



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE LA PLATA

*Universidad Nacional de la PLATA  
Facultad de Ciencias Económicas  
Instituto de Investigaciones y Estudios  
Contables*

24<sup>º</sup> Encuentro Nacional de Investigadores  
Universitarios del Área Contable y el 14<sup>º</sup> Simposio  
Regional de Investigación Contable

TEMA IV – Especialidad, Rama o Segmento Contable  
Social y Ambiental

Título – Marco C.O.S.O. – “Committee of sporns  
Organizations of the Treadaway Commission”  
“Componente Control Interno”

Autor: Profesor Juan J. Permuy

La Plata, 13 y 14 de Diciembre 2018

## RESUMEN

### TRABAJO MARCO COSO- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – CONTROL INTERNO

A partir del año 1998 , se aprobaron Normas Generales de Control Interno en la Administración Pública , las cuales se basaron en la primera versión del Marco Coso- reconocido internacionalmente como modelo para diseñar , implementar y desarrollar el control interno y evaluar su efectividad.

De este modo ,permitieron éstas Normas instrumentarse en la gestión , para el logro de los objetivos de gobierno , controlar los riesgos para lograr, con razonabilidad los planes del Poder Ejecutivo.

En el presente trabajo se desarrolla el Componente de Control Interno 2 – **EVALUACIÓN DE RIESGOS**.

En el mismo se desarrollan los cuatro principios que lo componen en el Marco Coso 3 – según se detalla.

- a) **Principio 6** – Especificación de objetivos.  
La organización debe especificar los objetivos con claridad.
- b) **Principio 7**- Identificación y análisis de los riesgos.  
La organización debe identificar, analizar y administrar los riesgos que pueden afectar el logro de los objetivos, en todos los niveles organizacionales.
- c) **Principio 8**- Evaluación de riesgos de fraude.  
La organización debe considerar entre los riesgos que evalúe , la posibilidad de fraude.
- d) **Principio 9**- Identificación y análisis de cambios.  
La organización debe identificar y evaluar los cambios que pudieran afectar significativamente el sistema de control interno.

### **PALABRAS CLAVE**

CONTROL. INTERNO. COSO. PÚBLICO.

El Marco COSO ha sido actualizado incorporando elementos para la gestión que reflejan la experiencia recogida en las últimas décadas: Consideraciones para el gobierno corporativo, la globalización, cambios y aumento de la complejidad de las actividades, diversidad de las leyes, regulaciones y normas, expectativas en cuanto las competencias y responsabilidades, uso y dependencia de tecnologías, expectativas relacionadas con la prevención y detección del fraude, etc.

Cabe considerar, no obstante, que muchos elementos incluidos en la actualización del Modelo o Marco COSO, están basados en aspectos que ya estaban presentes y demostraron ser útiles en la versión original. En relación con esta actualización, el cambio más significativo se vislumbra en el ordenamiento de los conceptos mediante 17 Principios- que representan los conceptos fundamentales del control -, en los 5 Componentes del Control Interno que se encontraban ya presentes en la versión original: Ambiente de Control; Evaluación de Riesgos; Actividades de Control; Información y Comunicación; y Actividades de Supervisión.

De este modo, se apunta a propiciar una mayor claridad para diseñar e implementar un sistema de control interno y para comprender los requisitos de un control interno efectivo.

En ese contexto, se emiten las presentes Normas Generales de Control Interno, basadas en el Marco COSO actualizado - COSO III -.

Las Normas constituirán una guía para la implementación del control interno por parte de los responsables de la gestión, considerando lo expuesto en la Ley 24.256, art. 101: *“La autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable del mantenimiento de un adecuado sistema de control interno...”*

El modelo COSO, actualizado se estructura en cinco Componentes y 17 Principios del Control Interno. Estos Principios representan los conceptos fundamentales que deben aplicarse para alcanzar un control interno efectivo. En ese sentido, las presentes Normas se han estructurado siguiendo el citado esquema, incorporando en cada caso, las referencias a los antecedentes u otras normas que resultaran aplicables en el Sector Público Nacional.

Cabe destacar que, si bien se ha adoptado en Marco COSO como basamento, las presentes normas no constituyen una traducción literal del mismo sino una adaptación, en la que han tenido en cuenta las características propias del Sector Público Nacional. Por su parte, a fin de facilitar el ordenamiento y su referenciación, se han numerado los objetivos de control específicos o normas que se desprenden de cada Principio de control interno.

Adicionalmente, a partir de la experiencia recogida - y considerando la gran variedad de organizaciones que conforman el Sector Público Nacional – se agregaron referencias al nivel de madurez o prioridad asociada al cumplimiento de cada norma u objetivo de control, de modo de permitir la aplicación de las normas, siguiendo un esquema madurativo ordenado. En este sentido, teniendo en cuenta que deben adoptarse medidas para el cumplimiento de todos los objetivos de control y normas específicas, cada organización podrá planificar la implementación de controles mediante un esquema escalonado.



En este orden, entendemos como Nivel de Madurez, a la medida del grado de mejoramiento de un proceso o conjunto de procesos organizacionales, a partir del cumplimiento de un grupo predefinido de objetivos de control o normas específicas, respecto del cual todas las metas han sido cumplidas. Con el esquema planteado, se establecen etapas con metas de cumplimiento en cuanto a los objetivos de control.

Se busca de este modo, que las presentes Normas permitan concretar un nuevo conjunto de avances en el sistema de Control Interno del Sector Público Nacional.

El siguiente gráfico permite apreciar en forma sintética, como se organizan los Componentes, Principios y Normas Específicas que se detallan en los siguientes acápite de las presentes Normas Generales de Control Interno.

<b>*Componente 1</b> Ambiente de Control	Principio 1	Integridad de Valores Éticos
	Principio 2	Responsabilidades de Supervisión
	Principio 3	Estructura, autoridad y responsabilidad
	Principio 4	Competencias del Personal
	Principio 5	Responsabilidad y Rendición de cuentas

<b>*Componente 2</b> Evaluación de Riesgos	Principio 6	Especificación de Objetivos
	Principio 7	Identificación y análisis de los riesgos
	Principio 8	Evaluación de riesgos de fraude
	Principio 9	Identificación y análisis de cambios.
<b>*Componente 3</b> Actividades de Control	Principio 10	Definición e implementación de actividades de control
	Principio 11	Definición e implementación de controles sobre la tecnología
	Principio 12	Políticas y procedimientos.
<b>*Componente 4</b> Información y Comunicación	Principio 13	Relevancia de la Información
	Principio 14	Comunicaciones Internas
	Principio 15	Comunicaciones externas
<b>*Componente 5</b> Supervisión	Principio 16	Evaluaciones
	Principio 17	Evaluación y comunicación de deficiencias.

Se pasa a detallar el Componente 2(Evaluación de riesgos) con cada uno de los Principios

El componente de “Evaluación de riesgos” se orienta al tratamiento de los riesgos que la organización enfrenta , ya sea de orden interno o externo , entendiéndose como “riesgo” aquellos eventos que puedan afectar negativamente el logro de los objetivos .La evaluación de riesgos involucra entonces, un proceso dinámico e iterativo orientado a identificar y evaluar los riesgos , que constituye la base para que la organización pueda tratar metódicamente los riesgos.

Debe tenerse como inicio , que para considerar previamente para evaluar los riesgos , es necesario establecer los objetivos tanto a nivel organizacional como a nivel de cada área , considerando los tres aspectos correspondientes ; objetivos de gestión , de reporte o generación de información y de cumplimiento normativo.

Particularmente, abarca la integridad y valores éticos de la organización; los mecanismos para la supervisión por parte de las autoridades, la estructura organizacional - con la pertinente orgaasignación de autoridad y responsabilidades-; el proceso para la incorporación, desarrollo y retención de personal competente; y la implementación de mecanismos de medición de desempeño, motivación y rendición de cuentas.

La siguiente tabla sintetiza los Principios que conforman este Componente, A posteriori, se detallan por cada uno de dichos Principios, los objetivos de control o normas específicas.

## COMPONENTE DEL CONTROL INTERNO 2

### Evaluación de riesgos

<b>Principio 6:</b> Especificaciones de Objetivos	La organización debe especificar los objetivos con claridad
<b>Principio 7:</b> Identificación y análisis de los riesgos	Las organización debe identificar , analizar y administrar los riesgos que pueden afectar el logro de los objetivos, en todos los niveles organizacionales.
<b>Principio 8:</b> Evaluación de riesgos de fraude	La organización debe considerar entre los riesgos que evalúe , la posibilidad de fraude.
<b>Principio 9:</b> Identificación y análisis de cambio	La organización debe identificar y evaluar los cambios que pudieran afectar significativamente el sistema de control interno

### Principio 6

#### Especificaciones de Objetivos

*6.1: Debe estar alineada con la visión , misión y los objetivos organizacionales. Los objetivos deben definirse y documentarse en los planes correspondientes , especificando la forma en que cada área y los distintos niveles de la organización . contribuye al logro de los objetivos .*

*Que debe abarcar dichos objetivos*

*.Propósitos operativos*

*.Propósitos de reporte o generación de información , la cual debe ser confiable y oportuna.*

*Los objetivos de reporte deben considerar todos los informes que se generan en la organización, contemplando asimismo la información que se publica en sitios web, ya sea para destinatarios particulares o la ciudadanía en general.*

*.Propósitos de cumplimiento normativo y regulatorio.*

*Los objetivos deben definirse y comunicarse de modo claro y conciso, especificando mecanismos cuantificables para medir avances y cumplimiento , y en concordancia con los mecanismos de evaluación de desempeño del personal .Deben ser aprobados formalmente.*

### 7.

#### Identificación y análisis de los riesgos

Se debe implementar un proceso de identificación y análisis de los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos organizacionales. Dicho proceso a cargo de los responsables de la gestión debe considerar el análisis desglosado de los riesgos que puedan afectar los objetivos particulares o sub-objetivos establecidos para cada área de la organización.

Su desarrollo debe comprender la realización de un mapeo del riesgo, que incluya la especificación de los dominios o puntos clave del organismo, la identificación de los objetivos generales y particulares, y las amenazas y riesgos que pueden tener que afrontar.

#### 7.1

El proceso de identificación y análisis de los riesgos debe contemplar la realización de una revisión periódica para analizar tanto su vigencia como la eventual aparición de nuevos riesgos.

#### 7.2

El proceso de análisis de los riesgos debe contemplar la probabilidad de ocurrencia de los riesgos y su nivel de impacto. Debe definirse asimismo, los niveles de tolerancia a los riesgos por parte de la organización.

#### 7.3

Las medidas de respuesta deben respetar una adecuada relación costo- beneficio respecto de los riesgos que se busca tratar ,contemplando alternativas de:

- a) Aceptar el riesgo
- b) Evitar el riesgo (suprimir las actividades que dan lugar al riesgo)
- c) Reducir el riesgo (mediante actividades de control y decisiones de gestión)
- d) Compartir el riesgo (tercerizar actividades o contratar seguros en relación con la actividad que genera riesgo)

Que entendemos por Riesgo: Todo evento contingente que , de materializarse, puede impedir o comprometer el logro de los objetivos.

Riesgo Inherente y Riesgo Residual: Se denomina riesgo inherente a aquel que puede afectar el logro de los objetivos organizacionales en ausencia de cualquier medida que pueda aplicarse desde la gestión ,para alterar la probabilidad o el impacto de tales riesgos .En cambio el riesgo residual es aquel que permanece después de la aplicación de medidas de respuesta a los riesgos.

Los valores y códigos de conducta debenos ser definidos y comunicados apropiadamente a los todos agentes de la organización. En ese sentido, las autoridades superiores deben procurar la internalización de los valores, difundirlos y propiciar actividades de capacitación al respecto

### 8.

**La organización debe considerar entre los riesgos que evalúe, la posibilidad de fraude.**

## 8.1

**La evaluación de los riesgos debe contemplar** específicamente los riesgos de fraude , tanto por parte del personal de la organización en todos los niveles , como por parte de los terceros con los que ésta interactúa. Deben considerarse los siguientes riesgos:

- a) Fraude en estados contables , reportes financieros , reportes presupuestarios , tec.
- b) Fraude en reportes o información contable.
- c) Apropriación indebida de activos u otros ilícitos que puedan afectar a la organización.

## 8.2

A partir del análisis de los riesgos de fraude , se deben definir medidas de respuesta o control para su tratamiento , considerando entre otros , la separación de funciones , rotación de personal , mecanismos de rendición de cuentas , supervisión detallada , controles y auditorías específicas.

## 9.

### **Identificación y análisis de cambios**

#### 9.1

*Deben implementarse mecanismos en la organización, a fin de identificar oportunamente y evaluar eventuales cambios en la situación que pudieran afectar el sistema de control interno. Ese análisis debe contemplar:*

- a) **Cambios** externos significativos: por ejemplo en la normativa o regulaciones aplicables.
- b) Cambios por acontecimientos o desastres de la naturaleza ( que afecten a la organización , a proveedores , etc.)
- c) Cambios significativos en la actividad , responsabilidades y /o acciones de la organización.
- d) Cambios relevantes en la distribución de funciones u organigrama organizacional.
- e) Cambios importantes o incorporación de nuevas interacciones con otras organizaciones.
- f) Cambios significativos o incorporación de nueva tecnología en las actividades de la organización.
- g) Cambios significativos en las características de los destinatarios de los productos / servicios que brinda la organización.

La identificación y evaluación de los cambios significativos deben contemplar la revisión **del análisis de** los riesgos que puedan afectar el logro de objetivos.



### **Conclusión:**

Teniendo en cuenta el tiempo de exposición, limité mi trabajo al Segundo Componente – Control Interno – referido a la importancia que hoy en día tienen la evaluación de riesgos y – en particular los referidos a fraude y cambios que se producen dentro de la organización.

### **BIBLIOGRAFÍA**

Ley 27467 –Presupuesto de gastos y recursos de la Administración Nacional 2019.

Ley 24156 – Administración Financiera y los sistemas de control del Sector Público Nacional.

Decreto 1344/07 Reglamentario de la Ley 24.156.

Resolución N# 107/1998 de la Sindicatura General de la Nación.

Comunicación A 4793/2008 y A 5398/2013 Banco Central de la República Argentina. Lineamientos para la gestión del riesgo operacional en las entidades financieras.

Comunicación A 4690 /2007 Banco Central de la República Argentina .Requisitos mínimos de gestión , implementación y control de los riesgos relacionados con tecnología informática y sistemas de información.

Marco Coso 1-2 y 3 – Comtee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission