivel más bajo de resultados, se aprueban por el líder de la división que corresponda y están sujetos a revisión por parte de la dirección cuando exista la necesidad.
   - Durante el año fiscal cada división completa una previsión trimestral. Una vez completado el plan global se actualiza trimestralmente a través del proceso de previsiones trimestrales identificando y comunicando los ajustes en la operativa (tales como los aumentos o disminuciones de plantilla) con objeto de lograr el plan a través de las entidades. Cada entidad se responsabiliza de poner en práctica los cambios específicos (tales como la reducción de gastos) que se requieran para conseguir los objetivos de la corporación. El proceso de previsiones también proporciona la oportunidad de solicitar fondos adicionales y modificar los presupuestos cuando sea apropiado (en base a las revisiones).
   - La consecución de los objetivos se supervisa a través de una serie de paquetes de información; un conjunto común de informes producidos por SAP que integran una serie de medidas clave de interés común. Lógicamente las medidas varían entre las divisiones que generan ingresos y las que se responsabilizan únicamente de gastos.

8. Una vez completado, se comunica el resumen del plan de varias maneras que incluyen (aunque no se limitan) a las siguientes:
   - El consejo revisa y aprueba el resumen del plan financiero.
   - Los ejecutivos de la corporación reciben copia del plan de negocio de la empresa ABC que recoge una visión global de las prioridades financieras y operativas para el año.
   - La mayor parte del personal cuenta con la oportunidad de asistir a los eventos de comunicación para conocer el enfoque de la organización. Dichos eventos son generalmente a través de la Web y ocasionalmente reuniones presenciales. (Existen excepciones con respecto al acceso a las tecnologías o algunas situaciones específicas del negocio).

9. Además del proceso de planificación anteriormente descrito, existen una serie de actividades específicas (aunque relevantes) para supervisar los riesgos y conducir los objetivos estratégicos a través de la organización, concretamente:

- El Equipo de Estrategia Corporativa de la Empresa ABC completa una serie de evaluaciones estratégicas que tratan distintos asuntos relacionados con la estrategia y las operaciones (por ejemplo, un análisis de los resultados con respecto a los márgenes), o también asuntos externos. Los esfuerzos llevados a cabo por este equipo se encuentran bajo la dirección del Equipo Corporativo de Liderazgo Ejecutivo que depende directamente del primer oficial para la estrategia y desarrollo corporativo (según el papel, el nombre del puesto puede variar) con objeto de asegurar la adecuada visibilidad de los "señales de tráfico" relacionados con el cambio.
- Periódicamente, y determinada principalmente por el director general, la Empresa ABC lleva a cabo una revisión exhaustiva y a gran escala de su estrategia que incluiría una evaluación de factores internos (por ejemplo, el rendimiento reciente de la Empresa ABC) o externos (por ejemplo, las tendencias del entorno competitivo y del mercado) que informen sobre el perfeccionamiento de su estrategia.
- Este proceso también recoge un análisis de distintos riesgos que incluyen los que se relacionan con el mercado y la competencia.
- La Empresa ABC mantiene un equipo para la Oficina de Relaciones Gubernamentales y otro para la Seguridad Mundial de los Activos que hacen seguimiento de las tendencias políticas. Como ocurre con el Equipo de Estrategia Corporativa, se identifican los asuntos específicos y se actúa sobre ellos basándose en el riesgo político para la organización. Según la necesidad se facilitan informes al Equipo Corporativo de Liderazgo Ejecutivo.
- La Empresa ABC completa un análisis anual de riesgos, tratándose de una evaluación de los riesgos externos e internos a través de las funciones. Se analizan una serie de áreas de riesgo (para conocer su impacto y el aumento/disminución del riesgo) y la alta dirección emplea los datos resultantes como aportación a su proceso de planificación. Este proceso depende del primer oficial de riesgo y es conducido por el departamento de auditoría interna; sus resultados se comparten con el Equipo Corporativo de Liderazgo Ejecutivo.
- La Oficina del Director General de la Empresa ABC mantiene un modelo operativo de la organización que establece la manera en que opera la empresa, cómo se organiza, y la forma en que trabajan conjuntamente las distintas entidades y papeles dentro de la organización para proporcionar unos servicios efectivos y eficientes al cliente. Este documento se actualiza durante el ciclo anual para reflejar cualquier cambio en la organización y se encuentra entre la multitud de herramientas gerenciales para ejecutar el plan estratégico y los objetos desarrollados.
- Se crean programas para abordar los riesgos específicos o conducir los objetivos concretos a través de las unidades. El equipo de Estrategia Corporativa, que depende del Director de Operaciones, supervisa la ejecución de dichos programas.
- Se llevan a cabo reuniones directivas con regularidad a todos los niveles para supervisar los riesgos, abordar los asuntos y priorizar las actividades y objetivos, así como supervisar los avances en la consecución de los objetivos (a nivel de la división y corporación).
- Se realizan actividades específicas en cada nivel para supervisar los riesgos específicos. Por ejemplo, el departamento de Recursos Humanos supervisa las reducciones de plantilla, el Director Financiero supervisa las actividades en relación a las copias de seguridad de las aplicaciones. En cuanto a las tecnologías de la información, se consideran las tendencias tecnológicas estratégicas como parte de la estrategia de TI; esto se amplía en mayor detalle dentro del documento de estrategia para los controles de TI.
- Se analizan los índices de referencia de las principales áreas funcionales (coste de Financiación, RRHH, Ventas, Dirección Financiera, etc.) para asegurar unos resultados competitivos y razonables a través de la organización.

Evaluación de los riesgos a nivel de contrato y las actividades de gestión

10. El negocio de la Empresa ABC gira alrededor de unos contratos únicos con cada cliente, por lo que existen una serie de actividades para la evaluación de los riesgos y la gestión para asegurar que los riesgos asociados al contrato se identifiquen, se consideren y se gestionen de manera adecuada:
    - Cada división tiene en cuenta los clientes que sean apropiados como objetivo como parte del ejercicio anual de planificación (considerando el riesgo para la unidad así como la Empresa ABC en su conjunto). Los clientes objetivos que resulten, aunque sin excluir a otros, constituirán el enfoque de la mayor parte de los esfuerzos de ventas y marketing.
    - Todos los contratos están sujetos a un proceso de aprobación a varios niveles dentro de la división, durante cuyo proceso se tienen en cuenta el riesgo asociado y el equilibrio entre el rendimiento y el riesgo sobre el contrato en cuestión.
    - Aquellos contratos de mayor envergadura y con mayor riesgo que cumplan unos criterios específicos están sujetos a un proceso especial de aprobación en la corporación a través del Comité de Aprobación de Contratos liderado por el principal responsable de riesgos. Este proceso asegura que la alta dirección cuenta con la oportunidad de considerar los riesgos asociados a estos grandes contratos. El proceso de dicho comité incluye la revisión por parte de unos expertos en la materia (por ejemplo, legal), así como una evaluación explícita y estandarizada de la gestión de los riesgos.
    - Según el proceso de Calidad, se requiere una revisión de este aspecto para todas las nuevas oportunidades durante la fase de ventas antes de su envío al cliente. La frecuencia y duración de las revisiones de calidad pueden variar según el tamaño y riesgo de la oportunidad –aquellas que implican un mayor tamaño y riesgo están sujetas a revisiones con mayor frecuencia. Se requieren revisiones de calidad para todos los contratos durante la entrega de servicios contractuales. Estas revisiones con respecto a la entrega de servicios pueden variar en frecuencia y duración porque se asocian a distintos hitos clave del proyecto, aunque como mínimo deben llevarse a cabo trimestralmente para aquellos proyectos que conlleven un mayor riesgo.
    - Para reducir el riesgo, la Empresa ABC emplea una metodología estandarizada en la entrega de sus servicios. Los métodos se actualizan de forma regular para reflejar los cambios en la dinámica del mercado y los que resulten de nuevas investigaciones.
    - Se supervisa la satisfacción del cliente de manera continua a empleando encuestas a través de la Web, facilitando a los clientes una forma independiente de expresar los asuntos que atraviesan el alcance de trabajo realizado para ellos. La Empresa ABC supervisa todas las reacciones de los clientes con relación a los asuntos y tendencias de mercado.

Supervisión del riesgo de contratos a nivel corporativo

11. A nivel corporativo, los contratos que impliquen un alto riesgo se supervisan con respecto a los riesgos que pudiesen dañar la entidad. Se identifican los contratos con un perfil específico de riesgos que se resaltan a la dirección a través del proceso de comunicación de "alto impacto". Según aumenta el perfil de riesgo, se intensifica la atención recibida por la dirección para asegurar una supervisión e intervención apropiada.

Otras actividades de supervisión de los riesgos

12. Se llevan a cabo otras actividades para supervisar el riesgo, las más notables recogen la supervisión de crisis y su respuesta:
    - El Equipo Mundial de Seguridad de Activos hace seguimiento de las noticias y fuentes de seguridad sobre los asuntos geopolíticos o desastres naturales que impactan a las operaciones de la organización internacionalmente.

Según justifique la situación, el equipo se pone en contacto con la dirección local o es contactado por ella. Cuenta con una vía de comunicación con el Comité Corporativa de Gestión de Situaciones que incluye el liderazgo apropiado de alto nivel (basándose en la situación).

Resumen de la gestión de riesgos

13. La tabla a continuación resume la forma en que las actividades de la Empresa ABC respaldan la sección de evaluación de riesgos de COSO, y se presenta de manera ilustrativa ya que los detalles que aparecen arriba representan las actividades que realmente toman lugar:

Actividad	Responsable	Área de responsabilidad		
		Objetivos de la entidad	Objetivos de Actividad (Unidad)	Riesgos
Evaluación anual de riesgos	Director de Riesgos	√		√
Plan estratégico quinquenal	Primer oficial de estrategia y desarrollo corporativo	√		
Plan anual conducido hacia el nivel de cada división	Operaciones Financieras	√	√	
Previsión trimestral ligada a los objetivos	Operaciones Financieras		√	
Se establecen los clientes objetivo, incluyendo la valoración del riesgo global	Responsable de operaciones para la división		√	√
Se revisan y se aprueban los contratos, incluyendo la evaluación de riesgos	Cada división	√	√	√
Los contratos grandes de alto riesgo que cumplan los criterios se revisan por separado a través del Comité de Aprobación de Contratos	Comité de Aprobación de Contratos	√	√	√
Los contratos están sujetos a revisiones de calidad	Director de Riesgos / Responsable de operaciones para la división			√
Se supervisa la satisfacción del cliente de manera regular	Director de Riesgos / Responsable de operaciones para la división			√
Los aspectos clave de la situación financiera del cliente se supervisan	Dirección Financiera			√
Los contratos de alto riesgo con potenciales problemas se supervisan por miembros de la alta dirección a varios niveles	Director de Riesgos	√		√
Supervisión geopolítica	Estrategia corporativa; Oficina de relaciones gubernamentales; Protección de Activos			√
Evaluación de riesgos relacionados con la ética y el cumplimiento de la normativa	Director de Cumplimiento			√

Actividades relacionadas con la gestión del cambio en la Empresa ABC

14. El informe COSO señala que la efectiva gestión del cambio forma una parte importante de la evaluación de riesgos, y la Empresa ABC efectúa una serie de actividades distintas para supervisar y abordar los eventos que pudieran interrumpir las operaciones. La gestión de estos eventos del cambio –en la Empresa ABC o a nivel entidad– se distribuye a través de una serie de distintos grupos, como se describe a continuación:

Área de Gestión del Cambio de COSO	Responsable	Actividad de la Empresa ABC
Anticipación de los eventos internos y externos que pudieran tener un impacto sobre la Empresa ABC	Oficina de relaciones gubernamentales; Estrategia Corporativa; Auditoría Interna; Seguridad Internacional de Activos	• Como se comenta arriba, las actividades externas de evaluación de riesgos recogen la supervisión de tendencias externas clave así como riesgos políticos que pudieran afectar la entidad.
	Estrategia Corporativa	• Internamente, el Equipo de Estrategia Corporativa hace seguimiento sobre los principales programas internos (combinados con una selección de tendencias externas), facilitando esta información a la alta dirección que puede ejercer su influencia sobre los cambios más importantes en la organización.
	Operaciones	• Se hace seguimiento sobre los principales programas operativos internos que se encuentran fuera del alcance de los programas estratégicos seguidos por Estrategia Corporativa.
Un entorno operativo cambiante –los cambios que pudiesen tener un impacto sobre la Empresa ABC	Estrategia Corporativa; Auditoría Interna	• Como se ha comentado anteriormente, las áreas de Estrategia Corporativa y Auditoría Interna hacen una valoración de las tendencias externas que darían lugar a riesgos para la entidad (p.ej., una disminución en los márgenes).
	Legal	• El departamento Legal hace seguimiento sobre una selección de elementos del entorno reglamentario para identificar las modificaciones que podrían crear un riesgo para la entidad, facilitando actualizaciones de las tendencias clave a la dirección.
	Estrategia Corporativa; RRHH	• La mayor parte del seguimiento de las tendencias externas en el mercado laboral lo hace RRHH, con algún trabajo realizado por los equipos operativos de cada país; las tendencias internas con respecto a los empleados se siguen a través de encuestas internacionales. Se incluye la contratación de manera explícita como parte de las medidas corporativas.
	Cada división	• El proceso de planificación de los recursos a nivel división considera los datos provenientes de diversas fuentes para equilibrar las necesidades de recursos, y se revisan las necesidades de personal y contratación con regularidad (trimestralmente) como parte del proceso trimestral de previsiones.

Área de Gestión del Cambio de COSO	Responsable	Actividad de la Empresa ABC
Personal nuevo –la certeza de que conoce el código de ética	RRHH / Oficina de Ética y Cumplimiento	• El personal de nueva contratación pasa por un proceso de orientación que señala los aspectos clave de la cultura de la Empresa ABC, incluyendo su código de ética y las políticas asociadas. También recibe formación sobre los controles internos con respecto a la información financiera y los controles operativos relativos a otros procesos cuando sea relevante, además de una formación específica exigida por la corporación en base a su nivel y función.
	RRHH	• Se añaden responsabilidades de control (a nivel macro) cuando sean relevantes para las responsabilidades del puesto de trabajo con objeto de asegurar que tales responsabilidades se mantengan independientes de la persona y permanezcan intactas a medida que el personal cambia de puesto.
	Los líderes a nivel división de control interno	• Los líderes a nivel división de control interno se responsabilizan de comunicar y supervisar la asignación de controles para asegurar que la responsabilidad con respecto a su ejecución es clara.
Nuevos sistemas de información –consideración de que los controles se desarrollan adecuadamente y el impacto sobre la organización cuando se valora su entrada en funcionamiento	Director de Sistemas	• Los controles de TI recogen los que son relativos al ciclo de vida del desarrollo de sistemas, incluyendo el desarrollo, las pruebas realizadas, y los controles sobre su instalación. • Los proyectos de desarrollo de sistemas incluyen aspectos de comunicación o de la gestión del cambio (al menos que hayan sido aprobados para excluirlos, o su impacto sobre la organización es mínimo). Cuando se trata de cambios importantes, generalmente se incluirá la comunicación, formación, y cambio del proceso. • Para asegurar que se lleven a cabo las actividades clave para los proyectos importantes con respecto sistemas financieros, su desarrollo se supervisa a través de los comités de dirección, evaluaciones de calidad y controles de la Dirección de Sistemas sobre el desarrollo. • Se consideran de manera explícita el impacto del control cuando se trata de sistemas financieras que son claves.
Se supervisa el crecimiento rápido y los presupuestos se modifican de acuerdo a los resultados	Estrategia Corporativa; Área de Operaciones Internacionales de Negocio; RRHH	• La estrategia de la Empresa ABC se tiene en cuenta a la hora de establecer los presupuestos internos y se determinan los objetivos no financieros; la supervisión considera tanto la escasez como el exceso de recursos.
	Operaciones Financieras	• Como se ha comentado anteriormente, los presupuestos se revisan trimestralmente y se puede incorporar el crecimiento en base a las necesidades del negocio.
	Director de Sistemas	• Los gastos de la Dirección de Sistemas se guían a través de un comité de dirección de TI que tiene en cuenta tanto el crecimiento como la estrategia de la Empresa ABC cuando se asignan los presupuestos y recursos.

Área de Gestión del Cambio de COSO	Responsable	Actividad de la Empresa ABC
Supervisión de nuevas tecnologías para valorar su impacto sobre la organización	Director de Sistemas	• La estrategia de Dirección de Sistemas (periódicamente actualizada) tiene en cuenta la evolución de las tecnologías.
La oferta de productos nuevos se supervisa para determinar su impacto y comercial	Cada división	• Se supervisa la oferta de servicios nuevos con respecto a su éxito financiero • Las necesidades de nuevas habilidades se supervisan y se comunican para efectos de contratación (adquisiciones externos) y formación (a través de planes para reforzar las habilidades internas). • El impacto de la oferta de nuevos servicios y habilidades se supervisa a través de una comunicación estándar (por ejemplo, el impacto de ofrecer un servicio nuevo sobre los existentes).
	Operaciones Financieras	• La asignación de gastos generales (y otros mecanismos relacionados de información financiera) se ajustan anualmente para tener en cuenta la oferta de nuevos servicios y otros cambios.
	Cada division; RRHH; Control Financiero Internacional	• Varios equipos revisan y supervisan las adquisiciones –la división del cual depende la entidad adquirida hace seguimiento sobre el rendimiento financiero; RRHH revisa el plan de remuneración y beneficios; el area de Control Financiero Internacional supervisa la comunicación financiera. Las adquisiciones están sujetas a un proceso de due diligence que incluye aspectos legales, de cumplimiento, éticos y revisiones del negocio.
Gestión de las actividades de reestructuración corporativa para minimizar las interrupciones	Cada división; RRHH; Control Financiero Internacional	• La dirección de RRHH revisa las áreas a nivel global sujetas a reducciones de plantilla para asegurar que las reducciones previstas de servicios no tendrán un efecto adverso en las operaciones o en el cumplimiento con la legislación local.
	Responsables de control interno de cada división	• Cuando ocurre una reestructuración, los responsables de control interno a nivel división mantienen el cargo de asignar las responsabilidades de control al personal nuevo.
	Dirección de cada división	• La moral se supervisa a través de encuestas globales a los empleados; la dirección de cada entidad establece sus objetivos de supervisión o mejora.
	Director de Sistemas; Instalaciones y Servicios	• Una vez que se eliminan miembros del personal rápidamente se suspende su acceso (físico y lógico).

Área de Gestión del Cambio de COSO	Responsable	Actividad de la Empresa ABC
Supervisión de las operaciones globales para asegurar la identificación de cambios	Directores de zonas geográficas	• Los directores de zonas geográficas son los responsables de supervisar el entorno local y señalar los asuntos que deben tratarse.
	Legal	• El personal legal de la zona supervisa el entorno reglamentario local señalando los asuntos que deben abordarse al departamento Legal internacional cuando sea necesario.
	Seguridad Internacional de Activos	• A nivel corporativo, el equipo de seguridad de la Empresa ABC supervisa las áreas conflictivas, manteniendo los planes de evacuación y los de backup de las comunicaciones.
	Varios	• La supervisión de los resultados financieros locales se lleva a cabo por el personal financiero apropiado de la división o del país.

Supervisión

15. La supervisión es un proceso continuo empleado por la dirección para evaluar la calidad del rendimiento del control interno en el tiempo. En su nivel más alto incluye la supervisión continua, así como evaluaciones puntuales, y la comunicación de las deficiencias al nivel apropiado de dirección y del consejo de administración.

16. A nivel de resumen, el informe COSO describe algunas áreas de enfoque que deben considerarse para asegurar una supervisión efectiva:

Área de enfoque	Expectativas de la empresa ABC
Supervisión continua	• Cuando realiza sus actividades normales el personal obtiene evidencia de que funciona el sistema de control interno, por ejemplo: - La dirección de operaciones compara las cifras de ventas, producción y otros datos contra la información generada por el sistema - Los datos empleados para la gestión de las operaciones se concilia con la información generada por los sistemas financieros - El personal de operaciones da su visto bueno con respecto a la exactitud de los estados financieros de la unidad y son los responsables si se descubren errores.
	• Las comunicaciones recibidas de terceros corroboran la información generada internamente - Los clientes corroboran los datos en las facturas al realizar su pago a tiempo - Se emplean las comunicaciones de los proveedores como técnica de supervisión - Se evalúan los controles que no han prevenido o detectado problemas

Área de enfoque	Expectativas de la empresa ABC
Supervisión continua (continuación)	• Los importes registrados en el sistema de contabilidad se comparan periódicamente con los activos físicos - Se verifican los niveles de inventario cuando se llevan las mercancías para su entrega; se corrigen las diferencias - Periódicamente se hace un recuento de los valores que se mantienen en fideicomiso y se comparan con los registros
	• La dirección recibe información con respecto a los seminarios de formación, sesiones de planificación y otras reuniones - Se recopilan los asuntos relevantes que han surgido de los seminarios - Las sugerencias de los empleados se comunican hacia arriba
	• Se le pregunta al personal que especifique si comprende y cumple con el código de ética, o se requieren firmas como evidencia de la realización de funciones críticas de control
	• Se consideran las recomendaciones de los auditores internos y externos - Los ejecutivos con la autoridad apropiada deciden qué recomendaciones se implementarán - Las acciones deseadas se verifican de haber sido implementadas
	• Se verifica la efectividad de las actividades de control interno asegurando que sean apropiados: la dimensión de Auditoría interna así como su competencia y experiencia, su posición dentro de la organización, su acceso al consejo o al Comité de Auditoría, y el alcance con respecto a las necesidades de la organización
Supervisión periódica/ evaluaciones puntuales	• Las evaluaciones puntuales del sistema de control interno son adecuados en su alcance y frecuencia y confirman que los elementos que se evaluan de dicho sistema son apropiados - Las evaluaciones las llevan a cabo personas con habilidades que son apropiadas - El alcance, profundidad y frecuencia de las evaluaciones son adecuados
	• El proceso de evaluación es apropiado e incluye evidencia que el evaluador obtiene una comprensión suficiente sobre las actividades
	• La metodología (incluyendo metodologías estándares como el uso del checklist u otras herramientas) es apropiada para poder evaluar si el sistema es lógico y apropiado; los esfuerzos de planificación se hacen de manera coordinada, y el proceso de evaluación es gestionado por un ejecutivo con el nivel adecuado de autoridad
	• El nivel de documentación es adecuado; los manuales de políticas, organigramas e instrucciones operativas se encuentran disponibles, se documenta el proceso de evaluación
Comunicación de deficiencias	• Existe un proceso para capturar y comunicar las deficiencias identificadas –tanto las que procedan de fuentes externas como las provenientes de la supervisión continua y evaluaciones puntuales
	• Los protocoles son apropiados, i.e., las deficiencias se comunican a la persona directamente responsable de la actividad así como a la que se encuentre por lo menos un nivel por encima de ella
	• Algunos tipos específicos de deficiencias se comunican a la alta dirección y al consejo
	• Las actividades de seguimiento son apropiadas: - Se corrige el evento subyacente - Se investigan las causas del problema - Se llevan a cabo actividades de seguimiento para asegurar que se corrija el problema

Actividades de supervisión

17. La supervisión consiste de dos tipos de actividades: (1) actividades integradas que proporcionan una garantía continua de los controles, y (2) actividades puntuales de evaluación que proporcionan una información clara y por separado de las operaciones de control.

Supervisión continua - financiera

- Los directores ejecutivos de la división firman con respecto a la exactitud de sus resultados financieros.
- La medida del rendimiento de los ejecutivos incluye el cumplimiento de las prácticas contables generalmente aceptadas (GAAP) y de los controles internos; se trata de una medida formal que influye en la remuneración y las recompensas. Los fallos en estas áreas tienen un efecto negativo en la evaluación anual del ejecutivo. Los datos sobre el cumplimiento con las prácticas contables generalmente aceptadas provienen del área de control financiero corporativo, mientras que la información sobre la ejecución de los controles se obtiene de Auditoría Interna y el equipo de Evaluación de los Controles.
- Las actividades de control incluyen un equilibrio entre los controles transaccionales y los de supervisión a través de la organización.
- Se obtienen datos de manera regular (trimestrales) sobre el funcionamiento de los controles críticos (pruebas independientes sobre ellos).
- Los controles internos requieren una evidencia apropiada de su realización, incluyendo una serie de aprobaciones (normalmente de manera electrónica) sobre las actividades clave. La formación y comunicación por parte de la dirección es clara en este aspecto: se requiere mantener evidencia probando su ejecución y aumentando la certeza de la información financiera.
- El área financiera de la corporación hace seguimiento de los pronunciamientos clave sobre las prácticas contables generalmente aceptadas (GAAP), ajustando y comunicando las políticas financieras según se requiera.

Supervisión continua - Auditoría interna y externa

- Las recomendaciones de auditoría externa son analizadas por el Director de Contabilidad y otros según la necesidad; su implementación se controla a través del área financiera de la corporación.
- Los informes de auditoría interna se envían al Comité de Auditoría y, administrativamente, al Director de Riesgos que se encuentra fuera del organigrama del área financiera.
- El plan de auditoría interna recibe la aprobación de la alta dirección así como del Comité de Auditoría, con el personal correspondiente para su ejecución.
- Las recomendaciones de auditoría interna se informan al Director Financiero, el Director de Contabilidad y otros según corresponda; la dirección de cada entidad debe responder con un plan de acción para los puntos de AI. La unidad responsable de implementar las recomendaciones realiza un seguimiento trimestral hasta su implementación.

Supervisión continua - Operaciones

- Existen foros –por ejemplo, a través de las reuniones de los equipos de Liderazgo Corporativo y la Comisión Corporativa de Personal– para comparar la información operativa y financiera.

- Se realiza un seguimiento del rendimiento (a través de las previsiones y el análisis de las variaciones) que ocurre trimestralmente (como mínimo) en cada división.
- Los cobros (número de días de ventas pendientes) se supervisan como indicador de la aceptación de los importes de la facturación por parte del cliente y de posibles errores en las facturas.

Supervisión continua - Asuntos de cumplimiento y normativa

- El Equipo de Cumplimiento y Normativa supervisa numerosos aspectos de las operaciones de la empresa empleando métodos tales como el seguimiento de la Línea de Asistencia sobre la Ética del Negocio, llevando a cabo encuestas periódicas referentes al código de ética y el cumplimiento de la normativa con respecto a unas comparaciones longitudinales, y realizando evaluaciones periódicas de riesgos penales.
- El Equipo de Cumplimiento y Normativa coordina con otros equipos, como Auditoría Interna, para apalancar sus activos con respecto a los requerimientos específicos de supervisión.

Evaluaciones puntuales sobre actividades de control

- Las evaluaciones se planifican para todos los trimestres, si bien el alcance de las actividades podría variar entre trimestres. El diseño de los controles de la organización se evalúa de forma anual, y cada actividad de control se analiza por lo menos anualmente.
- El Equipo de Evaluación de Controles planifica y supervisa las actividades de evaluación.
- Las evaluaciones de control las ejecutan personas que no tienen responsabilidad sobre la ejecución de un control; reciben formación independiente con respecto a la manera de llevar a cabo sus evaluaciones.
- Las evaluaciones se llevan a cabo empleando un conjunto estandarizado de pruebas que puede modificarse para reflejar las condiciones locales.
- El plan de pruebas se crea para proporcionar una evidencia sustantiva que respalde la ejecución; la orientación sobre el tamaño de las muestras asegura unos niveles apropiados de prueba para proporcionar a la dirección el nivel suficiente de confianza sobre su ejecución (se permiten ajustes por parte de la dirección).
- Los resultados se revisan y se confirman por el Equipo, comunicándoles al responsable de control interno de la división a través de un portal; los resultados de las pruebas se documentan en este portal.
- Las actividades de confirmación (actividades de avance o "roll forward") se planificación para el último trimestre.
- Auditoría Interna también evalúa los controles como parte de sus actividades normales sobre cualquier entidad.

Comunicación de las deficiencias

- Los fallos de controles identificados localmente se analizan para determinar el potencial de deficiencias importantes o debilidades materiales empleando un conjunto de reglas revisadas (a nivel resumen) por el Comité de Orientación de Control Interno y el Comité de Auditoría.
- Los fallos en los controles (que no cuenten con controles compensatorios) con el potencial de crear una deficiencia importante o debilidad material se informan al Director de Contabilidad, el Director Financiero y al Director Jurídico, y se resumen para el Comité de Auditoría.
- Se hace un seguimiento de los fallos de control hasta que se recibe confirmación de su resolución. El Equipo de Evaluación de Controles supervisa la resolución de los fallos para asegurar su razonabilidad.

Anexo B: Representaciones Trimestrales y Anuales de la Dirección

Relacionado al ejemplo 1

Apuntes sobre el material

La dirección de esta empresa manufacturera emplea el formulario de certificación que se detalla a continuación con objeto de:

- Comunicar el tono desde arriba con respecto a las expectativas de la dirección sobre la calidad de la información financiera.
- Establecer la responsabilidad por toda la organización sobre los riesgos importantes asociados a la información financiera y los controles clave relacionados con ella.
- Recibir confirmaciones de manera rutinaria con respecto al funcionamiento efectivo de los controles clave a través de la autoevaluación realizada por los supervisores de línea.

Contenido

Antecedentes e instrucciones

1. El Director General y el Director Financiero deben evaluar los controles sobre la divulgación de información y los procedimientos asociados a la elaboración de los formularios 10-Q y 10-K para la Comisión del Mercado de Valores y Bolsa de los Estados Unidos (U.S. Securities and Exchange Commission o S.E.C.). Las respuestas contenidas en el cuestionario anexo se emplearán en la evaluación de los controles sobre divulgación de datos y procedimientos en relación al informe a continuación:

Formulario 10-Q para el trimestre que termina el 31 de marzo de 20XX

2. Con sus respuestas a este cuestionario se pretende respaldar y asegurar de manera razonable que las certificaciones realizadas por el Director General y el Director Financiero para la Comisión del Mercado de Valores y Bolsa de los Estados Unidos (S.E.C.), el Comité de Auditoría y los accionistas son correctas y exactas. Determinadas certificaciones, en el caso de no ser correctas, podrían dar lugar a una pena jurídica severa e incluso de tipo penal. Debe responder como si usted mismo realizara las certificaciones, y como si las penalizaciones se le fuesen a aplicar personalmente (en algunos caso podría ser así).

3. Este cuestionario forma parte integral del proceso de evaluación. Usted tiene la responsabilidad principal de responder a las preguntas que aparecen a continuación para la línea de negocio y/o área(s) funcional(es) de la Empresa que supervise. Las respuestas se basarán en los conocimientos que usted debe poseer como responsable de las área(s) bajo su supervisión, tal y como supondría cualquier persona con criterios razonables. En caso de que tuviera conocimiento de la existencia de algún área sobre la cual se debe informar, pero que no se encuentre bajo su área funcional de responsabilidad, usted aún así debe informar sobre ella sin asumir que lo habrá hecho otra persona en su correspondiente cuestionario.

4. Le rogamos que revise cada pregunta y responda marcando Sí, No, o N/A. Al menos que se indique lo contrario, todas las preguntas requieren respuesta. Todas las que aparecen con la respuesta "No" y "N/A" para las que el motivo no sea obvio deben acompañarse de una aclaración, a excepción de las preguntas B.8, G.16 y H.7 que requieren aclaración si la respuesta es "SI" o "N/A". Las aclaraciones deben proporcionarse en la parte que comienza en la página 171. Podrá incluir cualquier información o documentación que considere apropiada y relevante para apoyar su(s) respuesta(s).

5. Muchas de las preguntas tratan el aspecto de materialidad. Para efectos del cuestionario, a menos que se indique lo contrario, puede emplear sus propios criterios con respecto a lo que considere como material. Al hacer esta determinación, se deben combinar las operaciones relacionadas entre sí. Cualquier operación o evento que pudiese originar la violación de alguna cláusula de préstamo, o que estuviese relacionada con algún fraude debe considerarse como material sin reparar en el importe monetario. Cualquier asunto que tenga que ver con la anulación, suspensión, o funcionamiento efectivo de un procedimiento de control debe considerarse como material si se determina que existe una probabilidad razonable de tener un efecto material en la actualidad o en el futuro.

6. Debe informar sobre cualquier situación que haya ocurrido desde el final del año o trimestre más reciente por el cual no se haya informado en un cuestionario previo.

7. Sus respuestas a las preguntas contenidas en el cuestionario anexo deben estar directamente relacionadas a la fábrica bajo su responsabilidad.

8. Esta representación trimestral y anual por parte de la dirección, incluyendo el reconocimiento y las firmas que aparecen a continuación, debe enviarse por correo electrónico a ..... , teniendo de plazo hasta la siguiente fecha límite: **XX de abril de 20XX**

9. Sus dudas sobre la manera de responder adecuadamente a determinadas preguntas del cuestionario pueden dirigirse al área de Control Financiero corporativo.

Reconocimiento y firmas

10. Reconocemos que mantenemos un papel importante en los controles sobre divulgación de información y los procedimientos de la empresa, y que los datos proporcionados se emplean en los informes trimestrales y anuales sometidos a la Comisión del Mercado de Valores y Bolsa de los Estados Unidos (S.E.C.). Confirmamos que las respuestas a las preguntas que aparecen en este memorándum, junto con las anotaciones o anexos adicionales, reflejan nuestras representaciones de manera apropiada.

    Nombre .....

    Cargo .....

    Fecha .....

    Nombre .....

    Cargo .....

    Fecha .....

Representaciones trimestrales y anuales de la dirección

	Si	No	N/A
A. Políticas importantes de contabilidad – reconocimiento de ingresos			
1. Para todas las ventas reconocidas durante el año			
a. ¿Hubo evidencia convincente con respecto a la existencia de un acuerdo de ventas entre nuestro cliente y nosotros antes del final del periodo?			
b. ¿Se entregaron los productos o se prestaron los servicios antes del final del periodo?			
c. ¿Se fijó el precio de venta o era determinable antes del final del periodo?			
d. ¿Se podía asegurar el cobro al cliente de manera razonable antes del final del periodo?			
2. ¿Eran todas las operaciones importantes de ventas de naturaleza normal y recurrente?			
3. ¿La mezcla de productos, naturaleza de los clientes, términos de ventas, políticas de crédito y aspectos relacionados fueron similares a los de periodos anteriores?			
B. Políticas importantes de contabilidad – reconocimiento de aspectos distintos a los ingresos			
1. ¿Han sido registradas las operaciones entre plantas en cuentas designadas de la contabilidad general?			
2. ¿Se han incorporado los resultados de las *joint venture* en la contabilidad general para los casos en que la empresa no tenga una participación mayoritaria empleando el método de contabilidad patrimonial?			
3. ¿Se han convertido (o revalorizado) a dólares estadounidenses las cuentas de la contabilidad general denominadas en moneda local empleando los tipos de cambio emitidos mensualmente por el área financiera de la corporación?			
4. ¿Se han registrado todos los desembolsos relativos al desarrollo de nuevos productos como gastos cuando han tomado lugar?			
5. ¿Se basa el coste de los inventarios en el método FIFO?			
6. ¿Se han capitalizado y amortizado las inmovilizaciones materiales de acuerdo a los criterios aplicables al país establecidos por el área financiero corporativo?			
7. ¿Se han contabilizado como gastos los elementos que no cumplan los criterios de capitalización?			
8. ¿Han tenido lugar eventos o modificaciones en las circunstancias que indiquen que el valor contable de un activo a largo plazo pudiese no ser recuperable? Entre los eventos que podrían motivar lo anterior y que deben considerarse se encuentran: - Una reducción importante del precio de mercado - Un cambio significativo y adverso en el entorno legal o clima de negocios - La acumulación de importantes excesos de gastos por encima de las expectativas iniciales con respecto a los activos construidos o adquiridos - Unas pérdidas continuas en los flujos de caja asociados con el empleo de activos - La expectativa de venta/traspaso de un activo mucho antes del final de la vida útil establecida			

	Sí	No	N/A
C. Empleo de criterios y estimaciones – provisión para cuentas dudosas			
1. ¿Se han revisado los saldos de las cuentas de deudores al final, o cerca del final del periodo cuya antigüedad supere los 60 días después de su vencimiento, con objeto de formar una opinión con respecto a la probabilidad del cobro?			
2. ¿Se han revisado en los últimos doce meses los datos sobre las tendencias para determinar si existe un patrón normal y predecible con respecto a la cancelación de deudas en las cuentas deudoras?			
3. ¿Se ha establecido una provisión para cuentas dudosas por un importe igual a la suma de:			
a. El número de cuentas identificadas de manera específica cuyo cobro sea dudoso; y			
b. La estimación más exacta de los saldos restantes en las cuentas acreedoras cuyo cobro sea dudoso?			
4. ¿Ha tenido en cuenta los factores que podrían haber ocurrido desde la última revisión de las tendencias que afectarían las estimaciones de las que hace referencia la pregunta C.3.b?			
5. ¿Se han contabilizado como gastos de créditos de dudoso cobro las provisiones creadas por este motivo así como la cancelación de deudas?			
6. ¿Han sido consideradas como una reducción de las ventas las provisiones y cancelación de deudas que tuviesen relación con las políticas de precios (tales como reembolsos o descuentos por volumen) u otros asuntos relacionados con desacuerdos que hayan sido resueltos a favor del cliente?			
D. Empleo de criterios y estimaciones – provisiones para inventarios			
1. ¿Se han establecido provisiones para disminuir el valor contable de los inventarios hasta llegar a su valor neto realizable cuando las existencias superen la demanda esperada?			
2. A la hora de establecer las provisiones mencionadas en la pregunta D.1, ¿se han revisado los informes sobre el consumo de inventarios (por ejemplo "dos años sin consumo") durante el trimestre fiscal más reciente (o con mayor frecuencia)?			
3. ¿Se han establecido provisiones para disminuir el valor contable de inventarios de tipo similar hasta llegar al valor neto realizable, sin tener en cuenta la demanda, cuando el valor contable sea mayor que su valor total de mercado?			
4. ¿Ha considerado si existen disminuciones en el valor de mercado del inventario que motivarían la evaluación de la necesidad de establecer una provisión como la que hace referencia la pregunta D.3?			
E. Empleo de criterios y estimaciones – provisiones para la garantía del producto			
1. ¿Se han establecido provisiones con respecto a las garantías del producto emitidas y específicamente identificadas que probablemente resultarían en futuros gastos?			
2. ¿Reflejan las provisiones para garantías mencionadas en la pregunta E.1 la estimación más exacta de los futuros gastos?			
3. ¿Se han revisado las provisiones mencionadas en la pregunta E.1 al final, o cerca del final del periodo?			

	Sí	No	N/A
4. ¿Se han establecido provisiones para la garantía del producto de manera no específica para una estimación de los futuros gastos que tendrían lugar con respecto a los productos vendidos hasta el final del periodo?			
5. Al establecer las provisiones no específicas mencionadas en la pregunta E.4, ¿se han revisado los datos sobre tendencias durante el trimestre fiscal más reciente (o con mayor frecuencia)?			
6. A la hora de establecer las provisiones no específicas mencionadas en la pregunta E.4, ¿han recibido consideración especial los certificados de cobertura de garantía ampliada?			
7. ¿Se ha tenido cuidado en evitar que se establezcan provisiones demasiadas cuantiosas para los gastos relacionados con la garantía del producto a causa de una duplicación errónea de la parte específica y no específica de dichas provisiones?			
F. Empleo de criterios y estimaciones – provisiones para contingencias de pérdida			
1. ¿Se han establecido provisiones para todas las contingencias de pérdida cuando exista la probabilidad de futuras pérdidas, y se pueda estimar su importe de manera razonable? (Una "contingencia de pérdida" es una condición existente, situación o conjunto de circunstancias donde existe incertidumbre con respecto a las posibles pérdidas para la empresa y cuya resolución final depende de que se produzcan, o no se produzcan, uno o varios eventos en el futuro.)			
2. ¿Se han revisado las reservas para contingencias de pérdida al final, o cerca del final del periodo?			
3. ¿Se han comunicado todas las contingencias de pérdida conocidas al área de Control Financiero Corporativo?			
G. Sistemas de control sobre la contabilidad			
1. ¿Se han establecido y mantenido controles básicos sobre la contabilidad, tomando especial consideración a la segregación de funciones, para asegurar que las operaciones registradas sean válidas, exactas y completas?			
2. ¿Se han establecido procedimientos adecuados de corte que se mantienen para asegurar un reconocimiento apropiado de ingresos y gastos en los trimestres correspondientes, además de reflejar adecuadamente los activos, pasivos y patrimonio neto al final del trimestre fiscal?			
3. ¿Se ha conciliado la información detallada para los siguientes aspectos contra las cuentas de control contable?			
a. Efectivo			
b. Deudores			
c. Inventarios			
d. Acreedores			
e. Todas las demás cuentas con actividad importante			

	Si	No	N/A
4. Para las cuentas que no presenten actividad importante:			
a. ¿Hubo una clara comprensión de los detalles de los saldos en cuenta al final del trimestre fiscal?			
b. ¿Se conciliaron los datos de tales cuentas a las cuentas de control contable de manera periódica (por lo menos una vez al año)?			
5. ¿Se han conciliado las cuentas entre las fábricas de forma mensual?			
6. ¿Se han realizado conciliaciones de los saldos en las cuentas bancarias contra los registros internos de contabilidad de manera oportuna una vez recibidos los extractos correspondientes?			
7. ¿Se han investigado todas las diferencias de forma oportuna para todas las conciliaciones, así como del tipo e importe que se considera como normal y recurrente?			
8. ¿Se ha realizado una revisión analítica por parte de la dirección financiera de los registros financieros internos con objeto de señalar los potenciales fallos en los controles básicos de contabilidad que podrían requerir su investigación y resolución?			
9. ¿Se facilitan informes financieros a la dirección de la empresa que:			
a. posibilitan la supervisión del rendimiento, y			
b. proporcionan el medio para formar una opinión con respecto a si los importes informados son válidos, exactos y completos?			
10. ¿Se han establecido y mantenido controles que aseguren la seguridad de los activos y registros contables contra pérdida o robo?			
11. ¿Se han establecido niveles de aprobación y responsabilidad para todas las operaciones de negocio asegurando que se ejecuten de acuerdo a las autorizaciones de la dirección?			
12. ¿Los niveles de aprobación mencionados en la pregunta G.11 cuentan con suficiente nivel de restricción para satisfacer los requerimientos corporativos?			
13. ¿Se han tomado acciones correctivas para abordar todas las incidencias conocidas con respecto a la falta de cumplimiento con los procedimientos internos de contabilidad, independiente de que fuesen intencionadas o no?			
14. ¿Han sido implementadas de acuerdo a las fechas establecidas todas las recomendaciones referentes a modificaciones a los procedimientos internos de contabilidad que han resultado de las auditorías internas o de la Evaluación del Control Interno sobre las Actividades de Información Financiera?			
15. ¿Se han implementado todas las recomendaciones sobre modificaciones a los procedimientos internos de contabilidad que han resultado de las actividades de auditoría externa, o en caso contrario, se ha discutido el plan de implementación recibiendo el acuerdo del director de la empresa y auditoría interna?			
16. ¿Han existido modificaciones importantes al sistema de control interno de la contabilidad?			
17. Si la respuesta a la pregunta G.16 es "SI", ¿se han discutido las modificaciones importantes al sistema de control interno de la contabilidad con el Director de Control Financiero de la Empresa, recibiendo su acuerdo?			

	Si	No	N/A
H. Otras representaciones			
1. ¿Se han revisado todos los contratos de arrendamiento para asegurar que son de tipo operativo y no de arrendamiento financiero?			
2. ¿Son coherentes todos los procedimientos asociados a cuentas de acreedores y reservas para gastos con los que se emplearon en trimestres anteriores?			
3. ¿Son coherentes los métodos empleados en la distribución de gastos entre, y a lo largo de, los periodos trimestrales (en base a ingresos, ventajas, el tiempo empleado, o su asociación con determinadas actividades) con los métodos utilizados en trimestres anteriores?			
4. ¿Son coherentes las clasificaciones de gastos con las de años anteriores?			
5. ¿Se han proporcionado datos completos y exactos al área financiera de la corporación cuando los han solicitado?			
6. ¿Se han puesto todos los registros financieros y datos relacionados a disposición de la empresa externa de contabilidad independiente y registrada en los registros públicos?			
7. ¿Tiene conocimiento de alguno de los siguientes aspectos?			
a. Debilidades de control interno que pudiesen dar lugar a pérdidas materiales o errores en la comunicación de información			
b. Casos de fraude o desfalco, independientemente de su materialidad, que impliquen algún directivo de la empresa o empleado cuyo papel en el control interno sea importante			
c. Operaciones materiales para las cuales existan razones para creer que pudiesen no estar registrados de acuerdo a los principios contables generalmente aceptados en los Estados Unidos			
d. Situaciones sin resolver de incumplimiento con la política de ética			
e. Casos de violación de la seguridad u otros leyes o reglamentos con respecto que pudiesen tener consecuencias materialmente adversas			
f. Casos materiales donde se han invalidado los resultados del negocio generados por el sistema			
g. Operaciones materiales ya completados que no hayan sido registrados en los libros de la empresa			
h. Operaciones incompletas o pendientes que hayan sido registradas en los libros de la empresa de manera prematura			
i. Cambios importantes en los criterios aplicados a cualquier método contable que no hayan sido comentados ni recibido el visto bueno del área financiera corporativa			
j. Nuevas relaciones fuera de balance, contratos a largo plazo, compromisos de arrendamiento, contratación de empleados u otros compromisos similares que obliguen a la Empresa o crean una obligación contingente por un importe material			
k. Operaciones materiales inusuales, no recurrentes, o que se encuentren fuera del curso normal de actividades de negocio de la Empresa			
l. Defectos materiales en la titularidad de los activos de la Empresa			

	SI	No	N/A
m. Violaciones o Incumplimientos materiales con las obligaciones contractuales de la Empresa			
n. Asuntos planteados por las autoridades legales o fiscales que pudiesen resultar en unas consecuencias materialmente adversas			
o. Casos en donde se han puesto los activos de la Empresa como garantía prendaria			
p. Otro(s) aspecto(s) no mencionado(s) en este cuestionario que pudiesen afectar materialmente a los resultados de las operaciones o los flujos de caja de la Empresa para el periodo correspondiente, o al valor contable de los activos y pasivos, o su condición financiera al final del ciclo			

Aclaraciones

11. Facilitar aclaraciones para todas las preguntas cuya respuesta es "No" o "N/A", a excepción de las preguntas B.8, G.16, y H.7 que requieren explicación si la respuesta es "SI" o "N/A"

Pregunta #
Pregunta #
Pregunta #
Pregunta #
Pregunta #
Pregunta #
Pregunta #
Pregunta #
Pregunta #
Pregunta #
Pregunta #
Pregunta #

Anexo C: Lista de Comprobación de los Procedimientos de Revisión con respecto al Comité para la divulgación trimestral y anual de información

Relacionado al ejemplo 31

Apuntes sobre el material

Esta empresa manufacturera internacional ha formado lo que denomina el Comité para la Divulgación trimestral e anual de Información *(Quarterly and Annual Disclosure Committee o QADC)*. El Comité emplea el *checklist* presentado a continuación para asegurar que ha revisado y considerado la información con respecto a los riesgos y controles en las áreas donde se hayan identificado riesgos importantes.

Al final de cada trimestre, el Comité para la divulgación trimestral y anual de información hará lo siguiente:

Revisión y discusión sobre los siguientes aspectos:

- Evaluación por parte del Director General/Director Financiero de los controles y procedimientos para la divulgación de información, así como los comentarios referentes al documento de evaluación;
- Resumen de las respuestas a las representaciones anuales y trimestrales de la dirección (véase el Anexo B);
- Resumen de las modificaciones trimestrales al diseño del control interno sobre información financiera;
- Las áreas que han experimentado variaciones importantes en los procesos (una vez al año como mínimo –si esta revisión no se ha completado en el trimestre actual, indique la fecha cuando se realizó por última vez);
- Revisión del alcance de la evaluación llevada a cabo por la dirección (revisión analítica y cualitativa) para determinar el grado del alcance de su revisión del control interno sobre información financiera; y
- Revisión de los informes referentes al análisis de la dirección de la situación (plan de pruebas a realizar con respecto a la efectividad operativa del control interno sobre información financiera, así como otras auditorías de la organización) y un resumen de las deficiencias de control (los resultados de las pruebas sobre la efectividad operativa del control interno con respecto a información financiera, o SOCD en sus siglas en inglés).

Revisión del resumen por escrito y oral de los siguientes aspectos:

- Acciones legales pendientes o que hayan sido amenazadas, así como reclamaciones y valoraciones;
- Resumen de las comunicaciones recibidas a través de la línea de asistencia con respecto a la ética en los negocios, así como del seguimiento de los incumplimientos comunicados realizado por el comité para el código de de conducta en los negocios;
- La situación con respecto a las auditorías internas/evaluación de los riesgos, incluyendo los proyectos completados y la situación referente a sus hallazgos/divulgaciones;

- Actividades de reestructuración/reorganización;
- Comunicaciones/asuntos con los auditores externos;
- La situación actual con respecto al proceso de revisión de las políticas globales; y
- Cualquier otro asunto relevante para formar las conclusiones comentadas en el siguiente epígrafe.

Este Comité formará sus conclusiones con respecto a los siguientes aspectos:

- La efectividad de los controles y procedimientos referentes a la divulgación de información al final del periodo correspondiente cubierto por cada Formulario 10-Q y 10-K (incluyendo las conclusiones dentro del informe al Director General y Director Financiero);
- La efectividad del control interno sobre información financiera al final del año fiscal, considerando por separado la efectividad del diseño y su funcionamiento (este procedimiento se aplica sólo en el último trimestre del año –se deben incluir las conclusiones en el informe al Director General y Director Financiero); y
- La existencia de cambios materiales en el control interno sobre información financiera u otros controles y procedimientos referentes a la divulgación de información para el trimestre concluido más recientemente (tales cambios se deben incluir en el informe al Director General y Director Financiero).

Elaboración de la siguiente documentación por escrito:

- El orden del día y las conclusiones del informe del Comité al Director General y Director Financiero; y
- Las anotaciones sobre la revisión de la documentación que se distribuyen a las personas que elaboran la documentación revisada, como parte de la reunión.

Anexo D: Matriz de riesgos a través de la empresa

Relacionado al ejemplo 18

Apuntes sobre el material

La matriz de riesgos que se presenta a continuación contiene extractos de distintas partes de una evaluación de riesgos más amplia para la totalidad de una cadena de negocios al por menor. Su presentación tiene como objeto demostrar un posible formato para la evaluación formal de riesgos, y que además se podría emplear para asignar las responsabilidades de supervisión. También muestra la manera en que la organización identifica y considera los cambios en los riesgos entre periodos.

Hay que señalar que los mencionados extractos no pretenden abarcar, ni se incluyen, todas las consideraciones con respecto a los riesgos tenidos en cuenta por la empresa en cada área.

Aunque no se encuentran documentadas de manera específica en la matriz, las evaluaciones de riesgos resultantes ejercen su influencia sobre la naturaleza y alcance de la supervisión a varios niveles. Las áreas de mayor riesgo reciben más atención por parte de la alta dirección con respecto a la supervisión y se encuentran sujetas a una revisión más profunda y frecuente por parte de Auditoría Interna y/o el Grupo de Operaciones de Tienda. Las áreas de bajo riesgo se evalúan periódicamente como parte del proceso de evaluación de riesgos, si bien la supervisión de la alta dirección y del departamento de Auditoría Interna será menos intensa en comparación a la que correspondería a las áreas de mayor riesgo. A menos que cambie el riesgo, la supervisión de las áreas de bajo riesgo puede incorporar una mayor dependencia en la información indirecta y menor frecuencia de las evaluaciones puntuales.

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
1	Ventas											
	Crecimiento de las ventas en el mismo canal de distribución	Estratégico	Director General		Crecimiento de la actividad principal para lograr 1-2% incremento en el mismo canal de distribución	Menor gasto por cliente cuando el canal llegue a su madurez; ciclo de vida de 3-5 años	A	5	A	5	Introducción de nuevos productos y servicios; sistemas más estrechos de cobros reduciendo el tiempo necesario para las actividades de crédito y recuperaciones; promoción efectiva	
						Legislación desfavorable	A	5	B	1	Esfuerzos de lobby; supervisión por el Departamento Legal	
						Incoherencia operativa - ejecución, falta de responsabilidad, aspecto del canal, cultura empresarial, formación, lista de solicitantes de trabajo	A	5	MB	4	Mejoras en los programas de formación; empleo del sistema de gestión del aprendizaje	
						Alta rotación y falta de supervisores con formación y comprometidos	A	5	MB	4	Iniciativas de RRHH implementadas durante el año fiscal 20X1/20X2 para abordar la rotación	
						Aumenta la devaluación del producto y hay falta de ofertas de productos nuevos o atractivos	M	3	A	5	Reducción de las condiciones y precio para mover el producto	
						Aumento de la competencia	M	3	M	3		
						Mala gestión de los inventarios en los canales de distribución	A	5	M	3	Controles sobre la gestión de inventarios: Se requieren recuentos en los canales dos veces por semana; el gerente de distrito realiza recuentos trimestrales; controles en el sistema que limiten las compras; el gerente de distrito gestiona la mezcla de productos asegurando que el canal contenga los productos correctos	

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
						Disminución de los ingresos disponibles del cliente a causa de subidas en los precios de los servicios básicos: gas, electricidad, etc.	M	3	A	5		
						Una integración inefectiva con los Servicios Financieros	M	3	M	3		Nuevo riesgo
	"Plan de intrusión" competitivo	Estratégico	Directivos de Operaciones y Desarrollo Estratégico		Implementación y ejecución de un "plan de intrusión" para proteger la cuota de mercado	Falta de voluntad de la empresa para la inversión de recursos en el plan	M	3	M	3	Se contrató un director para desarrollar el programa: prueba piloto en curso	Nuevo objetivo
2	Coherencia en la operativa de los canales de distribución											
	Coherencia en la operativa de los canales de distribución	Operativo / estratégico	Director de Operaciones		Ejecución a nivel del canal; cerrar la venta y mantener la base de datos del cliente	No se contrata personal que cuente con las características, habilidades y actitud correctas	A	5	MA	4	Dos coordinadores para la filtración de contrataciones; búsqueda de candidatos dentro de la empresa; solicitudes on-line; un plan de remuneración que contempla subidas salariales cada seis meses; formación y seguimiento del personal on-line	
						No se dispone del producto correcto (mezcla de productos nuevos y "restaurados", colores, tamaño)	A	5	M	3	Cada canal posee la habilidad de consultar los inventarios de todos los canales; auto-pedido y envío directamente al canal para apoyar próximas campañas publicitarias; niveles min./máx. de inventarios en el sistema	
						El porcentaje de cobros no está en línea con los objetivos de la empresa	A	5	B	1	Supervisión diaria de las normas/ objetivos de cobros contra las reales; sistema de gestión automática de las cuentas; mayor enfoque	La calificación de probabilidad antes era "M"

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
						La carencia de un buen servicio al cliente	A	5	MB	2	Una línea 1-800 para el servicio al cliente con supervisión contra las normas; orientación hacia el servicio al cliente por parte de los empleados del canal; suministro de productos de calidad al cliente; curso de formación en ventas lanzado en 20X2; empleo de encuestas sobre la satisfacción del cliente	
3	Enfoque hacia el cliente y el servicio al cliente											
	Experiencia del cliente	Estratégico	Planificación estratégica		Definición de lo que debe formar la experiencia completa del cliente	Falta de comprensión de cómo traducir nuestros conocimientos de la segmentación del cliente a la operativa; no se permite un segundo canal operativo	M	3	M	3	Estudio de la experiencia del cliente por parte del área de Marketing	
	Servicio al cliente de calidad	Operativo	Servicios operativos		Abordar los asuntos del cliente de manera oportuna y efectiva; atender sus peticiones de información en las 24 horas después de recibirlas para una respuesta inicial y 4 días laborables para resolver y cerrar el caso	Falta de personal cualificado y un sistema de servicio al cliente inadecuado	M	3	M	3	Liderazgo del departamento por un ex-especialista en operaciones	La calificación de probabilidad antes era "B" - preocupación con respecto a la existencia de suficiente personal cualificado para abordar el trabajo
						Falta de confirmación con el cliente con respecto a si se resolvieron los asuntos	M	3	M	3		
						Falta de contacto proactivo por parte del personal del canal para determinar la satisfacción del cliente	M	3	M	3		

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
4	Servicio con respecto a los productos											
	Servicio y reparación del producto	Operativa	Responsable de Servicios Operativos, Responsable de Servicio al Producto		Reparación oportuna y devolución del producto al canal dentro de 7 días después de recibirlo de manera eficiente	Falta de componentes para efectuar la reparación (i.e., no se encuentran disponibles en el fabricante o no se ha realizado el pedido a de manera oportuna)	A	5	B	1	Proceso de autorización para devoluciones (recompra del proveedor de los elementos no funcionales); Elección de proveedores con productos de alta calidad y un soporte técnico excelente; análisis de los informes sobre reposiciones de existencias por cada centro de servicio; min./máx. del sistema de inventarios; proceso de seguimiento de 7 días para todos los pedidos de componentes; autoridad para acelerar o realizar compras de proveedores locales para los pedidos atrasados; seguimiento por parte de las oficinas centrales para los pedidos atrasados o lentitud en el envío de componentes	
						Una antigüedad ascendiente del equipo directivo que supervisa el personal de servicio	C	3	C	3	Plan continuo de sucesión; contratación de empleados más jóvenes; se añadió la posición de Responsable Auxiliar durante el año 20X2	
					Limitaciones de personal con conocimientos técnicos		C	3	C	3	Programa interno de formación sobre la práctica	
			Responsable de Servicio al Producto			No se capturan todos los ingresos potenciales (garantía del proveedor, devoluciones autorizados, deudores para las reparaciones fuera de la Empresa) para compensar los gastos	B	1	B	1	Revisiones y chequeos en el centro de servicio al producto para identificar las oportunidades ofrecidas por las garantías; proceso de facturación y seguimiento para las reparaciones fuera de la Empresa; seguimiento por parte de la oficina central de las reclamaciones referentes a garantías y devoluciones para asegurar su cobro	

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
						Aumento no anticipado de los gastos (i.e., componentes, carburantes, servicios básicos)	M	3	M	3	Compra de componentes restaurados certificados por el fabricante; recuperación de componentes de productos fuera de uso; concienciación de los operarios (gastos de carburantes, seguridad operativa); dispositivo para el seguimiento con relación a los vehículos de servicio que deben probarse durante el año 20X3 (control del tiempos de inactividad, kilometraje, etc.)	
5	Gestión de flotas											
	Control efectivo de flotas	Operativa	Responsable de Servicios Operativos		Empleo efectivo de la flota	Programa inefectivo de mantenimiento	M	3	B	1	Programa de mantenimiento de vehículos con ahorro de USD 1,3M en los gastos; programa de mantenimiento preventivo en curso	
						No se encuentran actualizados los requisitos de licencia e inspección	B	1	B	1	Subcontratación de licencias e inspecciones a un proveedor externo	
						Incapacidad en poder proporcionar alternativas para el tipo/tamaño del vehículo con respecto al producto enviado	B	1	B	1	Disponibles en la actualidad vehículos de distinto tamaño	Las calificaciones eran antes "M" y "M" - ahora hay vehículos de distinto tamaño disponibles
						Mantenimiento de vehículos que superen su vida útil	B	1	B	1	Programa centralizado referente a la antigüedad de los vehículos	
						Aumento de los costes de carburantes, componentes y gastos de mantenimiento fuera de las reparaciones en garantía	A	3	A	3	Aumento de la garantía proporcionado por el fabricante de los vehículos (5 años/50.000 millas); firma de un contrato de leasing con una duración de 60 meses, y liquidación a los 36 meses	Nuevo riesgo
	Aspecto de la flota	Reputación	Responsable de Servicios Operativos		Mantenimiento de un aspecto de alta calidad en los vehículos	El mal aspecto de los vehículos debido a daños sufridos, falta de limpieza, representación de marcas desactualizadas, etc.	A	3	A	3	Inspección trimestral del gerente de distrito y el empleo del checklist con respecto al aspecto del canal	

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
6	Bienes Inmuebles											
	Negociación de contratos de arrendamiento	Operativa	Responsable de Servicios Operativos		Proporcionar apoyo a las operaciones de negocio a través de negociaciones efectivas y oportunas de los contratos de arrendamiento	Falta de recursos suficientes para negociar adecuadamente los elementos clave de los contratos (firmas, precios/condiciones, aprobación de programas)	M	3	B	1	Se cuenta con personal completo y formación cruzada	La calificación del impacto antes era "M" - el Departamento de Bienes Inmuebles cuenta ahora con todo el personal, y formación cruzada entre los empleados, etc.
	Adquisición de localizaciones para los canales de distribución	Operativa	Responsable de Servicios Operativos		Adquisición y mantenimiento de sitios para apoyar las operaciones de los canales, y gestión efectiva de los recursos de capital	Una mala supervisión de los costes de construcción por parte de Operaciones (una mala práctica de negocio), y el papel desempeñado por el gerente de distrito como contratista general sin poseer los conocimientos correspondientes	M	3	M	3	Dos gestores de construcción apoyan los asuntos de cada lugar desde la oficina central; Responsable de Construcción en pruebas durante el año 20X3, uno se ha contratado para el terreno en 20X3; otro dedicado a los afiliados. La oficina central filtra los nuevos contratistas; no se permite hacer uso de un contratista general sin la aprobación de la oficina central	Combinación de los objetivos 16 y 17 del año anterior
						Datos insuficientes para determinar las necesidades de bienes inmuebles	B	1	B	1	Sistema de administración de contratos de arrendamiento	La calificación del impacto antes era "M" - el Departamento de Bienes Inmuebles cuenta ahora con los datos necesarios provenientes del sistema de administración de contratos de arrendamiento
						Incumplimiento con la política de aprobación de pedidos	B	1	B	1	Sistema de gestión de proveedores	
	Gestión del sistema de administración de contratos de arrendamiento	Operativa	Responsable de Desarrollo		Gestionar el sistema de administración de contratos de arrendamientos de manera efectiva	Recepción e introducción de los datos de contratos de arrendamiento en el sistema de administración de forma inoportuna o inexacta	B	1	B	1	Proceso de revisión abstracta y de la entrada de datos en el sistema de administración de contratos de arrendamiento	

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
						Falta de recursos con el conjunto de habilidades necesarias para mantener el sistema de administración de contratos de arrendamiento	B	1	B	1	Formación cruzada entre los empleados	La calificación antes era "M" - el departamento de Bienes Inmuebles cuenta con recursos apropiados, formación cruzada entre los empleados, etc.
7	Información financiera											
	Comunicación de información financiera	Financiero / Cumplimiento	Director Financiero		Asegurar la comunicación de la situación financiera de manera oportuna, exacta, y en cumplimiento con las normas (GAAP)	Mantenerse al día con respecto a las implicaciones contables referentes a nuevas actividades o modificaciones	A	5	B	1	Se mantienen subscripciones para obtener acceso a los pronunciamientos técnicos; revisiones por parte del Comité de Divulgación, Comité de Auditoría, y los asesores legales internos y externos	
						Retención de personal cualificado	A	5	B	1	Formación del personal; Prueba de SOX, rectificación y comunicación al Comité de Auditoría; Supervisión efectiva por parte del Comité de Auditoría con respecto a la información financiera	Se ha bajado de "M" la calificación de la probabilidad - mayores recursos
						Datos inexactos provenientes de los sistemas informáticos que afectan la información financiera (i.e, recursos humanos, seguimiento de los inventarios, y datos financieros)	A	5	B	1	Interfaz automático; conciliaciones de cuentas	
						Provisiones incorrectas (reserva para impuestos, indemnizaciones por accidentes o enfermedades laborales, litigios, acreedores, pagos vacacionales)	A	5	[illegible]	2	Prueba trimestral de SOX para supervisar los controles existentes; experiencia interna y análisis de los proveedores externos	Se ha bajado de "M" la calificación de la probabilidad - mayores recursos
	Informes para la S.E.C. y no relacionados con GAAP	Financiero / Cumplimiento	Directivo legal y de Cumplimiento		Presentación de informes para la S.E.C. de manera oportuna y con información exacta (i.e., 8-K, notas de prensa, divulgaciones no relacionadas con GAAP)	Falta de conocimientos sobre los requerimientos de divulgación de la S.E.C.	[illegible]	5	B	1	Revisiones por parte del Comité de Divulgación, Comité de Auditoría, y los asesores legales internos y externos	Se ha bajado de "M" la calificación de la probabilidad - mayores recursos

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
8	Cumplimiento con FAS 109											
	FAS 109-FIN 48	Financiero / Cumplimiento	Director Financiero y el Director de Impuestos y Cumplimiento		Cumplimiento con las normas FAS 109 y FIN 48	Falta de conocimientos / comprensión de los pronunciamientos contables, reglamentos fiscales, y su impacto sobre la sostenibilidad de las posturas asumidas con respecto a impuestos	A	5	[illegible]	3	Personal con mayor experiencia, conocimientos y antigüedad; subscripción a los servicios de consultoría en materia de impuestos; el empleo de asesores externos de impuestos cuando sea apropiado	
						Falta de soporte y documentación para las posturas asumidas con respecto a impuestos	A	5	[illegible]	4	Aumento del enfoque hacia la documentación en el Departamento de Impuestos	
9	Contabilidad General											
	Gestión de inventarios	Operativa	Responsable de la Gestión de Inventarios		Asegurar el pago de facturas a los proveedores de manera oportuna y correcta con respecto a la compra de existencias para su reventa en los canales de distribución	El canal no confirma la recepción de mercancías en el sistema de gestión de inventarios de manera oportuna (i.e., dentro de los 24 horas después de recibirlas)	[illegible]	3	[illegible]	3	Hacer seguimiento para los elementos que aparecen como no recibidos en el sistema de gestión de inventarios; la oficina central obtiene comprobación del proveedor de su envío	La calificación antes era de "A" y "A" - se consideran los resultados de la auditoría y el volumen en cuestión vs. la totalidad de la población
						La triple comprobación no es apropiada (pedido erróneo contra la factura); el precio según la factura no es igual al del pedido o existen pagos por duplicado	B	1	B	1	Restricciones en el sistema de gestión de inventarios; seguimiento realizado por el área de mercancías con el proveedor con respecto a las diferencias de precio en el pedido y la factura; alertas en el sistema de gestión de inventarios	
						El canal registra la recepción de mercancías de manera incorrecta (pedido erróneo, cantidad incorrecta)	B	1	B	1	Triple comprobación realizada por contabilidad de inventarios	

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
						Pérdida de facturas	B	1	B	1	Revisión de las facturas no emitidas; comunicación mensual y semanal de facturas (la mayor parte de las facturas se envían electrónicamente vía fichero PDF o Word)	
						El coste del inventario se calcula erróneamente o el gasto contabilizado no es correcto	B	1	B	1	Cuando se asigna el gasto, el canal de distribución avisa al Departamento de Inventarios si el valor restante es demasiado alto; revisión de las facturas que no cuadran; los supervisores de inventario deben aprobar cualquier gasto asignado al canal que supere los USD 500	Nuevo riesgo
10	Sistema TI											
	TI de la empresa: tecnología y sistemas	Operativa	Director de Sistemas		Proporcionar tecnologías y sistemas efectivos con una funcionalidad que respalda las necesidades de la empresa (financieras, operacionales y de cumplimiento)	Carencia de sistemas modernizados e integrados	A	5	C	3		
						La infraestructura para el desarrollo de sistemas no es adecuado o no responde al negocio	C	3	A	5	Se emplea el ciclo de vida para el desarrollo de sistemas, aunque se considera más adecuado para los proyectos a menor escala	Actualización del control compensatorio para el proceso del ciclo de vida para el desarrollo de sistemas como respaldo continuado de la alta probabilidad en el año 20X3
						Incapacidad en poder determinar las limitaciones al crecimiento a largo plazo con respecto al personal	C	3	C	3	Contratación de un directivo de Contabilidad para evaluar las necesidades financieras y las capacidades del sistema de personal para satisfacerlas	

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
						Limitaciones actuales (i.e., funcionalidad y acceso a datos) en los sistemas de gestión de inventarios, financiero y de personal	M	3	M	3	Implementación del almacén de datos (data warehouse) en curso, así como la función para la información del negocio	
						Comunicación no efectiva entre el negocio y TI	A	5	M	3	La existencia del Comité de Planificación Estratégica que se reúne periódicamente; Comité de Orientación para TI	
						Falta de procesos efectivos de control de calidad para los programas de actualización y su implementación (herramientas inefectivas, infraestructura inadecuada y recursos limitados)	A	5	A	5	Control de cambios, gestión de nuevas versiones de aplicaciones y de los procesos de configuración; los analistas de Calidad deben verificar que se han realizado las pruebas correspondientes	
						Los proveedores no desarrollan las modificaciones necesarias de manera correcta y oportuna para apoyar las necesidades del negocio y del cumplimiento (gestión de inventarios, aspectos financieros, recursos humanos)	A	5	M	3		
11.	Seguridad											
	Cumplimiento TI	Cumplimiento /Operativa	Director de Sistemas		Asegurar que las operaciones de TI cumplan con todas las leyes y normas federales, estatales y del sector	El incumplimiento con las normas con respecto a la confidencialidad de datos personales asociada a la integración de los pagos con el sistema de gestión de inventarios	A	5	M	3	Actualmente el cumplimiento se encuentra en el nivel 2, y se requiere el nivel 1 para el año fiscal 20X3	La calificación de la probabilidad era "A" - se añadió el control compensatorio como apoyo
						Falta de integración y colaboración con respecto a las funciones de la oficina central que afectan a la seguridad y la gestión de riesgos (seguridad de TI, edificios, RRHH, prevención de pérdidas, gestión de riesgos, auditoría interna, departamento legal)	M	3	M	3		

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
						Limitaciones actuales en los sistemas de gestión de inventarios, financiero y de recursos humanos	M	3	M	3		
						Falta de modernización e integración de la infraestructura existente	A	5	B	1	Inversión en la infraestructura de TI	La calificación de la probabilidad se ha reducido a "B" - se añadieron controles compensatorios como apoyo
	Seguridad TI	Operativa	Director de Sistemas		Proporcionar una infraestructura segura donde los ataques maliciosos no tengan impacto sobre el negocio	No hay conocimiento de vulnerabilidades en la infraestructura	A	5	M	3	Evaluaciones periódicas de vulnerabilidades; gestión de programas de corrección (*patch management*)	
						Amenazas para la seguridad en constante modificación	A	5	A	5	Empleo de una estrategia de defensa en capas: software anti-virus, sistema de detección de intrusos y *firewalls*	
12	Infraestructura y soporte de TI											
	TI - Infraestructura	Operativa	Director de Sistemas		Proporcionar la infraestructura técnica de TI (servidores, correo electrónico) para la empresa con objeto de reducir los tiempos de inactividad y mejorar la conectividad	Falta de una hoja de ruta / plan a largo plazo para las TI	A	5	M	3	Desarrollo de una infraestructura a largo plazo en curso; se han implementado numerosas modificaciones en la infraestructura con el traslado al nuevo edificio	Actualización del vocabulario con respecto a las modificaciones a la infraestructura y soporte
						Falta de modernización e integración de la infraestructura existente	M	3	B	1	Incorporación de importantes características del entorno a la infraestructura, a la vez que se ha modernizado sustancialmente la funcionalidad de la red básica con el traslado al nuevo edificio	La calificación se ha reducido a "B" - se han añadido controles compensatorios como apoyo

	Categoría	Tipo de Objetivo	Dominio / Persona entrevistada	Objetivo / Categoría	Objetivo	Riesgos	Impacto		Probabilidad		Discusión de los controles compensatorios	Anotaciones sobre cambios importantes desde el año anterior
						Incapacidad de poder gestionar cortes/problemas asociados a una infraestructura desactualizada	M	3	M	3	Procedimientos existentes referentes a la supervisión de sistemas y fallas	
						Incapacidad en poder hacer crecer la infraestructura en paralelo con el crecimiento de la empresa	M	3	M	3	Aumento en la capacidad de poder abordar el crecimiento de la empresa con la implementación de la nueva infraestructura	Las calificaciones antes eran "A" y "A" - se han añadido controles compensatorios
					Asegurar una efectiva y continua disponibilidad del sistema de manera económica	Falta de un proceso efectivo de control de calidad para las modificaciones/parches	A	5	M	3	Revisión semanal del proceso de gestión de modificaciones; se ha implementado la política que requiere registrar todos los parches trasladados al entorno de producción como eventos de seguridad	La calificación de la probabilidad antes era "A" - se han añadido controles compensatorios
						Incapacidad en poder actuar de manera proactiva en la supervisión de la capacidad de sistemas y su rendimiento	M	3	A	5		
						Recursos inadecuados para soportar las aplicaciones críticas	A	5	M	3	Aumento en la capacidad de los recursos al añadir personal; aumento en el conjunto de habilidades y conocimientos de los empleados existentes	La calificación de la probabilidad antes era "A" - se han añadido controles compensatorios
	Soporte TI	Operativa	Director de Sistemas	Operativa	Mantener un grupo de soporte efectivo	Alta rotación así como la falta de peso para el soporte de TI	M-A	4	M	3	Aumento del peso en el último año con la contratación de personal; la experiencia y conocimientos del personal existente va en aumento	La calificación antes era "A" y "A" - se han añadido controles compensatorios.
						Falta de comunicación dentro de TI entre Desarrollo y el centro de asistencia con respecto al momento y naturaleza de las modificaciones	M	3	M-B	2	Cambio del comité asesor	
						Falta de auto-aprendizaje para facilitar la resolución de problemas en los canales de distribución	B	1	A	5		

© 2006 by The Committee of Sponsoring Organization
C/O AICPA. Harborside Financial Center; 201 Plaza Three, Jersey City, NJ 07311 - 3881, USA.
All rights reserved

La autorización para la publicación de esta traducción ha sido otorgada al Instituto de Auditores Internos de España por parte del propietario, Committee of Sponsoring Organization (C/O AICPA, Harborside Financial Center - 201 Plaza Three, Jersey City, NJ 07311 - 3881, U.S.A.). El contenido es el mismo que el original, salvo los cambios aprobados. El permiso se ha concedido para publicar esta traducción bajo el siguiente título: *Control Interno-Marco Integrado. Guía para la Supervisión de Sistemas de Control Interno*. Este documento, en su totalidad o parte, no puede ser reproducido, almacenado o remitido de ninguna forma electrónica, mecánica, fotocopia, grabación o cualquier otra, sin permiso previo de The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Permission has been obtained from the copyright holder, The Committee of Sponsoring Organization, C/O AICPA, Harborside Financial Center, 201 Plaza Three, Jersey City, NJ 07311 - 3881, U.S.A., to publish this translation, which is the same in all material respects, as the original, unless approved as changed. Permission has been obtained to publish this translation in the following publication: "Control Interno-Marco Integrado. Guía para la Supervisión de Sistemas de Control Interno." No part of this document may be reproduced, stored in any retrieval system, or transmitted in any form, or by any means electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without prior written permission of The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

La versión en castellano ha sido revisada y publicada por: Instituto de Auditores Internos de España
Santa Cruz de Marcenado, 33 - 28015 Madrid - Tel.: 91 593 23 45 - Fax: 91 593 29 32 - www.iai.es

Impreso en PRODEDIM CIA. LTDA.

Traducción realizada por:

Miembro de

Con el patrocinio de: