



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN AUDITORÍA Y CONTABILIDAD
SUPERIOR**

**Estudio comparado del Control Interno en la Auditoría privada y
Auditoría pública**

**A comparative study of Internal Control between the audit work in the
public and private sector**

Trabajo Fin de Máster presentado por Sergio Zache Collado, siendo el tutor del mismo el profesor Manuel Orta Pérez.

Vº. Bº. del Tutor:

Alumno:

Dr. D. Manuel Orta Pérez

D. Sergio Zache Collado

Sevilla. Junio de 2020



**MÁSTER UNIVERSITARIO EN AUDITORÍA Y CONTABILIDAD
SUPERIOR**
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

TRABAJO FIN DE MÁSTER
CURSO ACADÉMICO [2019-2020]

TÍTULO:

**ESTUDIO COMPARADO DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORÍA
PRIVADA Y AUDITORÍA PÚBLICA**

AUTOR:

SERGIO ZACHE COLLADO

TUTOR:

MANUEL ORTA PÉREZ

DEPARTAMENTO:

CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD

RESUMEN

El control interno constituye toda una filosofía de gestión, que pone en manos de la Dirección las herramientas para garantizar que la ejecución de las actividades operativas, administrativas y financieras de la Organización respondan al cumplimiento de los objetivos corporativos. Asimismo, sistematiza y normaliza el registro y difusión de los resultados obtenidos al final de cada ejercicio económico, otorgando probidad y credibilidad pública para la empresa, sus accionistas, entes reguladores y la sociedad en general. En materia de control interno, dos elementos han tenido más incidencia que cualquier otro en la historia, primero el Informe COSO, con sus posteriores adaptaciones, y además, la Ley Sarbanes-Oxley. De esta manera, se inició una etapa de búsqueda de la transparencia en la información financiera. Esta Ley también enfatizó la labor de auditoría y le confirió fiabilidad a través del acatamiento de buenas prácticas para evitar los riesgos por incorrecciones materiales. El presente trabajo revisa las labores de auditoría en el sector público y privado, con especial análisis del Real Decreto 424/2017, y culmina con un resumen comparativo de la auditoría en los ámbitos público y privado en España.

Palabras Clave: Control Interno, Informe COSO, Auditoría, Ley Sarbanes-Oxley, Materialidad, Real Decreto 424/2017, OCEX.

ABSTRACT

Internal control constitutes a whole management philosophy, which puts in the hands of the Senior Management the tools to guarantee that the execution of the operational, administrative and financial activities of the Organization respond to the fulfillment of the corporate objectives. Likewise, it systematizes and normalizes the registration and dissemination of the results obtained at the end of each financial year, granting probity and public credibility for the company, its shareholders, regulatory entities and society in general. In terms of internal control, two elements have had more impact than any other in history, first the COSO Report, with its subsequent adaptations, and also, the Sarbanes-Oxley Act. In this way, a stage of searching for transparency in financial information began. This Law also emphasized the audit work and gave it reliability through compliance with good practices to avoid risks due to incorrect information that is vital for financial decision-making. This work reviews the audit work in the public and private sector, with special analysis of Royal Decree Law 424/2017, and culminates with a comparative summary of the audit in the public and private spheres in Spain.

Keywords: *Internal Control, COSO Report, Audit, Sarbanes-Oxley Act, Materiality, Royal Decree Law 424/2017, OCEX.*

ÍNDICE DE CONTENIDOS

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN	6
1.1. Objetivos.....	8
1.1.1. Objetivo General	8
1.1.2. Objetivos específicos	8
1.2. Metodología aplicada	9
CAPÍTULO 2. CONTROL INTERNO	10
2.1. Definición de Control Interno	10
2.1.1. Orígenes del Informe sobre Control Interno COSO	14
2.2. Metodología COSO y su aplicabilidad	17
2.2.1. Objetivos del Control Interno del Marco Integrado COSO	17
2.2.2. Factores de los Componentes del Modelo de Control Interno COSO.....	20
2.2.2.1 Entorno de Control.....	20
2.2.2.2 Evaluación de los Riesgos	21
2.2.2.3 Actividades de Control	21
2.2.2.4 Información y Comunicación	22
2.2.2.5 Supervisión de las Actividades.....	23
2.2.2.6 Relación entre Componentes y Principios.....	23
2.3. Aplicación del Control Interno en PYMES y Grandes Empresas	26
2.3.1. Modelo COSO para Pequeñas y Medianas Empresas.....	29
2.3.2. Materialidad y Control Interno en la Auditoría Privada.....	32
2.3.3. Identificación de deficiencias en el Control Interno.....	34
2.4. Aplicación de la metodología COSO y la Ley Sarbanes-Oxley en empresas cotizadas	35
CAPÍTULO 3. CONTROL INTERNO DE LA GESTIÓN DE LOS ENTES DEL SECTOR PÚBLICO	41
3.1. Informe COSO y el Control Interno del Sector Público.	44
3.2. Control Interno en los entes públicos conforme al Real Decreto 424/2017.....	46

3.3.	Fiscalización y Auditoría en la Administración Pública	55
3.3.1.	Cálculo de la materialidad y Control Interno en la Auditoría Pública.....	61
3.3.2.	La fiscalización por Órganos de Control Externo Autonómicos (OCEX)	63
CAPÍTULO 4.	ESQUEMA COMPARATIVO ENTRE LA AUDITORÍA PÚBLICA Y LA AUDITORÍA PRIVADA.....	66
CAPÍTULO 5.	CONCLUSIONES	70
NUEVAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN	74	
BIBLIOGRAFÍA	75	

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Evolución Histórica del Concepto de Control Interno. Fuente: Elaboración propia a partir de Mantilla y Blanco (2005).	11
Tabla 2. Comentarios al primer Informe COSO. Fuente: Elaboración propia (2020).	12
Tabla 3. Modificaciones del Modelo COSO III. Fuente: Elaboración propia a partir de González Martínez (2015, p. 6).	16
Tabla 4. Indicadores para los Objetivos del Informe COSO. Fuente: Elaboración propia (2020).	18
Tabla 5. Componentes del Modelo COSO. Fuente: Elaboración propia a partir de Rivas (2001).	19
Tabla 6. Factores del Modelo COSO. Fuente: Elaboración propia a partir de Quinaluisa (2018).	20
Tabla 7. Clasificación de las Actividades de Control. Fuente: Elaboración propia (2020).	22
Tabla 8. Relación entre Componentes y Principios del Modelo COSO. Fuente: Elaboración propia (2020).	25
Tabla 9. Criterio de CE para la clasificación de las PYMES. Fuente: Elaboración propia (2020).	29
Tabla 10. Modelo COSO para PYMES. Fuente: Elaboración propia a partir de COSO (2006).	30
Tabla 11. Esquemas para el cálculo de Materialidad. Fuente: Elaboración propia (2020).	33
Tabla 12. Regulación de la Función Interventora. Fuente: Elaboración propia a partir de (BOE, 2017)	49
Tabla 13. Disposiciones Adicionales del Decreto 424/2017. Fuente: Elaboración propia a partir de BOE (2017).	53
Tabla 14. Tipos de Fiscalización en la ISSAI-ES 100. Fuente: Elaboración propia a partir de (ASOCEX, sf c).	58

Tabla 15. Características de la Fiscalización Pública. Fuente: Elaboración propia a partir de (ASOCEX, sf c).	59
Tabla 16. Principios de los Informes de Fiscalización. Fuente: Elaboración propia a partir de (ASOCEX, sf c).	60
Tabla 17. Órganos de Control Externos Autonómicos por Comunidad. Fuente: Elaboración propia (2020) a partir de www.asocex.es	63
Tabla 18. Normas ISSAI-ES vigentes. Fuente: Elaboración propia (2020) a partir de www.asocex.es	65
Tabla 19. Comparación del Control Interno Público/Privado según el órgano auditor. Fuente: Elaboración propia (2020).	66
Tabla 20. Comparación del Control Interno Público/Privado según la base normativa de la auditoría. Fuente: Elaboración propia (2020).	67
Tabla 21. Comparación del Control Interno Público/Privado según el ente auditado.	67
Tabla 22. Comparación del Control Interno Público/Privado según el destinatario del informe de auditoría. Fuente: Elaboración propia (2020).	67
Tabla 23. Comparación del Control Interno Público/Privado según el Volumen de Normativa Técnica. Fuente: Elaboración propia (2020).	68
Tabla 24. Comparación del Control Interno Público/Privado según las responsabilidades en caso de mala gestión. Fuente: Elaboración propia (2020).	68
Tabla 25. Comparación del Control Interno Público/Privado según las consecuencias de la mala gestión. Fuente: Elaboración propia (2020).	68
Tabla 26. Comparación del Control Interno Público/Privado según la implementación del Control Interno. Fuente: Elaboración propia (2020).	69
Tabla 27. Comparación del Control Interno Público/Privado según los Comités de Auditoría. Fuente: Elaboración propia (2020).	69

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

La complejidad de nuestro tiempo, caracterizado por la globalización y el incesante progreso tecnológico ha sobredimensionado todos los campos del desempeño humano. Así, el mundo de los negocios es uno de los más alterados por los vertiginosos avances científicos que multiplica las oportunidades y hace de cada nicho de mercado una posibilidad para participar y prosperar. No hay puerta cerrada, sin fronteras, sin tiempo ni barreras idiomáticas o culturales, todo es posible tanto en el mundo tangible como en el virtual. Con producciones enteras que se venden y fortunas que se movilizan en fracciones de segundo, la incertidumbre puede colmar los entornos corporativos, si el legislador en cada estado no atiende con esforzada seriedad la provisión de sistemas de control que ofrezca garantías de operar con calidad, eficiencia, eficacia, transparencia, rentabilidad y responsabilidad social, para lograr asertivamente la consecución de sus objetivos y mitigar los vicios y decadencia, tales como fraudes y malversaciones.

En tanto que, los esfuerzos para edificar ese modelo satisfactorio de control interno para las empresas privadas e instituciones públicas han sido numerosos y abordados desde diferentes perspectivas, todos ellos enfocados a dotar al equipo humano de la organización de los mecanismos puntuales para asegurar la eficiencia operativa y la confiabilidad en la información financiera de las unidades económicas alineadas en lograr las metas organizacionales.

De este modo, el control interno ha sido juzgado como eje fundamental y necesario en la actividad empresarial y como contrafuerte en la práctica de la auditoría. La información contable sirve de base para casi la totalidad de las decisiones de una entidad desde la fijación de turnos de trabajo y adquisiciones de insumos hasta las cotizaciones en los mercados bursátiles. Por ello, el control es un factor clave en el éxito y logro de los objetivos generales de las organizaciones al dotar a la Dirección de fiabilidad en la información que se le suministra, que permita enfrentar los vertiginosos cambios del competitivo entorno económico, adaptando su estructura para dar sostenibilidad al crecimiento futuro.

Entre los sistemas de control interno propuestos, debemos revisar uno de los más recurridos e icónicos en el campo de las ciencias contables y económicas, al punto que ha inspirado muchos otros modelos y la promulgación de instrumentos legales y cuerpos reglamentarios; nos referimos al llamado modelo emitido por el *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO), cuyo marco conceptual implanta criterios para la organización y evaluación del sistema de control interno de gran cantidad de organizaciones, por lo que resulta aplicable en entidades privadas y pertenecientes a la administración pública; igualmente destaca su aplicabilidad para PYMES, destacando el Informe COSO para Pequeñas compañías. Según sus preceptos, este modelo de control interno puede ser definido como un proceso diseñado y efectuado el personal de la institución, cuyo objetivo

es lograr la eficacia de las operaciones, la fiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y normas aplicables. Está estructurado en cinco componentes que conducen a revisar y mejorar la efectividad de los sistemas de controles implementados en las organizaciones.

Atención destacada, se destina igualmente en la presente investigación a los aspectos más importantes de la Ley Sarbanes-Oxley o "*Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act*", promulgada por el Congreso de los Estados Unidos en 2002 con la finalidad de mejorar la calidad y transparencia de los informes financieros, las auditorías independientes y los servicios contables de las compañías cotizadas para hacer frente al fraude, el delito más temido por el empresariado en los países desarrollados. Con la vigencia de esta Ley se reforzó el tratamiento de las responsabilidades de Dirección, la independencia de los auditores, los sistemas de control interno y la aptitud de la información financiera, así como la renovación del régimen punitivo por incumplimientos.

En la segunda parte de este trabajo, se analiza el control interno en las instituciones públicas, donde al igual que en el ámbito privado, el control interno es fundamental para garantizar el cumplimiento de los objetivos y conservación del patrimonio, pero que, sin embargo, el fomento de creación de nueva normativa dirigida a tales fines es más limitado. En la administración estatal, los sistemas de control y auditoría son primordiales para desvelar actos de corrupción, malversaciones, enriquecimientos ilícitos y fraudes al tesoro público con el consecuente ejercicio de las acciones penales tendentes a fijar responsabilidades e indemnizar a la Hacienda perjudicada.

De igual manera, revisamos las implicaciones del Real Decreto 424/2017 aprobado el pasado 28 de abril de 2017. Esta disposición normativa fortaleció el ejercicio de la función interventora en las entidades locales, a la par que confirió uniformidad de tratamiento en todos los organismos que conforman el sector público solventando la extrema fragilidad que mostraba y reconfiguró los cimientos del nuevo modelo de control interno local.

Como elemento final, esta investigación presenta un estudio comparado de las normas, mecanismos y principios del control interno, entre la empresa privada y los organismos de control público; toda vez que comparten buena parte de principios y regularizaciones, resultan destacables algunos detalles en relación al ejercicio del control interno en ambos contextos.

1.1. Objetivos

1.1.1. Objetivo General

Desarrollar un estudio comparado del funcionamiento del Control Interno en la Auditoría de empresas privadas y organismos públicos de España.

1.1.2. Objetivos específicos

- Conocer el funcionamiento del Control Interno en la Auditoría de la empresa privada española.
- Estudiar y conocer la aplicación y concepto teórico de la regulación COSO y Sarbanes-Oxley (SOX)
- Conocer el funcionamiento del Control Interno en la Auditoría de los distintos organismos públicos españoles.
- Estudiar comparativamente el funcionamiento del Control Interno en la Auditoría de organismos públicos y empresas privadas en España.

1.2. Metodología aplicada

Corresponde es este apartado, establecer cómo será abordada la investigación, y esto está supeditado al problema de estudio y los objetivos de la investigación; es este sentido encontramos que el diseño de la investigación “se refiere al plan o estrategia concebida para obtener la información que se desea.” (Hernández, Fernández, y Baptista, 2006, p. 158).

En este sentido, la investigación bibliográfica, también conocida como investigación documental, presenta una serie de retos para el investigador, que deben ser considerados durante el diseño e implementación del proceso investigativo. Por una parte, tenemos que en las ciencias sociales los conceptos no son de naturaleza unívoca, por lo que se hace necesario precisar “claramente las variables, los conceptos, los indicadores con los cuales se van a “traducir operativamente” e incluso, las formas de medición que se utilizarán.” (Tamayo, 2013, p. 103).

También, es imprescindible para este diseño que el investigador pueda comprobar la confiabilidad de los datos; y es aquí, donde la selección de las fuentes bibliográficas que servirán como guía en la investigación es determinante. Para ello, es conveniente establecer una serie de condiciones para la recolección de datos, así como estrategias para su revisión, a fin de detectar inconsistencias o errores que pudieran transferirse a la investigación; hacer fuentes distintas, preferiblemente siempre fuentes primarias, y comparar las misma para de garantizar la fidelidad de los datos.

En relación a esto, es menester entender que para “el proceso de investigación bibliográfica se debe contar con material informativo como libros, revistas de divulgación o de investigación científica, sitios Web y demás información necesaria.” (Gómez, Fernando, Aponte, Betancourt, 2014, p. 159).

En razón de lo anterior, desde el punto de vista metodológico, y siguiendo una perspectiva estructurada y profesional, la presente investigación se estructuró en tres etapas: 1) Recopilación de información de fuentes primarias sobre el tema de estudio: libros, normas nacionales e internacionales aplicables, procedimientos y recomendaciones de los organismos rectores y artículos científicos; 2) Revisión, selección, organización y análisis de la información pertinente para cada una de las áreas de a investigación; 3) Desarrollo de los referentes teóricos necesarios para el proceso de esta investigación, tal como ha sido planteada.

CAPÍTULO 2. CONTROL INTERNO

2.1. Definición de Control Interno

Como quedó expresado en la introducción, las empresas privadas han convertido el control interno en uno de los pilares fundamentales de sus organizaciones. Pero este es un concepto que ha experimentado una singular evolución, desde oscuros cubículos abarrotados de papeles amarillentos, hasta espaciosa oficinas dotadas de equipos de última generación, que ejecutan nuevos programas de contabilidad y almacenamiento digitalizado de documentos e informes. En el orden académico, podemos distinguir dos fases claramente especificadas, la primera que denominemos originaria se ubica desde los primeros hitos del control contable hasta el advenimiento de la normativa sistematizada por la Comisión Treadway y el Informe Coso I, cuyo enfoque modificó abiertamente el criterio de abordar el control interno en las empresas; y la segunda a partir del Informe Coso hasta nuestros días.

En atención a ello, podemos citar definiciones conforme a las fases enunciadas, por ejemplo, el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*) en la Declaración de las Normas de Auditoría (*Statements on Auditing Standards, SAS* por sus siglas en inglés) lo define como el plan de organización, el cual comprende todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio, para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a la práctica ordenada por la Dirección.

Según Estupiñán (2006 b), el control interno tradicional se conceptúa como un plan lógico y claro de las funciones organizacionales y el conjunto de métodos y procedimientos que sirven para proteger los activos y mostrar una información contable confiable y transparente.

Para Mantilla y Blanco (2005), el control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que las actividades de la entidad se desarrollan eficazmente según las directrices señaladas por la administración. Estos autores igualmente destacan las generaciones de criterios del control interno:

GENERACIÓN	DESCRIPCIÓN.	ASPECTOS
Primera	Etapa basada en acciones empíricas, a partir de procedimientos de ensayo y error. Esta generación goza aun de una fuerte aplicación generalizada debido a la frágil profesionalización del personal encargado de las labores del control interno. Dicha etapa estuvo fuertemente relacionada con los controles contables y administrativos	Empírica. Sistema de ensayo-error. Regulación en construcción.
Segunda	Esta etapa se sumerge en la legalidad. Todos las estructuras y prácticas de control interno son dotadas de un marco oficial regulatorio, especialmente en el sector público. Se asume que el cumplimiento de la ley es equivalente a excelencia en el control interno.	Legalidad. Formalismo.
Tercera	El control interno en esta etapa apunta a la calidad en todos los resultados como único indicador que denota la eficiencia del control interno. Es una tendencia fuertemente influenciada por el informe COSO y todos los esfuerzos jurídicos, académicos y sectoriales surgidos en el presente siglo.	Enfoque cualitativo. Globalizado. Tecnológico.

Tabla 1. Evolución Histórica del Concepto de Control Interno. Fuente: Elaboración propia a partir de Mantilla y Blanco (2005).

De la segunda fase, encontramos definiciones que interpretan la actividad de control interno como un proceso omnicompreensivo para todos los resultados planificados en la empresa que aglutina la disposición del personal en la consecución de los fines corporativos. Sumamos en primer lugar la definición que se hace en el informe COSO. En 1992, el Committee of Sponsoring Organizations de la *Treadway Commission, National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (COSO por sus siglas en inglés), una iniciativa de importantes empresas americanas del sector privado, interesadas en orientar la gestión de riesgos, control interno y la disuasión del fraude, presentó un documento que marcó un nuevo punto de partida en el estudio de la estandarización en los procesos de control interno, partiendo de una nueva perspectiva para importantes desarrollos en las áreas del control interno de los instrumentos contables, financieros, gubernamentales y sistemas de información, todo lo cual revela una nueva orientación, la cual implica una comprensión amplia de la organización como un todo interconectado que amalgama recursos humanos y tecnológicos para así alcanzar las metas y los objetivos propuestos.

En ese informe se definió al control interno de la forma siguiente (Citado por Estupiñán, 2006 b, p. 25):

El control interno es un proceso, realizado por el consejo de administración, la dirección y el personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable respecto a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Fiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y demás normas aplicables.

El enfoque recogido en este informe fue interpretado por diversos estudiosos de la materia de la siguiente forma:

AUTOR	COMENTARIO
Lazcano, citado por Quevedo y Ramírez (2006)	“El control incluye aquellos elementos de una organización (recursos, sistemas, procesos, cultura, estructura y metas) que tomadas en conjunto apoyan al personal en el logro de los objetivos de la entidad. Estos objetivos pueden referirse a una o más de las siguientes categorías: - Efectividad y eficiencia de las operaciones; - Confiabilidad de los reportes internos o para el exterior; - Cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables, así como con las políticas internas.” (p. 47)
González (2015)	“La primera versión del Marco Integrado de Control Interno ha sido aceptado alrededor del mundo y se ha convertido en un marco líder en diseño, implementación y conducción de control interno y evaluación de su efectividad.” (p. 2)
Laski (2006)	“El Modelo COSO, tanto por la definición de control que propone, como con las estructuras de control que describe, impulsa una nueva estructura administrativa en todo tipo de organizaciones, la cual está caracterizada por una filosofía que propugna valores tales como la orientación a resultados, la transparencia, la eficiencia y la búsqueda de la excelencia a través del seguimiento de las mejores prácticas.” (p. 14).
Carmona y Barrios (2007)	“Después del estudio realizado por la comisión COSO, y a propuesta de esta, el enfoque de la definición de control interno cambió su enfoque tradicional, logrando una amplia aceptación internacional y produciéndose un cambio de PARADIGMA.” (p. 153)
Cabrera y Ortega (2013) (Citando a Gómez, Guitar, & Martínez, 2010).	“El informe COSO es un compendio que define el control interno, reglas y cómo tener buenas en una organización: Es un compendio de definiciones, reglas y buenas prácticas acerca del control interno en una organización. Si bien todas las organizaciones necesitan llevar a cabo prácticas de control, este informe está especialmente orientado a aquellas en las que, por su envergadura, requieren y están en condiciones de aplicar mecanismos formales y preestablecidos de control, para evitar o reducir los fraudes.” (p. 99)
Elizalde-Marín (2018)	“Marca un nuevo punto de partida en el estudio e implementación del control interno en las organizaciones, dada su estandarización en los procesos de control interno, pues es reconocido como una nueva perspectiva que brinda una estructura estándar o común a las organizaciones.” (p. 2)

Tabla 2. Comentarios al primer Informe COSO. Fuente: Elaboración propia (2020).

Según se ha visto, el Marco Integrado de Control Interno COSO constituye un proceso integrador y dinámico que abarca todas las áreas de la empresa y las agrupa en cinco módulos interrelacionados para proporcionar a la dirección, los accionistas y demás partes que interactúan con la entidad una comprensión completa de un efectivo sistema de control interno. González Martínez (2015), dispone las cualidades más notables del Sistema COSO en los términos siguientes:

- Puede adaptarse a cualquier organización, independientemente de su tipo, tamaño o clasificación.
- Se sustenta en un enfoque flexible, que funciona a nivel de entidad, operativo y funcional.
- Está constituido por todo un sistema que integra funcionalmente los componentes y principios, para un modelo de control interno exitoso.
- Maneja los riesgos integralmente, considerando su identificación, análisis y tratamiento, con una mayor relevancia para las prácticas antifraude.
- Amplía el alcance del control interno a todos los niveles de la organización y a sus distintas áreas operativas, superando la tradicional visión de que esta era una actividad eminentemente financiera.
- Tiende al logro de los objetivos generales de la Organización.
- Brinda mayor confianza en los procesos de control, mejora la clasificación de riesgos y en general la imagen pública de la Organización.

Indudablemente, el modelo COSO delimitó todo el marco administrativo, técnico, legal y práctico de los procesos de control interno empresarial. De ahí que las contextualizaciones contemporáneas de control interno resulten variantes del Modelo COSO. En lo que respecta en nuestro país, la adopción del Modelo COSO se inicia a través de la labor de estandarización que desde 1977 realiza la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, IFAC). A este respecto, Miaja (2010) apunta que distintas organizaciones profesionales, han asumido los planteamientos de este Modelo, entre las que destaca la IFAC por el alcance internacional de sus pronunciamientos, que ha incorporado el modelo COSO a sus normativas de auditoría. Del mismo modo, el Comité de Criterios de Control de Canadá revisó el informe COSO con el propósito de allanar el Modelo para hacerlo más comprensible, dadas las dificultades que enfrentaron inicialmente algunas organizaciones en su aplicación. El resultado fue el Informe *Criteria of Control de Canadá* (COCO), publicado en 1995 con el cual se integran los conceptos empleando un lenguaje más sencillo y asequible a todos los empleados de una empresa en favor de un conocimiento más amplio.

2.1.1. Orígenes del Informe sobre Control Interno COSO

Hemos asistido a un trascendental cambio en el modo en que entendemos el control interno en las organizaciones. El nuevo paradigma de control interno a nivel mundial hoy presente en todo tipo de organizaciones tanto públicas como privadas, sin importar sus dimensiones o delimitación local o global, inició su periodo de gestación a finales de la década de los ochenta. La Comisión Treadway se había constituido en el año 1987, en los Estados Unidos, “para hacer frente a los problemas derivados de los informes fraudulentos que habían generado graves escándalos financieros” (Barrio y Barrio, 2008, p. 52).

En ese punto, la tendencia internacional exigía que en los informes anuales de las organizaciones “la gerencia reconociese sus responsabilidades en la preparación de estados financieros, respecto a principios de contabilidad, sistema contable y control interno, así como una descripción del trabajo del Comité de Auditoría” (Medina, 2015, p. 280), así como también las estrategias para responder y abordar los hallazgos más importantes de los auditores externos en materia de irregularidades en torno al control interno.

Más adelante, en 1992, se presentó el Informe *del Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), cuya mayor contribución consistió en responsabilizar a todos los miembros de la organización de la existencia de un adecuado sistema de control interno, comenzando por el Consejo de Administración y por la Dirección. Desde su presentación, el informe COSO impuso una nueva conceptualización del control interno, brotó así un nuevo marco conceptual dada la amplia aceptación que tuvo y la definitiva influencia que ejerció en los tópicos de control interno al punto que también en Canadá surge el interés por reglar la administración corporativa y en el año 1995, *The Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) publica el primero de cinco documentos relativos a un modelo de control, titulado *Guidance on Control*, que es conocido como el Informe COCO (*Criteria of Control Board*).

Asimismo, se desarrolló el modelo del Instituto de Auditores Internos de Australia, bajo las siglas *Australian Control Criteria* (ACC), sobre la base de la integración de tres elementos: procesos, cultura y competencia. En julio de 2002 se promulga la “*Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act*” conocida como Ley Sarbanes-Oxley; este “texto legal abarca temas como el buen gobierno corporativo, la responsabilidad de los administradores, la transparencia, y otras importantes limitaciones al trabajo de los auditores” (Medina, 2015, p. 287), y establece que todas las Juntas Directivas deberán tener un Comité de Auditoría, responsable de todo lo relacionado con el trabajo de los auditores.

De igual forma, estas iniciativas tuvieron su respuesta en España, tal como reseñan García y Álvarez (2005), en primer lugar, con el Informe de Olivencia (1998), el cual insistía “en la necesidad de una modernización de los consejos de administración y

sintetizaba en una serie de recomendaciones un código de buen gobierno.” (p.69). Cuatro años después, para 1993, la Comisión especial para el fomento de la transparencia y la seguridad en los mercados financieros y en las sociedades cotizadas, motivados por el impacto de algunos importantes casos de fraudes financieros internacionales, y la evolución del mercado de capitales en España, consideró necesario un análisis del estado “de la aplicación del código de buen gobierno y la propuesta de unos “criterios y pautas” en lo que al gobierno de las sociedades se refiere con vistas a aumentar “la transparencia y la seguridad en los mercados” (p. 69), de esta manera presenta un nuevo informe que sería conocido como Informe Aldama.

En virtud de estos señalamientos, la Comisión Aldama, avanza en el logro de sus fines, “incorporando los cambios propuestos por la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero Español de 44/2002 (...) y, por tanto, da un paso más en la adaptación al proceso de cambio en que estaba inmerso el mercado de capitales español. (García y Álvarez, 2005, p. 70).

A la par, en el ámbito internacional, para el año 2001, se realizó la primera actualización, debido a la inquietud por mejorar los procesos de control y prevención de riesgos en inversiones a la luz de los escándalos financieros y pérdidas en los mercados bursátiles de la época. La evaluación culminó con la publicación de un nuevo informe en el 2004, denominado Informe sobre Riesgos Corporativos - Marco Integrado - COSO II (*Enterprise Risk Management. Integrated framework*), enfocado a la administración de riesgo de la empresa. Más tarde, en 2009, se editó una Guía para la Supervisión de los Sistemas de Control Interno (COSO 2009). Y para el 2013, ocurre una nueva actualización denominada Informe COSO III.

Debemos señalar que, en esta nueva edición se dedica un capítulo separado a la definición del control interno, sus cinco componentes, la relación entre objetivos y componentes, así como las características de un control efectivo; incluyendo la ponderación de factores como criterio administrativo, relación costo - beneficio, plataforma tecnológica y tamaño de la organización.

Se valora la información sobre aspectos ambientales y de impacto social, además del reporte financiero. González (2015), enuncia las modificaciones más significativas a nivel general presentes en el Marco Integrado de Control Interno 2013, COSO III:

CRITERIOS COSO I (1992)	MODIFICACIONES COSO III (2013)
Definición del concepto de Control Interno.	Ampliación y aclaración de conceptos con el objetivo de abarcar las actuales condiciones del mercado y la economía global.
Cinco componentes del control interno.	Codificación de principios y puntos de enfoque con aplicación internacional para el desarrollo y evaluación de la eficacia del

	<p>Sistema de Control Interno.</p> <p>Aclaración de la necesidad de establecer objetivos de negocio como condición previa a los objetivos de control interno.</p>
<p>Criterios a utilizar en el proceso de evaluación de la eficacia del Sistema de Control Interno.</p>	<p>Extensión de los objetivos de Reporte más allá de los informes financieros externos, a los de carácter interno y a los no financieros, tanto externos como internos.</p>
<p>Uso del Juicio profesional para la evaluación de la eficacia del Sistema de Control Interno.</p>	<p>Inclusión de una guía orientadora para facilitar la supervisión del Control Interno sobre las operaciones, el cumplimiento y los objetivos de reporte.</p>

Tabla 3. Modificaciones del Modelo COSO III. Fuente: Elaboración propia a partir de González Martínez (2015, p. 6).

En adelante, el dinamismo científico y documental del Informe COSO se transfirió a otras organizaciones profesionales, distintas de las integradas a la Comisión Treadway, realizando significativas adaptaciones del modelo COSO y forjando nuevos planteamientos para incorporarlo a sus propios desarrollos.

Entre estos esfuerzos, despiden por el alcance internacional de sus pronunciamientos, los realizados por la Federación Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants*), “la cual impulsó la creación de un cuerpo normativo común mediante la emisión de las Normas Internacionales de Auditoría (*International Auditing Standards*), las denominadas normas del IFAC” (Medina, 2015, p 303), incorporando el modelo COSO a sus normas de auditoría; así como la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions*, INTOSAI), que ha editado una guía sobre normas de control interno para el sector público basada en dicho modelo (INTOSAI 2004). Todas estas aportaciones han enriquecido el marco conceptual de COSO, dotándole de un mayor alcance y validez.

Al mismo tiempo, otros modelos que han gozado de enorme difusión, según lo que apunta Medina (2015), son los conocidos por las siglas CoCo y COBIT. El primero de ellos, ya mencionado, “es producto de una profunda revisión del Comité de Criterios de Control de Canadá sobre el informe COSO, y cuyo propósito fue hacer el planteamiento de un Modelo más sencillo y comprensible” (p. 389), toda vez que el Informe COSO resultó difícil de aplicar para algunas organizaciones. Las Siglas CoCo son un acrónimo de la expresión *Criteria Of Control* (Criterios de Control).

En cuanto al Modelo COBIT, corresponde a Objetivos de Control para Tecnologías de la Información, un compendio de buenas prácticas para supervisar el sistema de control interno. Este fue divulgado por la Asociación de Auditoría y Control de los Sistemas de Información (ISACA), teniendo al informe COSO como cimiento principal, pues se apuntala en su noción de control interno.

2.2. Metodología COSO y su aplicabilidad

El control interno así concebido no es una asignación agregada al conjunto de obligaciones empresariales sino un eje transversal de la actividad corporativa; una póliza para lograr objetivos por parte de cada individuo que co-gestiona desde su puesto de empleo el éxito corporativo. Los controles internos no deben ser impuestos como un lastre contaminado de viejas costumbres, sino comunicados eficazmente en cada departamento de la organización de manera que favorezcan el logro de sus objetivos.

Desde ese punto de vista, no es suficiente su aplicación automática por simple apego a los manuales de políticas y procedimiento, sino que debe lograrse una cultura de excelencia, adoptando los controles internos como antídotos para evitar las mermas, fracasos, pérdidas y demoras. Todos los recursos humanos de una empresa están involucrados en su realización y únicamente así puede aportarse un porcentaje significativo de seguridad determinado por el grado de habilidad de los ejecutores.

2.2.1. Objetivos del Control Interno del Marco Integrado COSO

En relación a este punto, indica el Modelo que los objetivos vienen dados conforme a las siguientes categorías: a) Eficacia y eficiencia de las operaciones. b) Fiabilidad de la información financiera. C) Cumplimiento de las leyes y normas aplicables. El diseño de los objetivos dispone de un sistema de control efectivo anclado en el acatamiento disciplinado de procedimientos monitoreados cuantitativa y cualitativamente de los resultados evaluados por periodos. El marco integrado de control COSO completa los procesos administrativos orientados a lograr:

1. *Eficiencia y eficacia de las operaciones.* Esta vigilancia inspira la razón de ser de un taller artesanal o una gran corporación. Consiste en la coincidencia entre el insumo que entra y el producto que sale, por lo que toda desviación reclama los controles que aseguren el uso eficaz y eficiente en el uso de los recursos y optimización de la utilidad.
2. *Confiablez de los informes financieros.* La seguridad dependerá de la veracidad y transparencia verificable de la información presentada con toda la responsabilidad legal y profesional exigida para dichos informes.
3. *Cumplimiento con las leyes y reglamentos.* Aquí se incluye el respeto al conjunto de disposiciones que regulan el ejercicio de la actividad corporativa, pero que no solo atañe al marco legal exógeno, sino que también añade el seguimiento a los manuales redactados por la organización que inciden en la conducta del personal en la empresa.

Como se ha visto, el control interno está pensado para facilitar la consecución de los objetivos, a través de arraigar notables mejoras de control en las empresas, que se visibilizan mediante rasgos cuantitativos, y que a manera de ejemplo resaltamos en la siguiente tabla:

OBJETIVOS	INDICADORES
1. Eficacia y eficiencia de las operaciones.	Información técnica útil para la gestión y el control. Cánones de eficiencia organizacional para el logro de visión, misión y políticas de calidad.
2. Fiabilidad de la información financiera.	Información financiera veraz, oportuna y suficiente para la gestión y el control. Medidas de uso y conservación de los recursos financieros, materiales, técnicos de la empresa.
3. Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.	Cumplimiento de la normativa legal y reglamentaria. Formación y entrenamiento del personal. Difusión de una conciencia de control.

Tabla 4. Indicadores para los Objetivos del Informe COSO. Fuente: Elaboración propia (2020).

Según el modelo COSO, el control interno consta de cinco componentes relacionados e integrados entre sí, y derivan de la Dirección de la organización y al mismo tiempo del proceso de gestión. Para Estupiñán (2006 b), estos componentes del control interno no consisten en un orden secuencial, donde cada componente presupone al anterior y afecta sólo al siguiente, sino que se trata de en un proceso multidireccional, repetitivo y permanente donde todos influyen al resto y son a su vez influidos por todos.

Siguiendo a Rivas (2001), el control interno del modelo COSO consta de cinco componentes relacionados e integrados entre sí derivados de la Dirección de la organización a saber:

COMPONENTE	DEFINICIÓN	ELEMENTOS
Entorno de Control	Actitud general de administradores y empleados hacia el control interno, como pauta de comportamiento que asegura el logro de los objetivos. Aporta vocación de excelencia y orientación a la calidad. Se considera el fundamento del resto de los componentes de control interno.	Estructura Organizacional. Acuerdos y pautas éticas. Planes de Desarrollo del Talento Humano. Políticas, planes y programas. Modelos de Operación por Procesos.
Evaluación de los Riesgos	Disposición humana y técnica para la evaluación del riesgo, sus factores, medición e identificación de los planes y políticas para evitar su materialidad.	Metodología y estrategias para la Identificación, análisis y evaluación de Riesgos. Políticas de Administración de Riesgos.
Actividades de Control	Actividades que aseguran la implementación de las medidas adoptadas.	Políticas de Operación. Procedimientos e Indicadores.
Información y Comunicación	La política corporativa de información y el conjunto de valores que promueve con énfasis en la evaluación de los riesgos y los procedimientos tendentes al control y la supervisión para dirigir las operaciones y prácticas legales, reglamentarias y de información.	Sistemas de Información de Comunicación Organizacional interna. Manejo de los Medios de Comunicación. Caudal de información y mensajería centrada en las bondades esenciales del control interno.
Supervisión y Monitoreo.	Las actividades de monitoreo continuas o periódicas para ponderar la calidad del desempeño en todas las áreas operativas y administrativas de la organización con el propósito de homologar todos los procedimientos a los niveles esperados de eficacia.	Manuales de labores de evaluación del Control. Evaluación de Gestión. Evaluación Independiente a los Sistemas de Control Interno. Auditoría Interna. Planes de optimización Institucional.

Tabla 5. Componentes del Modelo COSO. Fuente: Elaboración propia a partir de Rivas (2001).

2.2.2. Factores de los Componentes del Modelo de Control Interno COSO

2.2.2.1. Entorno de Control

Para Estupiñán (2006 b), este componente representa la esencia principal en el que se sustenta los cuatros restantes, además lo considera indispensable para el alcance de los objetivos. De igual manera, Santa Cruz (2014), asienta que en cualquier negocio su personal, es lo trascendente, así como su esencia individual, valores éticos e integridad. De acuerdo a Quinaluisa, Ponce, Muñoz, Ortega y Pérez (2018, p. 274), el Entorno de Control es considerado como “el fundamento o la base” del resto de los componentes del control interno, en cual se distinguen los siguientes factores:

FACTOR	DESCRIPCIÓN
Integridad y valores éticos	Este factor refleja las actitudes y conductas de los altos niveles de la administración, también las acciones o medidas que se tomen para eliminar, reducir actos ilícitos o deshonestos.
Compromiso con la competencia	Este aspecto va referido al conocimiento necesario, formación profesional, habilidades y destrezas que tiene cada individuo para cumplir con las tareas que tiene asignadas.
Participación del Consejo Directivo o del Comité de Auditoría	Tiene como propósito fundamental la evaluación de los controles internos para lograr el cumplimiento de los procesos de los informes financieros, asimismo reducir de manera eficaz la omisión o incumplimiento de los controles existentes.
Filosofía y estilo operativo de la administración	A través de la práctica de la gestión administrativa se trasmite al personal la importancia del control interno. De igual manera, los riesgos en los negocios aceptados o los cuidados de asumir nuevos.
Estructura organizativa	Es una definición clara de los niveles organizativos, de responsabilidad y autoridad existente; igual refiere el conocimiento y experiencia de la Dirección.
Asignación de autoridad y responsabilidad	Además de la definición de la estructura organizativa, también existen unos canales de comunicación para el área organizativa y operativa, definición de puestos, tareas y funciones.
Políticas y prácticas de recursos humanos	Es uno de los aspectos más complejos e importantes del control interno, porque el personal puede mejorar o arruinar los sistemas. Este factor está vinculado al proceso de entrenamiento, evaluaciones de desempeño, promoción y compensación y la relación con el código de conducta.

Tabla 6. Factores del Modelo COSO. Fuente: Elaboración propia a partir de Quinaluisa (2018).

2.2.2.2. Evaluación de los Riesgos

En este punto, podemos definir la evaluación de riesgos como el proceso dirigido a la valoración, identificación, priorización y desarrollo de los mecanismos para transferir, mitigar o eliminar los riesgos que interfieren o distorsionan el alcance de los objetivos propuestos.

Al respecto, Vilorio (2005, p. 80) señala que consiste en “prever, conocer y abordar los riesgos con los que se enfrenta, para establecer mecanismos que identifiquen, analicen y disminuyan los correspondientes.” Por su lado, Quinaluisa *et al* (2018, p. 275) consideran que “su función se basa en la descripción del proceso que sirve a los ejecutivos para identificar, analizar y administrar los riesgos de negocio que puede enfrentar una empresa y el resultado de ellos”. En la opinión de Coopers & Lybrand (1997), la importancia de este componente se debe precisamente a que hace efectivo el control interno en relación a la orientación de esfuerzos y recursos.

También, considera que el análisis de riesgos y su proceso, sin importar la metodología debe incluir, entre otros aspectos los siguientes: a) La estimación de la importancia del riesgo y sus efectos. b) La evaluación de la probabilidad de ocurrencia. c) El establecimiento de acciones y controles necesarios. d) La evaluación periódica del proceso anterior. (Estupiñán, 2006 b).

De esta manera, los mecanismos de control se implantan para neutralizar la probabilidad de ocurrencia de un evento adverso cuya consecuencia sea impedir parcial o plenamente el alcance de las metas institucionales.

2.2.2.3. Actividades de Control

Sobre este componente, ha expresado Vilorio (2005, p. 80) políticas y procedimientos que ayuden a que las normas dictadas por la Dirección se ejecuten con una seguridad razonable, para, de forma eficaz, enfrentar los riesgos que existen respecto a la consecución de los objetivos de la organización. Al respecto, Arens, Randal y Mark (2007) destacan que según el modelo de control interno COSO estas tareas están relacionadas con las políticas y procedimientos que pertenecen a: 1) la separación de responsabilidades, 2) el procesamiento de la información, 3) los controles físicos, y 4) las revisiones del desempeño.

Para Estupiñán (2006 b), las actividades de control indican en sí mismas la forma correcta de hacer las cosas, además son consideradas como el medio más idóneo, porque aseguran en mayor grado el logro de los objetivos. Igualmente, subraya que este tipo de actividades son realizadas por la Dirección y demás personal, su cumplimiento

corresponde a las actividades diarias que a su vez están expresadas en las políticas, sistemas y procedimientos. Un ejemplo de este tipo de actividad es: “la aprobación, la autorización, la verificación, la conciliación, la inspección, la revisión de indicadores de rendimiento, la salvaguarda de los recursos, la segregación de funciones, la supervisión y entrenamiento adecuados.” (p. 32).

Las diversas actividades de control tienen distintas características por lo que podemos clasificarlas de miles de formas:

CLASIFICACIÓN	TIPO
SEGÚN LA FORMA DE REGISTRO.	<ul style="list-style-type: none"> • Manuales. • Digitalizadas.
SEGÚN EL ÁREA.	<ul style="list-style-type: none"> • Administrativas. • Operacionales.
SEGÚN LA MATERIA.	<ul style="list-style-type: none"> • Generales. • Específicas.
SEGÚN LA FUNCIÓN.	<ul style="list-style-type: none"> • Preventivas. • Detectivas. • Correctivas.

Tabla 7. Clasificación de las Actividades de Control. Fuente: Elaboración propia (2020).

2.2.2.4. Información y Comunicación

Sobre este componente resultan muy atinados los comentarios de Estupiñán (2006 b), quien afirma que los sistemas de información se encuentran dispersos en todo el ente y atienden a uno o más objetivos de control, indudablemente los sistemas de información y la tecnología representan un medio para el incremento de la productividad y competitividad, que en la actualidad pueden resultar un factor clave en las estrategias organizativas.

Es válido acotar, que el progreso acelerado de los sistemas de información y de la interacción impone grandes esfuerzos para evolucionar en ese orden y con el debido ritmo para estar en consonancia con tales avances e impedir el surgimiento de riesgos a partir de los cambios tecnológicos; es una labor necesaria de anticipación elaborar y aplicar los ajustes que resulten procedentes. Estos son sistemas de información

altamente recurridos en los diversos departamentos de una empresa: 1.- Sistemas de entrega *on time*. 2.- Sistemas en línea de conciliación bancaria. 3.- Sistemas de soporte al cliente. 4.- Sistemas de producción. 5.- Sistemas de nóminas.

2.2.2.5. Supervisión de las Actividades

Aquí, el seguimiento y la observación constante y simultánea, al igual que la evaluación externa, son requeridas para yuxtaponer adecuadamente los cinco componentes del control interno, los cuales, tal y como se resaltó anteriormente, funcionan de manera interrelacionada, exponiendo cada fisura que sufra el proyecto corporativo, con ello se agrega una capacidad de respuesta que mantiene estabilizado el cumplimiento de metas a pesar de las variables y obstáculos que puedan aparecer. Al respecto, Quinaluisa *et al* (2018), cita que, para este tipo de evaluación se debe tener presente lo siguiente:

- El alcance y frecuencia de la evaluación.
- El proceso de evaluación.
- La metodología de evaluación.
- El nivel de documentación.

En este orden de ideas, Estupiñán (2006 b) ha establecido que la evaluación precisamente debe identificar los controles débiles, insuficientes o innecesarios, y es a través de la Dirección que se promoverá su refuerzo e implementación. De igual manera, especifica que la supervisión está estrechamente vinculada a la función de controlar, y se puede definir como un proceso que coteja permanentemente lo ejecutado con lo programado, pero cuyo propósito principal es el aseguramiento del cumplimiento, y de esta manera establecer acciones si hay relajaciones, tomando las medidas correctivas para regresar al cumplimiento de los objetivos.

2.2.2.6. Relación entre Componentes y Principios

De los cinco componentes de Control Interno que establece COSO, se deberán considerar los 17 principios que representan los conceptos fundamentales relacionados con los componentes para el establecimiento de un efectivo Sistema de Control Interno.

COMPONENTE	PRINCIPIO
Entorno de Control	<ol style="list-style-type: none"> 1. La organización demuestra compromiso por la integridad y valores éticos. 2. El Consejo de Administración demuestra una independencia de la Dirección y ejerce una supervisión del desarrollo y el rendimiento de los controles internos. 3. La Dirección establece, con la aprobación del Consejo, las estructuras, líneas de reporte y las autoridades y responsabilidades apropiadas en la búsqueda de objetivos. 4. La organización demuestra un compromiso a atraer, desarrollar y retener personas competentes en alineación con los objetivos. 5. La organización retiene individuos comprometidos con sus responsabilidades de control interno en la búsqueda de objetivos.
Evaluación de los Riesgos	<ol style="list-style-type: none"> 6. La organización especifica objetivos con suficiente claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados a los objetivos. 7. La organización identifica los riesgos sobre el cumplimiento de los objetivos a través de la entidad y analiza los riesgos para determinar cómo esos riesgos deben de administrarse. 8. La organización considera la posibilidad de fraude en la evaluación de riesgos para el logro de los objetivos. 9. La organización identifica y evalúa cambios que pueden impactar significativamente al sistema de control interno.
Actividades de Control.	<ol style="list-style-type: none"> 10. La organización elige y desarrolla actividades de control que contribuyen a la mitigación de riesgos para el logro de objetivos a niveles aceptables. 11. La organización elige y desarrolla actividades de control generales sobre la tecnología para apoyar el cumplimiento de los objetivos. 12. La organización despliega actividades de control a través de políticas que establecen lo que se espera y procedimientos que ponen dichas políticas en acción.
Información y Comunicación.	<ol style="list-style-type: none"> 13. La organización obtiene o genera y usa información relevante y de calidad para apoyar el funcionamiento del control interno. 14. La organización comunica información internamente, incluyendo objetivos y responsabilidades sobre el control interno, necesarios para apoyar funcionamiento del control interno. 15. La organización se comunica con grupos externos con respecto a situaciones que afectan el funcionamiento del control interno.
Supervisión y Evaluación.	<ol style="list-style-type: none"> 16. La organización selecciona, desarrolla, y realiza evaluaciones continuas y/o separadas para comprobar cuando los componentes de control interno están presentes y funcionando. 17. La organización evalúa y comunica deficiencias de control

	interno de manera adecuada a aquellos grupos responsables de tomar la acción correctiva, incluyendo la Dirección y el Consejo de Administración, según sea apropiado.
--	---

Tabla 8. Relación entre Componentes y Principios del Modelo COSO. Fuente: Elaboración propia (2020).

2.3. Aplicación del Control Interno en PYMES y Grandes Empresas

Según datos del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, en el año 2018 España contaba con cerca de 1.307.776 pymes y 1.535.472 de autónomos sin asalariados, “esto supone que ni más ni menos que el 99,8 % del tejido empresarial español está fuera de lo que se considera la gran empresa.” (WCA, 2019, p. 10). Al respecto, el artículo 2 de la Recomendación de la Comisión Europea sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, establece que el número de personas que una organización ocupa a tiempo completo, también llamado número de efectivos, sigue siendo el principal criterio para clasificar las empresas, en este sentido señala que (CE 2003):

- Microempresa: la “que ocupa a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 2 millones de euros.” (p. 4).
- Pequeña Empresa: aquella “que ocupa a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 10 millones de euros”. (p. 4).
- Mediana Empresa: es la que ocupa “menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros.” (p. 4).

Aquí, podemos comprobar como las PYMES constituyen un valioso y masivo componente del tejido industrial de cualquier economía, aportando la más de las veces considerables porciones del Producto Interno Bruto de una nación, por lo que es el primer factor de democratización del progreso y de la provisión de plazas de empleo de cualquier país. Pues bien, para las PYMES es necesario tener un modelo de Control Interno, ajustado a sus particularidades, que palpablemente las defienda contra riesgos, fraudes y salvaguarde sus activos, así como también, capitalice mayores beneficios para así propender a una maximización de su impacto productivo y comercial, así como de sus posibilidades de competir eficientemente en los mercados internacionales (Vega, 2015).

En tanto, si imagináramos a la empresa como una arquitectura compleja, el control interno sería el manual de uso. Allí se diseminan instrucciones para todos los niveles de la organización, fijando sus asignaciones y las diversas responsabilidades que se desprenden de cada puesto de trabajo, así como las pautas de verificación para sortear vallas que traben la consecución de los objetivos programados. Y, aunque sabemos que en cierta medida, los sistemas modernos de control interno fueron una respuesta a los

escándalos y fraudes financieros, el gran propulsor de tales iniciativas es la propia evolución de los mercados, producto de la “globalización de las actividades y de la complejidad de las inversiones, (...) dado que, en general, los inversores buscan colocar sus capitales en países cuya legislación sea transparente y confiable y cuyas empresas consideren las expectativas de todos los stakeholders.” (Blanco, Hernández y Aibar, 2009, p. 77).

De esta forma, el modelo de control interno adoptado por la organización busca hallar los empleados más idóneos con las tareas ejecutadas de la forma más eficiente posible, lo cual influye en la incorporación de prácticas, métodos y usos de excelencia respaldados en un control más eficiente que detalla para cada área o departamento el elenco de gastos originados en cada unidad de producción, previniendo defectos, pérdidas o considerables desechos ocasionados, bien por un personal desprovisto de conocimientos y entrenamiento para la excelencia en su tarea, o bien por la incorrecta conducción de los procesos operativos y administrativos.

En efecto, un modelo de control interno es una herramienta que se afianza en el tiempo con las vivencias de cada jornada laboral, lo cual suma para edificar una agenda empresarial que destile confianza y firmeza en las atribuciones establecidas para el capital humano de la organización. Al respecto, señala Laski (2006, p. 14), al referirse al Modelo COSO, que este “es perfectamente aplicable en una empresa privada, en un ministerio o en una ONG, ya que a través de la mencionada cultura que promueve, permite evitar eventuales crisis de legitimidad.” Añade Obizpo (2017), que toda empresa debe “realizar procedimientos de control interno que favorezcan a tomar decisiones independientes del rubro al cual esta pertenezca. (...). En toda organización grande o pequeña se deben implementar procesos de control interno. (...). Realizar procedimientos de control interno en todas las áreas de la organización permite alcanzar sus objetivos casi en un 100%.” (p. 9).

Por estas razones, el control, como calibrador del proceso, contribuye en la erradicación de fraude, o como consecuencia de una falla sin intención en la operación, apurando su corrección y la documentación para una retroalimentación y fortalecimiento del proceso que permita una mayor eficiencia en las labores de cada departamento o área, tomando en consideración las singularidades, por lo que se debe desarrollar un control específico para cada proceso.

Ahora bien, uno de los principios más importantes de los modelos de control interno es la adhesión voluntaria de la empresa al mismo. Es decir, es decisión y luego compromiso de cada empresa la adopción de las políticas, procedimientos y reportes de control interno. Esto supone para cada organización la implementación de una serie de medidas de tipo organizativo, de recursos humanos, de procedimientos administrativos, incorporación de tecnología, entre otros que sin duda requieren de una inversión de recursos financieros, humanos y del tiempo, compromiso y esfuerzo de todos los niveles organizacionales.

Esta gran verdad es igual para una corporación globalizada o para una pequeña empresa con clientela local. Sencillamente, se decanta conforme al volumen de actividad empresarial que se efectúa, por lo que demandará mayor personal calificado y presupuestado una empresa mediana, que una de menor escala. El complicado y muchas veces confuso ambiente en el que se desenvuelven actualmente las compañías afecta inevitablemente su marcha, lo que impone la obligación a la Dirección a instaurar dispositivos que ingresen certeza, eficiencia y eficacia en la búsqueda de los logros organizacionales con fuerte justificación en la información veraz y oportuna para la toma de decisiones.

Es por esto, que en la búsqueda de dar respuesta a las necesidades de gestión de las instituciones públicas y privadas, grandes y pequeñas; diversos estudios emprendidos con la acumulación de las actualizadas teorías económicas, organizacionales, contables e incluso abordando perspectivas psicológicas, antropológicas y sociológicas se vertieron en la conformación del Modelo COSO, proveyendo un aclamado estudio que explica la importancia del sistema de control interno como conector amigable entre el entorno y las empresas, y perfectamente compatible con la fisonomía organizacional y operativa de las PYMES.

Es así, que el Sistema de Control Interno COSO prescribe un proceso integrado que forma parte del itinerario operativo y administrativo de un negocio, adoptado por convicción y confianza de que se obtendrán los resultados esperados, y que al ocurrir un descarrío, éste se enmendará con la correspondiente retroalimentación para su inclusión en el capital intelectual corporativo. Dado que, en “una empresa pequeña, al igual que en una grande, es tarea de la Dirección mantener un sistema de controles internos para que los estados financieros sean confiables. (SEC, 2007, p. 2).

A la hora de determinar el mejor modelo de control interno para las pequeñas y medianas empresas, el modelo COSO ofrece una adecuada aplicación para adquirir confiabilidad en la información contable de las PYMES, a través de la ejecución de un conveniente control interno, apegado a las normas y leyes contables vigentes en su entorno jurisdiccional.

Todo lo anterior, pone en evidencia que el pequeño y mediano empresariado al igual que el grande y globalizado, puede cobijarse bajo el Modelo COSO para responder a sus solicitudes de control y eficiencia de los procesos de la organización, y la vigilancia del riesgo y los impactos negativos de las operaciones cumplidas en cada proceso.

2.3.1. Modelo COSO para Pequeñas y Medianas Empresas

Como ha sido señalado, en términos prácticos, la diversificación de las empresas para acreditarlas como compañías pequeñas, como medianas o grandes, se plasma con hincapié en los volúmenes y complejidad de las operaciones, en el marco geográfico que sirve, en los puntos porcentuales que eleva el producto interno bruto, o bien por la estructura organizacional que exhibe en términos de contratación de capital humano.

Pero, sin importar el perfil que presente o la ubicación donde coloquen a una empresa, es determinante que posea los controles que amortigüen los riesgos relacionados con la realización de las operaciones y transacciones, que luego se reflejarán en los balances contables y estados financieros. Lo que resulta irreductible, es que aún las compañías pequeñas pueden ampararse en procedimientos efectivos para proveer a los empleados de las prácticas aceptables a realizar cuando adviertan problemas de control o desvíos, y así puedan notificar a la persona o unidad adecuada antes que el problema escale a una emergencia mayor.

Es menester mencionar, que en el Modelo COSO se anexa una Guía para Pequeñas Compañías, que recoge una propuesta de control interno en los estados financieros. Este documento no reemplaza ni modifica el Marco, sino que proporciona orientación sobre cómo aplicarlo. Es decir, no se trata de un sustituto del Informe original, sino de una adaptación técnica fidedigna. El modelo COSO no determina la categoría de la empresa, simplemente recomienda un esquema de control que permita optimizar los logros de la entidad. Para la discriminación del tipo de empresa se recurre a los criterios arriba expuestos de la Comisión Europea para tales fines, cuya tesis se resume en el siguiente cuadro:

Tipo de Pymes	N° de Efectivos	Volumen Anual de Negocios
Microempresa	Menos de 10	Menos de € 2 millones.
Pequeña Empresa	Menos de 50	Menos de € 10 millones.
Mediana Empresa	Menos de 250	Menos de € 50 millones.

Tabla 9. Criterio de CE para la clasificación de las Pymes. Fuente: Elaboración propia (2020).

Como señala el propio informe (COSO, 2006), con el uso de la guía, la administración de compañías más pequeñas puede enfrentar los desafíos de sus entornos únicos, disminuyendo los costes incrementales y logrando los beneficios de un control interno efectivo (p.6). Ciertamente, dicho informe reconoce las diferencias de implementación para las pequeñas compañías. Ante todo, no oculta el hecho de que la implementación del sistema de control interno involucra costes conexos, pero enuncia que ello se verá compensado con las invaluable ventajitas devenidas del manejo de información financiera

veraz y eficiente, mayor información para toma de decisiones, mayor accesibilidad a mercados de capitales y confianza generalizada de los inversores, entre otros beneficios.

A continuación, se muestran el conjunto de *principios básicos* derivados de los cinco componentes del COSO original, con los conceptos fundamentales asociados con el control interno en las pequeñas y medianas empresas:

COMPONENTE: AMBIENTE DE CONTROL	
Principios	Criterios de Aplicación
Integridad y Valores Éticos.	Sólidos principios de integridad y valores éticos, especialmente para la Dirección, son la base del estándar de conducta para la información financiera.
Importancia del Comité Directivo	El Consejo de Administración comprende y ejerce su responsabilidad de supervisión relacionada con la información financiera y el control interno relacionado.
Filosofía y estilo operativo de la administración.	La filosofía y el estilo operativo de la administración se orientan hacia el logro de un control interno efectivo sobre la información financiera.
Estructura organizacional.	La estructura organizacional de la compañía se organiza para un efectivo control interno sobre la información financiera.
Competencias para los informes financieros.	La empresa contrata a personas competentes para la elaboración de informes financieros y las funciones de supervisión relacionadas.
Autoridad y Responsabilidad.	Tanto a la Dirección, como al resto de los empleados se les asignan niveles apropiados de autoridad y responsabilidad, para facilitar un control interno efectivo sobre la información financiera.
Recursos Humanos.	Las políticas y prácticas de recursos humanos están diseñadas e implementadas para facilitar un control interno efectivo sobre la información financiera.
COMPONENTE: EVALUACIÓN DEL RIESGO	
Principios	Criterios de Aplicación
Determinación de los objetivos de la información financiera.	La Dirección especifica los objetivos de la información financiera con suficiente claridad y criterios para permitir la identificación de riesgos para la información financiera con fiabilidad.
Identificación, análisis y gestión de los riesgos de la información financiera.	La empresa identifica, analiza y gestiona los riesgos para el logro de los objetivos de información financiera.
Riesgo de fraude.	El potencial de incorrección material por fraude se considera explícitamente al evaluar los riesgos para el logro de los objetivos de

	información financiera.
COMPONENTE: ACTIVIDADES DE CONTROL	
Principios	Criterios de Aplicación
Integración con la evaluación de riesgos.	Se toman medidas para enfrentar los riesgos para el logro de los objetivos de información financiera.
Selección y desarrollo de actividades de control.	Las actividades de control se seleccionan y desarrollan teniendo en cuenta su coste y eficacia potencial para mitigar los riesgos para el logro de los objetivos de información financiera.
Políticas y procedimientos.	Las políticas relacionadas con la información financiera fidedigna se establecen y comunican en toda la empresa, acompañadas con los procedimientos correspondientes que dan lugar a la implementación de directivas de gestión.
Tecnologías de la información.	Los controles relativos a la tecnología de la información, están diseñados e implementados para apoyar el logro de los objetivos de información financiera.
COMPONENTE: INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	
Principios	Criterios de Aplicación
Contenidos de los informes financieros.	La información pertinente se identifica, se captura, se utiliza y se distribuye oportunamente en todos los niveles de la empresa, para el logro de los objetivos de los informes financieros.
Control de la información.	La información utilizada para ejecutar otros componentes de control se identifica, captura y distribuye ordenada y oportunamente para permitir al personal llevar a cabo sus responsabilidades de control interno.
Comunicación interna.	La comunicación dentro de la organización garantiza la comprensión y ejecución de los objetivos, procesos y responsabilidades individuales de control interno en todos los niveles de la organización.
Comunicación externa.	Los asuntos que afectan el logro de los objetivos de información financiera se comunican con terceros interesados.
COMPONENTE: EVALUACIÓN	
Principios	Criterios de Aplicación
Evaluaciones independientes.	Las evaluaciones independientes de cada uno de los cinco componentes del control interno le permiten a la Dirección determinar la eficacia del control interno sobre la información financiera.
Informe de deficiencias.	Las deficiencias de control interno se identifican y comunican de manera oportuna a la Junta Directiva y a las partes responsables de tomar medidas correctivas según corresponda.

Tabla 10. Modelo COSO para PYMES. Fuente: Elaboración propia a partir de COSO (2006).

2.3.2. Materialidad y Control Interno en la Auditoría Privada

En las disciplinas contables, la materialidad es el potencial de influencia que reúne la información vertida en la documentación financiera para la toma de decisiones económicas. Por tanto, toda declaración contable tiene argumentación para provocar la reflexión necesaria que sostenga la estructura de los procesos o conduzca a modificarlos. La situación se enrarece cuando esa declaración está equivocada y origina una decisión adversa a los objetivos de la organización; ahí se extravía la misión de la auditoría de aportar seguridad razonable sobre los hechos económicos producidos y los criterios contables aplicados, informados a través de los estados contables. Como señala Álvarez (2018), el “concepto de materialidad o importancia relativa, pretende aplicarse como un filtro para asegurar que los estados financieros son un resumen efectivo y comprensible de la información contenida en los registros contables de una entidad” (p. 2). Por ende, la seguridad razonable constituye la panacea anhelada para contrarrestar las incorrecciones materiales causadas por fraude o error.

Por su parte, el concepto de seguridad razonable tiene que ver con las conclusiones a las que puede llegar un auditor:

de que dichos estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, permitiendo al auditor, por tanto, expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable (...); e informar sobre los estados financieros, de conformidad con los hallazgos del auditor (ASOCEX, 2016, p. 2).

En este contexto, la seguridad razonable viene a representar la antípoda de aquella información, cuya ausencia o presencia desviada, puede hacer que las unidades que deciden en una organización desvíen el camino de los objetivos planificados; por consiguiente, la materialidad por un lado, y la seguridad razonable por el otro, se relacionan con todo la labor de la auditoría contable, entendida ésta como el conjunto de verificaciones para precisar los procedimientos tendentes a comprobar que en los estados contables no existan afirmaciones falaces relevantes. La auditoría de estados contables es un compromiso para dar seguridad razonable, sobre los hechos económicos producidos por el ente y los criterios contables aplicados, informados a través de los estados contables, en el cual un profesional expresa una conclusión, en base al resultado de la evaluación del tema, con el fin de incrementar la confianza a los diferentes stakeholders o grupos de interés de la empresa.

Por todo lo anterior, lograr seguridad razonable significa que en los estados contables no existan incorrecciones materiales causadas por fraude o error. La seguridad razonable se relaciona con todo el proceso de auditoría; ofrece un nivel alto de seguridad, pero no es absoluta. Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable, el auditor debe:

- Valorar el riesgo de las incorrecciones materiales.
- Limitar el riesgo de detección, es decir aplicar los procedimientos que respondan a los riesgos valorados.

La determinación de la materialidad obedece al criterio del auditor que indica al planificar la auditoria los niveles de desvío para considerar la significatividad de la información vertida en los estados financieros en su conjunto y en atención a saldos, transacciones y demás notas contables. A tales fines, con frecuencia se fija como base una variable financiera a la cual se le aplica un rango de porcentajes, dentro del cual se valorará la incidencia de los resultados obtenidos. Una fórmula para determinar del nivel de materialidad que se aplica por lo general es tomar el beneficio antes de impuestos en el período auditado por el porcentaje que por lo regular es del 5 al 10%.

Otro esquema cuantitativo aplica rangos de porcentajes sobre varias referencias de variables financieras tales como volumen de activos, volumen de operaciones, patrimonio neto; como se muestra a continuación:

BASE	INTERVALO %
Beneficio antes de impuestos	5-10%
Fondos Propios	1-5%
Total Activo	0,25-0,5%
Patrimonio Neto	1-5%
Ingresos totales	0,25-0,5%

Tabla 11. Esquemas para el cálculo de Materialidad. Fuente: Elaboración propia (2020).

En estos casos los importes que superan el máximo establecido se consideran significativo en contraposición de los que se mantiene en el intervalo; pero son a estos últimos a los que el auditor conforme a su experiencia y formación les aplica un segundo orden de criterios, los denominados cualitativos, ello por cuanto una incidencia no significativa por su cuantía, puede serlo según las específicas circunstancias que lo caracterizan. La actitud escéptica del auditor lo debe mantener alerta para reevaluar las incidentes e información no relevantes por su magnitud, ahora a la luz de los criterios cualitativos como bien pueden ser incidencias en: normativa legal, pérdidas anotadas como ganancias, incumplimientos contractuales, cálculo de bonos y primas a Directivos, por citar unos pocos; aquí su irrelevancia cuantitativa no lo debe eximir de ser explorados con visión crítica para conocer su potencialidad para generar incorrecciones materiales.

En fuerza de lo anterior, la materialidad se expone como el enfoque de los análisis contables basados en la detección de incorrecciones materiales debido a fraude o error

que inducen a una decisión inexacta por parte de los órganos de la empresa con atribuciones para fijar la ruta corporativa. En este orden de ideas, la materialidad debe ser examinada e interpretada conforme a un enfoque dual que aborde la magnitud y la naturaleza, lo cuantitativo y lo cualitativo y su influencia específica en el contexto del informe financiero de una entidad individual; en consecuencia, se atiende si las incorrecciones materiales y las omisiones podrían influir suficientemente en las decisiones económicas con base en los estados financieros de una organización, en particular calculando su impacto según el área afectada por la materialidad, los niveles de control o naturaleza del departamento administrativo u operativo. Igualmente, según el mayor o menor número de unidades afectadas con la declaración emitida.

Finalmente debemos acotar, que en esta materia el papel del auditor es trascendental, ya que la determinación de la importancia relativa requiere de la aplicación de un juicio profesional, y no la aplicación mecánica de un baremo, por lo que “se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores” (ASOCEX, 2016, p. 7), por lo que es imprescindible que el auditor haga una revisión minuciosa de su conocimiento de la entidad auditada, así como de las propias expectativas en relación a las incorrecciones presentes.

2.3.3. Identificación de deficiencias en el Control Interno

En España la normativa sobre la auditoría del control interno se estructuró alrededor del enfoque de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) incorporadas a nuestro país como Normas Internacionales de Auditoría para España (NIA-ES), todo ello bajo el marco jurídico de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y el papel supervisor del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). En la Norma Internacional de Auditoría 265 sobre la Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del Gobierno y a la Dirección de la Entidad se establece: “Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno. El auditor puede identificar deficiencias en el control interno no sólo durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra fase de la auditoría.” (NIA-ES 265 p 2).

2.4. Aplicación de la metodología COSO y la Ley Sarbanes-Oxley en empresas cotizadas

La administración moderna, como nunca antes, orienta todos sus esfuerzos a obtener óptimos resultados con el uso eficiente y eficaz de los recursos, cobijados siempre en las mejores prácticas de negocio. La globalización ha consolidado la estandarización de procesos y la simplificación de barreras culturales, y ha volcado a las organizaciones a la adopción de las realidades que existan en el mercado. En un mundo globalizado todas las oportunidades están sobre la mesa, lo cual constituye un desafío significativo para las empresas que se conduzcan con apego fidedigno a las exigencias de controles y de la certidumbre financiera a la luz de las legislaciones existentes.

Respecto a ello, los escándalos financieros han provocado ingentes cambios estructurales en las normativas existentes, lo que ha representado inversiones considerables de recursos y tiempo para la preparación y culminación de procesos financieros transparentes y de una envidiable diaphanidad técnico-contable, para poder acceder a los mercados de valores, principalmente al estadounidense.

Por largo tiempo, el fraude ha campeado peligrosamente a lo ancho y largo del mundo corporativo, y hemos tenido que presenciar sus despropósitos con todo el daño maximizado por la incidencia del efecto de la globalización. El fraude, bien en la modalidad individual al estilo de Bernard Madoff, Nick Leeson, Liu Qibing, Jérôme Kerviel, Alexis Stenfors, Toshihide Iguchi; o bien en la modalidad colectiva: Gowex, Merck, Enron, Worldcom; busca dar con grietas y debilidades en los procesos de control que les permitiera tapar desajustes financieros internos, a veces tan grandes que pueden tambalear la economía de una Nación. Todos ellos son elocuentes ejemplos por sus impactos económicos de gran cuantía, los cuales conmovieron los mercados de valores y la economía mundial.

Como ejemplo, he aquí algunos sombríos detalles del caso Merck: A mediados de 2002, el Laboratorio Merck registró como ingresos propios los correspondientes a Medco, una de sus filiales, con la finalidad de equilibrar las cuentas, pero el ingreso no le pertenecía, por lo que adoptó la cifra sólo para inflar sus finanzas. Aunque la contabilidad que llevó a cabo Merck no se considera técnicamente un fraude, Merck sufrió una semana muy tensa en Wall Street hasta aclarar la situación. Otro ejemplo, con un matiz más oscuro el caso Enron: esta empresa distribuidora de energía ocultó durante años sus pérdidas millonarias. Los negocios de sus subsidiarias le habían permitido tapar las pérdidas sufridas los últimos años, llegando incluso a tener unos pasivos de más de 30.000 millones de dólares. La cantidad final del fraude llegó a los 63.400 millones de dólares.

Al respecto, las pérdidas multimillonarias generadas por la defraudación hicieron necesaria establecer normas de control previo, considerando que la información financiera y contable significaba la piedra angular en el correcto funcionamiento de los mercados de capitales. A este nuevo orden mundial llegó, el 30 de julio de 2002, la *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act*, también conocida como Ley Sarbanes-Oxley, abreviada Ley SARBOX o Ley SOX, con una “finalidad claramente definida: mejorar la protección de los inversores a través de una serie de medidas, muy exigentes, que persiguen incrementar la exactitud y veracidad de la información divulgada por las empresas.” (Cortijo, 2007, p. 44).

Este acontecimiento modificó el comportamiento de las organizaciones en todos los estratos de la pirámide institucional; reclamando para la auditoría interna un posicionamiento relevante en la gestión empresarial para así convertir a los estados financieros en el estandarte de transparencia, fiabilidad y buena práctica administrativa y operativa. La ley puntualiza entre sus propósitos y objetivos lo siguiente: “mejorar la protección a los accionistas a través de una serie de medidas, muy exigentes, que afectaba a los diferentes agentes que participan en los mercados públicos de empresas” (Díaz, 2005, p. 104). Con lo cual hace patente el desarrollo de las actividades contables orientadas a cuidar la integridad de la compañía y la protección de los inversores.

Sin lugar a dudas, el informe COSO incidió en el contenido de la Ley SOX, principalmente en el empeño para comprometer a la Dirección de las compañías en la instauración de sistemas de control interno. De igual forma, notamos el ascendiente del modelo COSO sobre la Ley cuando recoge la regulación de los Comités de Auditoría, fijando las medidas para asegurar su independencia y suficiencia de medios para su funcionamiento, o en los incentivos a los altos ejecutivos de las compañías para premiar la adopción de códigos éticos aplicables.

Como se desprende de su evaluación, esta Ley otorga un papel preponderante al Control Interno, como ejemplo de esto, dos aspectos de la Ley Sarbanes-Oxley que revelan la insistencia de responsabilizar a la Dirección, se encuentran contenidos en las secciones 302 y 404. En la sección 302, se preceptúa que la Dirección emita certificaciones periódicas (trimestrales y anuales) en las que, recae sobre los directivos la responsabilidad de “establecer y mantener el control interno sobre el proceso de preparación de los Estados Financieros” y deberán incluir en los mismos “cualquier cambio que haya afectado o pudiera afectar materialmente al Sistema de Control Interno.” (Jiménez, 2006, p. 116).

Por otra parte, la sección 404, denominada: Evaluación de la administración de los controles internos, otorga un papel estratégico a la presentación de informes de control interno, y, nuevamente responsabiliza a la Dirección de “establecer y mantener una estructura adecuada al control interno y los procedimientos para información financiera y... una evaluación, al final del año fiscal más reciente del emisor, de la estructura de control interno y los procedimientos del emisor para información financiera.” (Jiménez, 2006, p. 116).

Así, estas disposiciones establecen el deber de la Dirección de la empresa de emitir un Informe Anual respecto de su evaluación del Control Interno sobre la preparación de los Estados Financieros destacando además (Jiménez, 2006, p. 116-117):

- La responsabilidad de la Dirección de establecer y mantener un sistema adecuado de Control Interno sobre la preparación de los Estados Financieros.
- La identificación del marco de control utilizado por la empresa para la evaluación del Control Interno.
- La evaluación de la efectividad del Control Interno, indicando explícitamente si el mismo es o no efectivo.
- Una declaración informando que los Auditores Externos, conjuntamente con la auditoría de los Estados Financieros, han aprobado la evaluación del Control Interno realizado por la empresa (...).
- Una declaración de responsabilidad de la Dirección en donde se mencione el establecimiento y mantenimiento de un control interno adecuado.
- Una declaración que identifica la estructura que usa la Dirección para realizar la valoración necesaria de la eficacia del control interno.
- Una valoración de la eficacia del control interno al final del último año fiscal, incluyendo una declaración explícita de la misma.
- Una declaración de que la Firma Externa, que ha auditado los estados financieros, ha emitido un informe de garantía sobre la valoración de la dirección sobre el control interno del reporte financiero de la compañía.
- Se obliga a la Dirección a realizar una conclusión expresa sobre la eficacia del control interno. La conclusión debe ser escrita e incluirla tanto en el informe de control interno como en su carta de representación para el auditor.
- Se obliga a la Dirección a informar de todas las debilidades materiales que existan al final del último ejercicio fiscal.

En base a esto, las exigencias para el cumplimiento de la Ley Sarbanes-Oxley confieren un papel preponderante a la Auditoría Interna en el nuevo marco regulador de la llamada "*Corporate Governance*", así como también, ha acentuado las necesidades de certificaciones de calidad de los Departamentos de Auditoría Interna de las organizaciones y, fundamentalmente, de aquellas que cotizan en los mercados extranjeros. En la sección 103 de esta Ley sobre "Normas y Reglamentos de Auditoría, Control de Calidad e Independencia", se establece que se debe considerar si el sistema de control interno contempla una serie de registros que reflejen con un nivel razonables de fidelidad las transacciones y activos, así como que permitan que los estados financieros se ciñan a los principios de contabilidad generalmente aceptados; por último,

espera la emisión de un informe contentivo de las debilidades e incumplimientos materiales detectados (Jiménez, 2006).

De esta forma, la Junta Directiva suma un pilar sobre el cual se asienta el gobierno efectivo de las organizaciones, integrando un robusto soporte que ayuda a la mejora de la estructura organizacional, evaluando y mejorando la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno. Este pódium, conlleva la necesidad de recabar información sobre las evaluaciones de los controles internos de la organización respecto de la información financiera y la fiabilidad e integridad que de las mismas se desprende. De Andrés (2005, p. 25) a este respecto escribe que el enfoque de eficiencia y eficacia que implica la Ley SARBOX implica una evaluación del coste de determinación de los distintos controles internos que pueden establecerse. En este caso, el coste de la fase de comprobación y de auditoría del control interno global será directamente proporcional al número de controles claves que se documenten. Igualmente, resalta que será necesario reducirlos al mínimo y centrarnos en los considerados como claves, es decir, en aquellos que cubren los riesgos materiales, más que la cantidad.

Por supuesto, el protagonismo conferido a la tarea auditora con la entrada en vigor en los Estados Unidos de Ley Sarbanes-Oxley impuso la necesidad de obtener la certificación para los departamentos de auditoría interna, como demostración de la necesidad de transparencia en las organizaciones. Ya que, esta ley plantea la exigencia de que las memorias de auditoría de las sociedades que cotizan en Estados Unidos agreguen un informe documentando los controles internos y los procedimientos realizados dentro de la empresa. Esto avalará la certificación, por parte de la auditoría, de la seria efectividad del control interno de la entidad; requisito indispensable para la Auditoría de los Estados Financieros.

Aquí, la actividad auditora interna se encuentra reglamentada por las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna según el Instituto de Auditores Internos (Institute of Internal Auditors (IIA); texto esencial para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos, en otras palabras, la consecuencia de auditorías opacas envuelve graves sanciones para los responsables.

Ahora en más, para una evaluación particularizada del sistema de control interno de una organización se recurre a un amplio concepto de control interno. En este aspecto, el *Institute of Internal Auditors* (IIA) considera que la guía más importante para este campo es el Informe de Control Interno del *Committee of Sponsoring Organizations* de la *Treadway Commission*, que como ya se indicado fue publicado en 1992 y modificado en 2004, más conocido como Informe COSO.

Por lo tanto, podemos concluir que las exigencias sobre el control interno requeridas por la Ley Sarbanes-Oxley fueron remarcadas por el Informe COSO; el cual alude las funciones de supervisión correspondientes a la actividad auditora externa dentro del marco de control interno las cuales son del tenor siguiente: I.- Independencia. II.- Líneas de reporte, informes directos o acceso limitado al Consejo de Administración y al Comité de Auditoría. III.- Adecuación del personal, de la formación y habilidades especializadas al

entorno. IV.- Adherencia a las Normas Profesionales de Auditoría. V.- Alcance de las actividades. VI.- Adecuación del plan, valoración del riesgo y documentación del plan realizado y conclusiones alcanzadas.

En consecuencia, “todas las multinacionales y grandes empresas que cuentan con un Departamento de Auditoría Interna someten al proceso de certificación el funcionamiento del mismo; como un aval de excelencia y transparencia en la documentación financiera de la empresa.” (Jiménez, 2006, p. 115). Añade la autora, que la aprobación del examen suministra una fiabilidad de que el personal del Departamento de Auditoría Interna desarrolla sus actividades de manera óptima, con plena independencia y total eficacia. El escrutinio comprende un exhaustivo análisis de todo el proceso de auditoría interna, de las relaciones jerárquicas de los integrantes del mismo, y, claro está, de los detalles operativos y documentales de la labor que realizan. Una vez concluido el proceso de evaluación, se espera la emisión de un informe en el cual se especifican las fortalezas y debilidades de la organización, y el certificado, emanado del *Institute of Internal Auditors* (IIA) de Estados Unidos, de que el Departamento de Auditoría Interna cumple cabalmente, parcialmente o incumple con el Código de Ética y otros estándares de la profesión.

Debido su gran alcance, la Ley Sarbanes-Oxley puede considerarse como uno de los mayores desafíos de los últimos tiempos en materia de legislación empresarial ya que afecta no sólo a las compañías cotizadas en los mercados financieros estadounidenses sino también a los profesionales de la contabilidad y auditoría. En este mismo contexto refuerza Jiménez (2006, p. 119), que el IIA ha señalado que los roles que se requieren de un Auditor Interno a la luz de la Ley Sarbanes-Oxley, son los siguientes:

- Asesorar y recomendar.
- Participar en la planificación del equipo del proyecto para implementar los requerimientos de la Ley Sarbanes-Oxley.
- Asesorar a la Dirección en cuanto a los procesos a usar.
- Realizar revisiones de aseguramiento de la calidad.
- Actuación como asesor independiente con relación a la comprobación y documentación de gestión.
- Comprobar la eficacia, como garantía de confianza ante los auditores externos.
- Identificar los fallos de control.
- Facilitar la comunicación con la Dirección.
- Actuaciones de seguimiento.

Se desprende de todo lo anterior, que la promulgación de la Ley Sarbanes-Oxley ayudó a restituir el sentido de integridad asentado en el respeto a la lealtad, a la calidad, a la transparencia, a la decencia, a la credibilidad de la información y las reglas de buen gobierno que colorean las prácticas empresariales y alimentan las propuestas de

crecimiento sostenible en las políticas nacionales e internacionales. En España sus efectos directos se han reflejado en grado reducido considerando que son pocas las empresas de origen hispano que cotizan en los mercados de valores de Estados Unidos de América, valga mencionar que empresas como Banco Santander, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA), Telefónica, Repsol y Telvent cotizan en la Bolsa de Valores de New York, por lo que su régimen contable financiero se ajusta de manera coercitiva a los preceptos de la SOX. No obstante, otro grupo de empresas que no cotizan en América y que integran el IBEX 35, el Sistema de Interconexión Bursátil Español que emprende las bolsas de Madrid, Barcelona, Bilbao y Valencia son reguladas indirectamente por las disposiciones del texto legal norteamericano, por cuanto su documentación financiera adopta la formulación técnica y los parámetros de control que dicha Ley exige. Empresas como Amadeus, Bankia, CaixaBank, Mediaset, Mapfre, Naturgy, etc., acatan la regulación de la SOX además de las disposiciones de la legislación regulatoria del sistema financiero español como la Ley 44/2002 de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero y la Ley 26/2003, de 17 de julio, de Transparencia. Una notable madeja jurídica que busca el restablecimiento del orden ético profesional y de la reputación corporativa; la creencia en el buen nombre, la fama, la imagen corporativa, esos valores de una organización que se encuentran estrechamente vinculados y que en definitiva son una parte formidable de los bienes intangibles de la empresa.

CAPÍTULO 3. CONTROL INTERNO DE LA GESTIÓN DE LOS ENTES DEL SECTOR PÚBLICO

La Ley General Presupuestaria española (LGP) regula los principios, objetivos, ámbito de aplicación y competencia para el control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal, a través de la Intervención General de la Administración del Estado. En lo que atañe al control externo, por mandato constitucional corresponde al Tribunal de Cuentas. Así lo comenta, Miaja (2010), quien de igual manera nos apunta que la Ley General Presupuestaria detalla el alcance del control interno de las organizaciones públicas, indicando, en primer lugar, que su objetivo es evaluar el desempeño económico y financiero de la gestión pública, “tanto desde el punto de vista de cumplimiento de la normativa aplicable, como de la eficacia y eficiencia de sus actuaciones y su sometimiento a principios de buena gestión financiera.” (p. 208). Para ello cuenta con tres principios, que según este autor son:

- **Autonomía:** Se constituye un órgano especializado para la función de Control Interno, que, aunque administrativamente también forma parte de la administración pública, tiene amplia autonomía funcional.
- **Ejercicio Desconcentrado y Jerarquía Interna:** establece unidades de control en cada servicio gestor, aunque todos reportan y dependen del órgano al que atribuye la función de control.
- **Relatividad:** Actúa en intensidad y forma distinta en todas y cada una de las entidades de las administraciones públicas, de acuerdo a la naturaleza de cada una.

Además, en la LGP existen tres modalidades distintas a través de la cual se ejerce la función de control interno:

- **Función Interventora:** Se considera un control previo de legalidad sobre toda actividad de gestión financiera. Para ello, se inserta en el procedimiento de gestión financiera un trámite administrativo, “cuyo objeto es verificar la regularidad de todo acto de gestión antes de que se apruebe, de modo que, en caso de detectarse irregularidades, la aprobación del acto se suspende hasta que se subsanen los defectos encontrados.” (Miaja, 2010, p. 208).
- **Control Financiero:** Examen completo, continuo y permanente de gestión económica y financiera del ente, considerada en su conjunto, “informando sobre las deficiencias encontradas y proponiendo medidas de mejora.” (Miaja, 2010, p. 208).
- **Auditoría Pública:** Actividad de revisión sistemática de un período concreto en la gestión del ente público, en el que se examina su desempeño ajustado a los

indicadores de buena gestión. “Se trata de un control posterior, referido siempre a un periodo concreto, que puede tener por objeto la totalidad o un aspecto parcial de la gestión financiera de una entidad.” (Miaja, 2010, p. 209).

De igual forma, en el ordenamiento jurídico en estudio priva un íntegro acatamiento del principio de autonomía funcional, en virtud del cual los órganos de control interno de los ministerios y organismos públicos gozan de independencia respecto de las autoridades cuya gestión fiscalizan, estando sometidos únicamente a la jerarquía de la Intervención General de la Administración del Estado, la cual, desde el punto de vista orgánico se inserta en el Ministerio de Economía y Hacienda, y desde el punto de vista funcional depende directamente del Consejo de Ministros. Esta autonomía funcional va más allá de lo que es el mero ejercicio de las actividades de control previstas en la LGP y afecta a la determinación del marco normativo en que se desarrollan dichas actividades, ya que la Intervención General de la Administración del Estado tiene atribuida la iniciativa normativa para regular algunas de sus propias y la competencia plena para regular otras, por ejemplo, las normas de auditoría e instrucciones aplicables a la realización de la auditoría pública. La independencia funcional máxima de la Intervención General tiene como contracara la existencia de un duro régimen de responsabilidades, conforme a las cuales los interventores que, en el ejercicio de la función interventora, no hubieran advertido por escrito de la improcedencia o ilegalidad del acto causante de perjuicios económicos para la Hacienda Pública, quedan afectos junto con los responsables de dicho acto a indemnizar los daños. (Miaja, 2010).

Así también, la LGP española le atribuye a la Intervención General de la Administración del Estado el doble carácter de centro directivo y centro gestor de la contabilidad pública. En su condición de centro directivo, tiene atribuida las iniciativas para promover la normativa contable principal del sector público; valga decir, el Plan General de Contabilidad Pública, que envía al Ministro de Hacienda para su aprobación. Asimismo, en su condición de centro gestor, la Intervención General de la Administración aplica dichas normas al desarrollar la contabilidad de la Administración General de Estado, centralizar la información contable de las distintas entidades del sector público estatal y formar la Cuenta General del Estado.

Por lo demás, se hace evidente que la configuración de la Intervención General de la Administración descrita responde “a un modelo organizativo del control interno y la contabilidad pública firmemente asentado en la administración española.” (Miaja, 2010, p. 210).

En este punto, tenemos que, aunque la LGP:

regula solamente el control interno del sector público estatal, pero estos mismos principios organizativos se aplican al control interno en las comunidades autónomas y entidades locales, donde las funciones de control interno y contabilidad están atribuidas a una misma unidad

administrativa, dotada de la más completa autonomía funcional y servida por funcionarios especializados que, en el ejercicio de sus funciones de fiscalización, están sometidos a un particularmente severo régimen de responsabilidades. (Miaja, 2010, p. 210).

3.1. Informe COSO y el Control Interno del Sector Público.

Como ya se ha añadido a lo largo de esta investigación, el Informe COSO presenta un marco conceptual del control interno válido y aplicable a todo tipo de organizaciones, sin importar su tamaño, ni el origen de los fondos que maneja, ya sean públicos o privados. Por ello, son numerosos los estudios que desarrollan el Modelo de Control Interno de la Comisión Treadway para su aplicación en las entidades de la administración pública. Diversos organismos internacionales han promovido estudios, en los que se incorporaban los nuevos conceptos del modelo COSO al abordar el control interno del sector público. Una de las aportaciones más interesantes en este sentido, son las realizadas por la Federación Internacional de Contadores - IFAC (IFAC 2001, p. 12), que definen la función de control como un conjunto de controles establecido por la Dirección de la organización para apoyar el logro de los objetivos de la entidad, la efectividad y eficiencia de las operaciones, la fiabilidad de los informes internos y externos, y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas aplicables, tanto en el ámbito interno, como en la certificación de la capacidad financiera y la responsabilidad por la administración del dinero público y su desempeño en el uso de los recursos.

Dicho por Miaja (2010), la IFAC ha prescrito que el control “es una de las dimensiones del buen gobierno de las entidades del sector público y una responsabilidad de la Alta Dirección” (p. 226), por lo que recomienda a los órganos de gobierno de las entidades del sector público que refuercen su esquema de control interno con:

- Sistemas efectivos de gestión de riesgos.
- Una función de auditoría interna.
- Un Comité de Auditoría.
- Una declaración, en el informe anual sobre la eficacia de control interno.
- Procedimientos que aseguren una eficaz y eficiente gestión financiera y presupuestaria.
- Programas específicos de formación del personal. (p. 227).

Por otro lado, la Organización Internacional de la Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) aprobó en 2004, una actualización de sus guías de control interno para incorporar a su metodología el concepto de control interno desarrollado en el Marco Integrado del Informe COSO. Este suceso es sumamente significativo, dada la universalidad de la autoridad de la INTOSAI, la cual acoge bajo su insignia más de ciento ochenta agencias de control fiscal a nivel mundial. En consecuencia, la adopción del modelo COSO como referente conceptual del control interno aplicable a la administración pública, se ha extendido a un vasto y variado número de organizaciones de todos los talantes a escala global.

Debida mención merece, en la evolución de los criterios que cimientan los modelos de control interno para el sector público, la *Federal Managers' Financial Integrity Act* o Ley sobre Integridad Financiera de los Gerentes Públicos. Este instrumento, promulgado en 1982, obligaba a los entes de la administración federal a crear sistemas de control interno y mantener controles administrativos y contables señalados en las normas de la Oficina General de Contabilidad (*General Accounting Office*), entidad fiscalizadora superior, dependiente del Congreso norteamericano. En 1999, la Oficina General de Contabilidad actualizó sus normas para adecuarlas al Modelo COSO, y dos años más tarde publicó una guía para la evaluación del control interno para consumo de los organismos de la administración federal e inspirada en la guía de evaluación acompañada al Informe COSO.

Singular reseña debe hacerse, a las actuaciones la Oficina de Gestión y Presupuestos del gobierno estadounidense (*Office of Management and Budget*), organismo dependiente directamente de la Oficina Oval para orientar a los gerentes de los distintos organismos federales respecto el establecimiento de controles internos. A razón de las disposiciones de la *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act*, conocida como Ley Sarbanes- Oxley, la Oficina de Gestión y Presupuestos se pronunció en una circular sobre la incorporación en el ámbito de los entes estatales de las previsiones exigidas por la citada Ley a las empresas cotizadas. El pronunciamiento en cuestión rezaba que los gerentes públicos deben adoptar medidas para:

- (i) desarrollar e implementar controles internos, adecuados y a un coste razonable, para la gestión orientada a resultados; (ii) evaluar la adecuación del control interno de las operaciones y programas federales; (iii) evaluar por separado y documentar el control interno sobre la elaboración de información financiera; (iv) identificar las mejoras que sean precisas; (v) adoptar las correspondientes medidas correctoras; y (vi) informar anualmente sobre el control interno mediante declaraciones de fiabilidad emitidas por la gerencia (OBM, 2004).

3.2. Control Interno en los entes públicos conforme al Real Decreto 424/2017

Ciertamente, el 1º de julio de 2018 entró en vigencia el Real Decreto 424/2017 del 28 de abril de 2017, en virtud de cual se impone el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local. Este texto legal se origina en los preceptos de la Ley 27/2013, del 27 de diciembre de 2013, que disponía la racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. Hasta la promulgación del Real Decreto 424/2017, la regulación sobre el control interno local se limitaba a la escueta ordenación contenida en el Título VI, Capítulo 5 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo de 2004; todo lo cual resultaba manifiestamente escaso en disparidad con una abundante y malsana discrecionalidad de los funcionarios.

Por sobre todo, la Ley 27/2013 del 27 de diciembre de 2013 retomó la honda preocupación por la orfandad legal en que se encontraba sumido el sector público, y encomendó al Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda y Función Pública, la tarea de crear un cuerpo normativo sobre procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de los informes de control, a los fines de rellenar el vacío legal existente y consagrar la aplicación de controles y técnicas de auditoría a las entidades locales en términos homogéneos a todos los ámbitos del sector público. Así, el cometido se logró el 28 de abril de 2017, con la invaluable participación de la Intervención General de la Administración del Estado, cuando se rubricó el Real Decreto 424/2017, dotando al modelo de control interno local de una consistencia que hasta la fecha carecía, y sentando las bases de un sistema único de control interno público, para reforzar el ejercicio de la función interventora en las entidades locales. En adelante nos ceñiremos a la exposición de motivos del Real Decreto como perfecta introducción en el conocimiento de su normativa.

Tal como resulta, el Real Decreto 424/2017 afecta a la totalidad del sector público local y pretende asegurar la gestión regular de los fondos públicos, el empleo eficiente de los mismos y la sostenibilidad financiera de las Entidades Locales. A estos efectos dispone, en su artículo 2, como ámbito de aplicación del Control, previamente sometido a la Ley reguladora de las Haciendas Locales, para “la totalidad de entidades que conforman el sector público local Ley la totalidad” (BOE, 2017, p. 9).

Seguidamente, se destaca que se considera como parte del sector público local: a) La Entidad Local; b) organismos autónomos locales; c) entidades públicas empresariales locales; d) sociedades mercantiles dependientes de la Entidad Local; e) fundaciones del sector público dependientes de la Entidad Local; f) fondos carentes de personalidad jurídica que se financian por la Entidad Local; g) consorcios dotados de personalidad

jurídica propia adscritos a la Entidad Local de conformidad con la Ley 40/2015 y h) entidades (con independencia de personalidad jurídica), no incluidas en este listado con participación total o mayoritaria de la Entidad Local. (BOE, 2017).

Con igual solidez, el Real Decreto 424/2017, en su artículo 4, reverencia los principios de autonomía funcional, ejercicio desconcentrado y procedimiento contradictorio, en la medida en que se limita a establecer los estándares mínimos del régimen de control, por lo que corresponde a las distintas Corporaciones adaptar a su realidad los distintos instrumentos que se prevén, en función de los riesgos y de los medios disponibles.

En adición, el texto distingue los tipos de controles a realizar en función de la estructura organizativa o características de la entidad. Desde el punto de vista técnico, el control interno se estructura en dos modalidades, función interventora y control financiero. Asimismo, éste se configura en dos regímenes de ejercicio diferenciados: el control permanente y la auditoría pública, incluyéndose en ambos, el control de eficacia. En ese sentido, se lee acerca de la función interventora (Artículo 3, numeral 2):

tiene por objeto controlar los actos de la Entidad Local y de sus organismos autónomos, cualquiera que sea su calificación, que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso. (BOE, 2017, p. 9)

En sucesivo, el mismo artículo, en su numeral 4, señala en relación a los objetivos de la función de control financiero lo siguiente:

El control financiero tiene por objeto verificar el funcionamiento de los servicios del sector público local en el aspecto económico financiero para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que los rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera, comprobando que la gestión de los recursos públicos se encuentra orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía, la calidad y la transparencia, y por los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales. (BOE, 2017, p. 9)

De la misma manera, el Real Decreto 424/2017 hace mención de los deberes y facultades del órgano interventor (Artículo 5), resaltando la obligación de denunciar las posibles infracciones administrativas, contables o penales que aprecien en el ejercicio de las funciones de control. Resaltando que:

Artículo 5. De los deberes del órgano de control.

1. Los funcionarios que ejerzan la función interventora o realicen el control financiero, deberán guardar el debido sigilo con relación a los asuntos que conozcan en el desempeño de sus funciones. Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el ejercicio del control interno sólo podrán utilizarse para los fines asignados al mismo y, en su caso, para formular la correspondiente denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o penal.
2. Cuando en la práctica de un control el órgano interventor actuante aprecie que los hechos acreditados o comprobados pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa o dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables o penales lo pondrá en conocimiento del órgano competente (...)
3. El órgano interventor deberá facilitar el acceso a los informes de control en aquellos casos en los que legalmente proceda. En defecto de previsión legal, la solicitud de los mismos deberá dirigirse directamente al gestor directo de la actividad económico-financiera controlada. (BOE, 2017, p. 10).

A continuación, en el Artículo 6 se enuncian las facultades del órgano de control, resaltando la autoridad para requerir todo el apoyo de entes oficiales y ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones, para lo que podrá “recabar directamente de los distintos órganos de la Entidad Local los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que considere necesarios, así como los antecedentes y documentos precisos para el ejercicio de sus funciones de control interno” (BOE, 2017, p. 11).

Nótese ahora lo que se dispone para dar amparo jurídico al funcionariado fiscalizador en la materialización de sus funciones, ya que se dispone la protección del funcionariado actuante al imponer que las Entidades Locales deberán adoptar las medidas necesarias para la defensa jurídica ante cualquier orden jurisdiccional como consecuencia de su participación en las actuaciones de control interno, según se señala en el numeral 6, del mencionado artículo 6:

6. Las Entidades Locales deberán garantizar y adoptar las medidas necesarias para la defensa jurídica y protección del personal controlador en los procedimientos que se sigan ante cualquier orden jurisdiccional como consecuencia de su participación en actuaciones de control interno. (BOE, 2017, p. 11).

En su articulado, el Real Decreto 424/2017 dispensa un gran cuidado a la función interventora como objetivo principal de la fiscalización e intervención en los actos

susceptible de repercusión económica, financiera y patrimonial de la Entidad antes de que sean aprobados; aquí vale enfatizar que el texto clarifica abundantemente estos mecanismos del ejercicio de la función interventora:

ASPECTOS	REGULACIÓN
<p>Fases de la función interventora. (Artículo 7)</p>	<p>La fiscalización previa de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, autorice o aprueben gastos, comprometan gastos y acuerden movimientos de fondos.</p> <p>La intervención del reconocimiento de las obligaciones e intervención de la comprobación material de la inversión.</p> <p>La intervención formal de la ordenación del pago.</p> <p>La intervención material del pago.</p>
<p>Modalidades de la función interventora. (Artículo 8)</p>	<p><u>Fiscalización previa.</u> Examen de todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores antes de que se dicte la correspondiente resolución</p> <p><u>Intervención previa.</u> Comprobación antes de que se dicte la correspondiente resolución de que la liquidación del gasto o reconocimiento de obligaciones se ajustan a la ley o a los negocios jurídicos suscritos por las autoridades competentes y se ha cumplido o garantizado su correlativa prestación.</p> <p><u>Intervención formal.</u> Verificación de la correcta expedición de las órdenes de pago.</p> <p><u>Intervención material.</u> Verificación que los pagos se han dispuesto por órgano competente y en favor del perceptor correcto y por el importe establecido.</p>
<p>Particularidades de la Fiscalización previa de derechos e ingresos. (Artículo 9)</p>	<p>La fiscalización previa de los derechos e ingresos de la Tesorería de la Entidad Local y la de sus organismos autónomos se podrá sustituir siempre que lo haya acordado el Pleno, salvo la fiscalización de los actos de ordenación y pago material derivados de devoluciones de ingresos indebidos.</p> <p>El control posterior de los derechos e ingresos de la Tesorería de la Entidad Local y la de sus organismos autónomos se efectuará mediante el ejercicio del control financiero.</p> <p>En el caso de que en el ejercicio de la función interventora el órgano interventor se manifestase en desacuerdo sobre actos, documentos o expedientes y la disconformidad se refiera al reconocimiento o liquidación de derechos o la anulación de derechos, la oposición se formalizará en nota de reparo.</p>

Tabla 12. Regulación de la Función Interventora. Fuente: Elaboración propia a partir de (BOE, 2017)

Además, el Real Decreto se extiende a tipificar tópicos con respecto al momento y plazo para el ejercicio de la función interventora, fiscalización de conformidad, reparos, régimen de fiscalización e intervención limitada previa de requisitos básicos, discrepancias, fiscalización previa de la aprobación o autorización de gastos y de la disposición o compromiso de gasto de la entidad local, intervención previa del reconocimiento de la obligación y de la inversión de la intervención formal y material del pago, fiscalización previa de las órdenes de pago a justificar y anticipos de caja fija, omisión de la función interventora. En los casos de resolución de discrepancias, acota que dirigirá a la Intervención General de la Administración del Estado o en el caso de que la Comunidad Autónoma tenga atribuida la tutela financiera, a la Intervención General de la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de la facultad de estos órganos para recabar los informes o dictámenes que sean necesarios a efectos de emitir informe.

Con igual abundancia, el Real Decreto delinea todos los aspectos referidos a la modalidad del control financiero; área realmente desasistida por lo que son diversos las novedades que esta normativa incorpora en los cuatro títulos que dedica a esta materia. De inicio, expone las generalidades del control financiero, formas de su ejercicio, las facultades específicas del órgano de control para la obtención de la información y la documentación inclusiva para el desarrollo de sus trabajos de control financiero, también describe sobradamente las modalidades de la auditoría de los entes de la administración pública, mediante la cual se abarcan los registros contables, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera.

En relación a este punto, se lee en el artículo 29, que la auditoría pública es la “verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público local, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.” (BOE, 2017, p. 21). Señalando posteriormente, que esta se ejecuta en las modalidades de auditoría de cuentas, auditoría de cumplimiento y auditoría operativa, cuyos objetivos se pueden verificar en el siguiente esquema:

Auditoría de Cuentas	Auditoría de Cumplimiento	Auditoría Operativa
<ul style="list-style-type: none"> • Comprobar que las cuentas anuales representan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad. • Verificar la ejecución del presupuesto de acuerdo con las normas y principios contables y presupuestarios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que les son de aplicación. 	<ul style="list-style-type: none"> • Examinar, sistemática y objetivamente, las operaciones y procedimientos con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión.

Figura 1. Modalidades de la Auditoría Pública. Fuente: Elaboración propia a partir de BOE (2017).

Como novedad, el texto legal plantea la necesidad y obligatoriedad de llevar a cabo una ordenada programación del control financiero. Para ello, se introduce como requerimiento esencial que el órgano interventor elabore y adopte un Plan Anual de Control Financiero, del que deberá informar a la Entidad Local, con las modificaciones o alteraciones que se produzcan. Dicho plan, sobre la base de un análisis de riesgos, deberá asegurar, conjuntamente con el ejercicio de la función interventora, al menos, un control efectivo del ochenta por ciento del presupuesto general consolidado.

Respetando las peculiaridades del ámbito local, se regulan los regímenes en que se basará el ejercicio del control financiero. Por un lado, el ejercicio del control financiero en la modalidad de control permanente que tendrá como objetivo comprobar, de forma continua, que la actividad económico-financiera realizada por el sector público local se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera. Por su parte, el ejercicio del control financiero en la modalidad de auditorías públicas que consistirá en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público local, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado. Esta modalidad comprenderá las auditorías de cuentas anuales, de cumplimiento y operativas.

Como mecanismo complementario, el control financiero incluirá el control de eficacia que consistirá en verificar el grado de cumplimiento de los objetivos programados, del coste y rendimiento de los servicios de conformidad con los principios de eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos locales.

Además, en la modalidad de auditoría pública a instancia del órgano interventor y en caso de insuficiencia de medios, mediante los oportunos Convenios o contratos, para la ejecución de las funciones de control financiero podrán colaborar con las Entidades Locales otros órganos públicos o firmas privadas de auditoría.

Para concluir con el desarrollo del control financiero, resulta imprescindible, tal y como se acumula al final del título III, concretar los criterios básicos en relación con la formalización y tramitación de los resultados obtenidos del control. Para ello, se regulan en ese apartado lo referente a los informes, pretendiendo la norma que estos mantengan una homogeneidad, y expresen de forma clara, objetiva y ponderada los hechos comprobados, las conclusiones obtenidas y las recomendaciones que procedan.

En cuanto a las referencias técnicas para el desarrollo de los trabajos de campo, así como para la elaboración y la tramitación de los informes serán de aplicación las normas técnicas de control financiero y auditoría del sector público dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado. Por otro lado, y conforme a los resultados reflejados en el informe resumen mencionado anteriormente, las Entidades Locales deberán formalizar un plan de acción (Artículo 38), en los 3 meses siguientes desde la remisión del informe resumen al Pleno, donde se determinen las medidas a adoptar para subsanar las debilidades, deficiencias o incumplimientos reflejados en dicho informe.

De esta manera, se despliega que el tratamiento legislativo que el Real Decreto 424/2017 otorga al control interno en las Entidades Locales, no ha querido obviar la amplia heterogeneidad que impera en el ámbito del sector público local, principalmente en el ámbito municipal, en tal sentido articula un régimen de control simplificado de aplicación potestativa (Artículos 38 y 39), para aquellos municipios que cuentan con una menor dimensión en su actividad económico-financiera y que podrían encontrarse, en principio, en peores condiciones para asumir el régimen de control general.

En concreto, el régimen de control simplificado consistirá principalmente en el ejercicio de la función interventora, siendo razonable en su modalidad de fiscalización previa limitada, si bien en última instancia corresponderá al Pleno adoptar los acuerdos oportunos conforme al artículo 219.2 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Por otra parte, será potestativo el control financiero, sin perjuicio de aquellas actuaciones que deriven de una obligación legal.

Por último, conforman el Real Decreto 424/2017 siete disposiciones adicionales, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y dos finales. Las materias tratadas en las disposiciones adicionales son a saber:

DISPOSICIÓN ADICIONAL	MATERIA QUE REGULA
Municipios de gran población y regímenes especiales de Madrid y Barcelona	Las disposiciones de este Reglamento son de aplicación a los municipios de gran población, incluyendo Madrid y Barcelona, sin perjuicio de las particularidades de su legislación específica.
Régimen de control interno local en los territorios forales.	Las disposiciones del presente real decreto se entenderán sin perjuicio de la competencia que en virtud del régimen foral especial y los derechos históricos forales corresponda a las instituciones del País Vasco y Navarra en relación a las entidades locales.

Formación continua por parte de los funcionarios encargados del control.	Los funcionarios responsables del control interno deberán seguir los cursos y realizar las actividades de formación continuada necesarias para asegurar un nivel suficientemente elevado de conocimientos teóricos, cualificaciones y valores profesionales.
Régimen jurídico de los Convenios celebrados entre la Intervención General de la Administración del Estado y las Corporaciones Locales.	Las Entidades Locales, previo informe del órgano interventor, podrán formalizar el oportuno Convenio con la Intervención General de la Administración del Estado para la realización de actuaciones de apoyo encaminadas a reforzar la autonomía y eficacia de los órganos responsables del control interno de la gestión económico-financiera.
Remisión al Tribunal de Cuentas.	El Tribunal de Cuentas establecerá la forma, el alcance y el procedimiento aplicable para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación de remisión que el órgano interventor debe efectuar anualmente de las resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad y por el Pleno que sean contrarios a los reparos formulados y anomalías detectadas.
Acceso a la información correspondiente a las auditorías realizadas por auditores privados.	En el ejercicio de sus funciones de control el órgano interventor podrá acceder a los papeles de trabajo y a los documentos soporte que hayan servido de base a cualquier informe de auditoría del sector público local realizado por auditores privados.
Fiscalización de expediente electrónico.	El procedimiento de fiscalización de expedientes tramitados por procedimientos electrónicos por las Entidades Locales deberá ser coherente con los criterios y principios que se recojan en el desarrollo normativo que establezca la Intervención General de la Administración.

Tabla 13. Disposiciones Adicionales del Decreto 424/2017. Fuente: Elaboración propia a partir de BOE (2017).

Resalta aquí, la especial acotación contenida en la disposición adicional tercera, instando a que la Intervención General de la Administración del Estado cuente con un capital humano de preclara solvencia profesional en permanente proceso de actualización y entrenamiento para garantizar la consecución de las metas de los organismos.

Finalmente, es necesario destacar que el ordenamiento jurídico en materia de control interno del sector público mantiene vigente por imperio del artículo 29, numeral 4 del Real Decreto 424/2017 todas las normas técnicas emanadas de la Intervención General de la Administración del Estado, las cuales son directamente aplicables a las auditorías realizadas en las entidades locales, a saber:

- Normas de Auditoría del Sector Público del 01/09/1998.
- Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero del 23/11/1999.

- Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero del 11/06/2002.
- Norma Técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado del 25/09/2002.
- Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal del 14/03/2003.
- Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado del 11/04/2007.
- Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas del 11/04/2007.
- Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado del 11/11/2013.
- Norma Técnica para la elaboración del informe de la auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos del 24/05/2016.
- Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas del 01/06/2017.

Así como también, las resoluciones dictadas por la IGAE en materia de control financiero:

- Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio del control financiero permanente.
- Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública.

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, es imperativa la convicción que emerge sobre las bondades del Real Decreto 424/2017 en su misión de proveer a las entidades de la administración pública las normas, técnicas y procedimientos de verificación del riguroso cumplimiento del principio de legalidad y de buena gestión económica que debe regir en la gestión de los fondos públicos.

3.3. Fiscalización y Auditoría en la Administración Pública

En los entes del Poder Público, la fiscalización tiene como finalidad llevar confianza a la comunidad, titular de los recursos que administran. La responsabilidad de que la gestión de esos recursos públicos se ejecute conforme a los objetivos previstos recae en el órgano o el funcionario designado por las instancias que representan al poder originario, conforme a la Carta Magna Española.

De la misma forma, las fiscalizaciones del sector público obedecen a la misma mecánica básica que involucra un ente fiscalizador, un órgano fiscalizador y un interesado, y se realiza con atención a un estatuto legal que define afinadamente los criterios para evaluar las actuaciones realizadas por los entes sometidos a su imperio. En el caso que nos ocupa, el caudal legislativo lo conforman preponderantemente la adaptación realizada por la *Comisión de normas y procedimientos de Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas* de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions*, ISSAI), desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions*, INTOSAI). Este cuerpo regulatorio fue designado como Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores para España abreviado ISSAI-ES, para así diferenciarlo de la versión internacional. A esta normativa nos estaremos refiriendo para desarrollar el contenido de esta parte de la investigación.

En este punto, es imprescindible hacer unas aclaratorias terminológicas antes de continuar; conforme a los textos normativos citados, se entiende como Fiscalización. Mientras que la locución Auditoría, reseña la metodología y técnicas empleadas para cumplir la función fiscalizadora. En todo caso, ambos términos respaldan el objetivo de materializar un sondeo irreductible del manejo que se hace en las entidades públicas con los dineros y bienes de todos los ciudadanos; es por ello que la norma denominada ISSAI-ES 200, que tiene como ámbito de regulación los Principios Fundamentales de la Fiscalización o Auditoría Financiera, asienta lo siguiente:

Los Principios Fundamentales de Fiscalización o Auditoría Financiera son aplicables a todas las fiscalizaciones de estados financieros del sector público, bien se refiera a la totalidad del gobierno, áreas del gobierno (central, autonómico o local) o entidades individuales. (ASOCEX, sf c, p. 2).

A este respecto, el Glosario adjunto a las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas aprobadas el 23 de diciembre de 2013 desglosa los términos en cuestión:

Fiscalización: conjunto de actuaciones del Tribunal de Cuentas para comprobar el sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía y, en su caso, otros de buena gestión.

Auditoría: actividad sistemática de revisión, verificación y evaluación de documentos contables y de procedimientos de control y gestión, realizada siguiendo las normas técnicas establecidas al efecto. (ASOCEX, sf a, p. 2).

Luego de precisar la terminología, hallaremos más consistente las exposiciones de la ISSAI-ES 100, la cual, entre otros temas, alude abundantemente a los Principios Fundamentales de Fiscalización del Sector Público, allí encontramos descrita la labor fiscalizadora de la administración pública en los siguientes términos:

En general, la fiscalización del sector público puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y evalúa la evidencia, para determinar si la información o la actividad realizada están de acuerdo con los criterios establecidos. La fiscalización del sector público es esencial, ya que proporciona a los órganos legislativos y de supervisión, a los responsables de la gestión pública y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas relativas a la administración y el rendimiento de las políticas, programas u operaciones ejecutadas por las entidades públicas. (ASOCEX, sf b, p. 1).

En el mismo orden, este instrumento normativo dispone acerca del ámbito de actuación de la potestad fiscalizadora:

El ámbito de actuación de la fiscalización del sector público es aquel en el que las entidades del sector público se responsabilizan del uso de los ingresos públicos, para la prestación de servicios a los ciudadanos. Estas entidades deben rendir cuentas de su gestión, de los resultados obtenidos y del uso de los recursos tanto a quienes proporcionan los ingresos como a los usuarios de los servicios, incluyendo a los ciudadanos. La fiscalización del sector público ayuda a crear las condiciones adecuadas y a fortalecer la expectativa de que las entidades del sector público y los servidores públicos desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, y de acuerdo con las normas aplicables. (ASOCEX, sf b, p. 1).

De nuevo, el control ejercido a través de la fiscalización del desempeño de los entes del sector público ayuda a crear en los ciudadanos la convicción de que los fondos públicos y la disposición de los bienes colectivos son administrados con estricto apego a las pautas de transparencia, eficiencia y legalidad. Destaca ISSAI-ES 100, que todas las fiscalizaciones contribuyen al buen gobierno debido a sus aportes:

- proporcionan a los destinatarios de sus informes información independiente, objetiva y fiable, así como conclusiones u opiniones basadas en la evidencia suficiente y adecuada relativa a las entidades públicas;
- mejoran la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo el progreso continuo y la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en el funcionamiento de la administración pública;
- fortalecen la eficacia tanto de aquellos organismos que, dentro del marco constitucional o legal, ejercen labores de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, como de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;
- crean incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento, análisis completos y recomendaciones de mejora bien fundamentadas. (ASOCEX, sf b, p. 2).

Más adelante, las fiscalizaciones del sector público son clasificadas según la materia objeto de examen en tres tipos principales: fiscalizaciones de estados financieros, fiscalizaciones operativas y fiscalizaciones de cumplimiento. A este respecto la ISSAI-ES 100 subraya sus características que se recogen en el siguiente cuadro:

TIPO	MATERIA SOMETIDA A FISCALIZACIÓN	FINALIDAD
Fiscalización Financiera.	La propia situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo, la liquidación presupuestaria, la memoria u otros elementos que se reconocen, se miden y se presentan en los estados financieros. La información sobre la que versa la materia sometida a fiscalización son los estados financieros.	Se centra en determinar si la información financiera se presenta de conformidad con el marco de información financiera que resulte aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita al auditor expresar una opinión acerca de si la información financiera está libre de incorrecciones materiales debidas a fraude o

		error.
Fiscalización Operativa.	La materia o asunto sometido a fiscalización pueden ser los programas, las entidades o los fondos específicos, o ciertas actividades (con sus productos, resultados e impactos), las situaciones existentes, así como la información financiera o no financiera acerca de cualquiera de estos elementos. El fiscalizador mide o evalúa el asunto o materia para valorar hasta qué punto se ha adecuado o no a los criterios establecidos.	Determinar si las actuaciones, programas e instituciones se gestionan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. La gestión se examina por comparación con los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas.
Fiscalización de Cumplimiento.	La materia se define por el alcance de la fiscalización. Pueden ser actividades, operaciones financieras o información. Para la revisión de información ajena sobre cumplimiento, es más relevante centrarse en la información sobre la materia fiscalizada, la cual puede ser una declaración de cumplimiento, de acuerdo con un marco establecido y estandarizado de información.	Determinar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con la normativa que regula la actividad de la entidad auditada. Esta normativa puede incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos, términos acordados o principios de buen gobierno y conducta de los funcionarios públicos.

Tabla 14. Tipos de Fiscalización en la ISSAI-ES 100. Fuente: Elaboración propia a partir de (ASOCEX, sf c).

Al realizar el estudio de la trípole institucional que involucra la fiscalización podemos fijar las siguientes apreciaciones:

ASPECTO	CARACTERÍSTICAS
Órgano Fiscalizador	Las Instituciones Públicas de Control Externo (ICEX) las cuales conforman el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX).
Ente Fiscalizado	Todas las áreas del gobierno central, autonómico o local. La administración local comprende Los organismos autónomos locales. Las entidades públicas empresariales locales.

	<p>Las sociedades mercantiles dependientes de la Entidad Local.</p> <p>Las fundaciones del sector público dependientes de la Entidad Local.</p> <p>Los fondos con dotación mayoritariamente por la Entidad Local.</p> <p>Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia adscritos a la Entidad Local de conformidad con la Ley 40/2015.</p> <p>Entes con participación mayoritaria de la Entidad Local.</p>
Destinatarios del Informe de Resultados.	<p>Los órganos ejecutivos, legislativos y judiciales.</p> <p>Los órganos de contraloría, vigilancia o supervisión.</p> <p>La ciudadanía en general.</p>

Tabla 15. Características de la Fiscalización Pública. Fuente: Elaboración propia a partir de (ASOCEX, sf c).

A pesar de que los mecanismos de fiscalización no se traducen en una seguridad del ciento por ciento, es el pedestal donde descansa toda la fe de los ciudadanos de que sus instituciones públicas están haciendo el mejor trabajo posible. Los ciudadanos esperan que el aparato público cumpla más allá de sus expectativas, pero convalidan el resultado de cada periodo de ejercicio de sus administradores, según se refleje en la información contable y financiera vertida en la auditoría realizada. Así, todas sus esperanzas de buen gobierno y buena práctica administrativa se sustentan en la fiabilidad y relevancia de la información lograda mediante una metodología que proporcione información basada en evidencia adecuada y sin los riesgos de inducir a conclusiones inadecuadas. En último lugar, el auditor debe procurar un informe revestidos de características acorde con los principios que permitan ganar toda la confianza posible tales como se anotan en el siguiente cuadro:

PRINCIPIO	DESCRIPCIÓN
Concisión	Formule declaraciones conectadas con el cumplimiento de los objetivos del trabajo de auditoría, con los resúmenes y recomendaciones para optimizar la gestión analizada.
Integridad	Contenga toda la información obtenida, así como las conclusiones y juicios científicos fundamentados en la investigación realizada.
Fiabilidad	Recoja información validada conforme al protocolo de auditoría establecido, para excluir declaraciones que puedan conducir a error.
Oportunidad	Se realice en los tiempos establecidos en La estrategia general de auditoría y acorde con los objetivos de la fiscalización.
Relevancia	Contenga data, explicaciones y juicios de utilidad para incidir en las

	decisiones económicas tomadas por parte de los destinatarios de la documentación proporcionada.
Legalidad	Se ejecute por los funcionarios con atribuciones legales para realizarla y con estricto apego a reglamentación técnica pautado para ello.
Claridad	Se redacte para facilitar su comprensión y manejo por parte de los destinatarios de la información y recomendaciones.
Juicio profesional	El auditor aportará toda su formación académica y práctica, conocimientos y experticia en la formulación, ejecución y documentación de la auditoría.

Tabla 16. Principios de los Informes de Fiscalización. Fuente: Elaboración propia a partir de (ASOCEX, sf b).

En resumen, el auditor a la hora de realizar una fiscalización de estados financieros estará orientado al logro de dos metas cardinales, la primera es alcanzar un nivel de seguridad razonable suficiente para testimoniar que la documentación financiera es digna de credibilidad y se encuentra libre de desviaciones por dolo o error. La segunda meta es entregar un documento con un compendio informativo de admirable calidad profesional y dotada de una utilidad irrefutable para justificar las decisiones trascendentales a que aspira una organización transparente.

3.3.1. Cálculo de la materialidad y Control Interno en la Auditoría Pública

En un apartado anterior, dimos cuenta de los diversos aspectos de la materialidad, entendida como la capacidad que tiene una declaración plasmada en el informe de auditoría, para influir en la toma de decisiones por parte de la Directiva de la entidad fiscalizada, y la misma “pretende aplicarse como un filtro para asegurar que los estados financieros son un resumen efectivo y comprensible de la información contenida en los registros contables de una entidad.” (Álvarez, 2018, p. 2). En el campo público, el enfoque dado a las incorrecciones materiales es similar al usado en la empresa privada; es decir, se indaga si la información proveniente de los estados financieros puede llegar a dirigir en uno u otro sentido las previsiones para la gestión estratégica de la entidad.

Para ello, en lo concerniente a la materialidad, la normativa aprobada por la Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas insiste en que “se espera que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros, considerados en su conjunto, estén libres de incorrecciones materiales, por incumplimientos normativos, debidos a fraude o error.” (ASOCEX, sf c, p. 22).

En tal sentido, para la regulación de los aspectos relacionados con la materialidad y sus efectos en las auditorías financieras de los entes del sector público, la ISSAI-ES 100, que contiene los Principios Fundamentales de Fiscalización del Sector Público, fija en el Marco de Referencia los siguientes asertos, indicando en primer lugar que debe ser considerada en todas las auditorías, destacando que “es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios.” (p. 8). Para ello, la ISSAI-ES 100 (ASOCEX, sf b), establece que un “asunto se puede juzgar material o significativo si existe la posibilidad de que su conocimiento influya en las decisiones de las personas o entidades concernidas” (p. 8). Y presenta las siguientes directrices a los fines de establecer la materialidad de una determinada situación:

Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. La materialidad a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea significativo o material por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser significativo o material debido al contexto dentro del que ocurre.

Las consideraciones sobre la materialidad afectan a las decisiones concernientes a la naturaleza, el calendario de ejecución y la extensión de los procedimientos de la auditoría, así como a la evaluación de los

resultados de auditoría. Estas consideraciones pueden incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad. (ASOCEX, sf b, p. 8).

En el sector público, la determinación de la materialidad se nutre del juicio profesional del auditor. De inicio se asigna una variable de gestión sobre la cual se aplica un porcentaje para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. En relación a esta labor, magnitudes como el importe total de las obligaciones netas del ejercicio auditado, el activo total del balance, el importe total de gastos de la cuenta de resultados son bases de cálculo en cuanto al sector de administración pública. Así para las empresas públicas se tomará como referencia el importe total de los gastos durante el periodo auditado o el total del activo del balance.

El profesional a cargo de la labor auditora se ocupará de precisar el porcentaje a aplicar sobre la base de cálculo establecida, y ese porcentaje se situará por lo general, entre el 0,5% y el 5%; sin embargo, esta fijación depende de los criterios aplicados en cada fiscalización por lo que no se indica obligatoriamente el límite por el cual las desviaciones se considerarán materiales o no. Igualmente, El auditor no se encerrará en aspectos de cuantía solamente, también deberá ponderar criterios cualitativos como el apego a la legalidad de los programas y transacciones, la planificación presupuestaria, el interés público, la supervisión oportuna y efectiva, entre otras.

3.3.2. La fiscalización por Órganos de Control Externo Autonómicos (OCEX)

Como sabemos, la Constitución Española de 1978 reconoció la evolución histórica de las provincias a través de la extensa península ibérica y consideró un acierto sociopolítico dar paso al desarrollo de una estructura territorial a partir de Provincias, Municipalidades y Comunidades Autónomas. Estas últimas con autonomía financiera, pero a la vez con una disciplina y celo por la buena gestión de los fondos públicos ejercidos por los Órganos de Control Externo Autonómicos (OCEX). A la presente fecha este es el cuadro de organismos de fiscalización de los asuntos financieros en estas comunidades:

COMUNIDAD AUTÓNOMA	ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO AUTONÓMICOS (OCEX)
Navarra	Cámara de Comptos de Navarra.
Cataluña	Sindicatura de Comptes de Catalunya.
Valencia	Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana.
Aragón	Cámara de Cuentas de Aragón.
Galicia	Consello de Contas de Galicia.
País Vasco	Tribunal Vasco de Cuentas Públicas.
Andalucía	Cámara de Cuentas de Andalucía.
Islas Canarias	Audiencia de Cuentas de Canarias.
Madrid	Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid.
Islas Baleares	Sindicatura de Comptes de les Illes Balears.
Castilla y León	Consejo de Cuentas de Castilla y León.
Asturias	Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias.

Tabla 17. Órganos de Control Externo Autonómicos por Comunidad. Fuente: Elaboración propia (2020) a partir de www.asocex.es.

En el ejercicio de sus competencias, los Órganos de Control Externo Autonómicos coordinan con el Tribunal de Cuentas su actividad fiscalizadora de la gestión económica, financiera, presupuestaria y contable de las instituciones y entidades del sector público

autonómico, tejiendo un entramado de criterios y técnicas comunes de control y supervisión en búsqueda de la mayor efectividad, calidad y legalidad en las actuaciones fiscalizadoras. Los Órganos de Control Externo Autonómicos, además cumplen funciones de asesoramiento en materia económica y financiera a los parlamentos regionales a los cuales supeditan sus actuaciones. La competencia jurisdiccional corresponde por mandato constitucional al Tribunal de Cuentas, pero por vía de delegación los Órganos de Control Externo Autonómicos pueden cumplir funciones de instrucción de causa atendiendo al principio de inmediatez de la justicia fiscal.

A juicio de Ruiz (2005), el “aspecto más importante del trabajo que desarrollan los OCEX son las recomendaciones formuladas en los informes. Mediante ellas se ofrecen al gestor ideas y sugerencias sobre cómo mejorar la gestión pública, que, en definitiva, es la finalidad última del trabajo de los OCEX”. (p. 132). Señala luego el autor, que a través de dichas recomendaciones se manifiesta la “independencia, objetividad, experiencia y rigor profesional que deben presidir la labor de los OCEX, las acciones y medidas que el ente auditado debe adoptar para corregir y mejorar las situaciones y deficiencias puestas de manifiesto por las instituciones de control externo en sus informes (p. 132).

Entonces, la adecuada unificación de la actuación fiscalizadora se fragua en la Comisión de normas y procedimientos Tribunal de Cuentas-Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, encargada de estatuir un cuerpo de normas compatibles y armónicas con el resto de las pautas internacionales sobre auditoría pública, pero más aún, de un mismo tenor para toda la administración pública en España.

Esta Comisión concluyó sobre la conveniencia de adoptar las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions*, ISSAI), desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions*, INTOSAI).

Este marco regulatorio fue denominado como Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores para España abreviado ISSAI-ES y está integrado de la forma siguiente:

CÓDIGO	MATERIA QUE REGULA
ISSAI-ES 100	Principios fundamentales de fiscalización del sector público.
ISSAI-ES 200	Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera.
ISSAI-ES 300	Principios fundamentales de la fiscalización operativa.
ISSAI-ES 400	Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento.

Tabla 18. Normas ISSAI-ES vigentes. Fuente: Elaboración propia (2020) a partir de www.asocex.es.

Siguiendo las disposiciones de esta normativa, tropezamos con el término de Instituciones Públicas de Control Externo, abreviada ICEX para designar conjuntamente al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Con la aprobación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores para España (ISSAI-ES) todas las instituciones públicas de control externo congregadas bajo el término Instituciones Públicas de Control Externo, ICEX tienen un único y claro estatuto para adecuar sus actos según el mismo conjunto de nociones y principios todo lo cual redundará en mayores y favorables opciones para los empeñados en mejorar el manejo transparente y eficaz de los bienes públicos y en beneficio de toda la ciudadanía. Sobre esto la Normativa ISSAI-ES 100 ASOCEX, sf b), se pronuncia indicando que una ICEX “ejercerá su función de fiscalización del sector público con arreglo a su marco constitucional o legal específico y en virtud de las funciones que tenga atribuidas, lo que le garantiza suficiente independencia y profesionalidad para llevar a cabo su labor.” (p. 1). Una vez definido, este marco normativo permitirá establecer las responsabilidades generales, así como indicaciones adicionales, sobre su función fiscalizadora del sector público; para ello tiene amplias facultades para tomar decisiones estratégicas en relación a las normas de fiscalización, su programación y ejecución para poder responder a las exigencias de su mandato.

CAPÍTULO 4. ESQUEMA COMPARATIVO ENTRE LA AUDITORÍA PÚBLICA Y LA AUDITORÍA PRIVADA.

La extensa revisión que hemos realizado de los diversos conceptos, metodologías, características y modelos de aplicación de controles dentro de las organizaciones para cerciorarse de la ejecución de las mejores prácticas para alcanzar la consecución de los objetivos fijados en la misión, visión y políticas corporativas; nos acerca a presentar un esquema donde se compara el tratamiento que se dispensa a la labor auditora en los entes del sector público con respecto a la forma en que se realiza en la empresa privada.

La primera diferenciación, surge innegablemente de las razones que fomentan la existencia y funcionamiento de cada una. Así las entidades públicas son las fórmulas de asociación de los ciudadanos de un pueblo, ciudad o región para proporcionarse bienes y servicios que se estructura a través de un proceso escalonado de delegaciones que activamos por medio del ejercicio de los derechos políticos aunado a las contribuciones realizadas mediante el pago de impuestos y tasas por los servicios que recibimos. Por ende, los fondos provienen de los ciudadanos. En el caso de las empresas privadas, nacen con el interés de efectuar actividades permitidas por la ley con el afán de lucro proveniente de las ventas de productos o prestación de servicios. E infaliblemente, cualquiera sea la naturaleza del ente, público o privado tiene como punto coincidente la necesidad de conocer enteramente la aptitud, ética y eficiencia con la cual se conduce la gestión. Esta delimitación inicial nos prepara para avanzar sobre las semejanzas y distinciones en los siguientes aspectos:

SEMEJANZA	
En toda entidad la auditoría externa la realiza un equipo auditor diferente a los responsables de los hechos que se examinan.	
DIFERENCIAS	
SECTOR PÚBLICO	SECTOR PRIVADO
El órgano auditor como el Tribunal de Cuentas o Instituciones Públicas de Control Externo (ICEX) está acreditado en la Legislación vigente.	El ente auditor es contratado por el Consejo de Administración de la organización.

Tabla 19. Comparación del Control Interno Público/Privado según el órgano auditor. Fuente: Elaboración propia (2020).

SEMEJANZA	
Las auditorías se ejecutan en cumplimiento de unas pautas universalmente aceptadas.	
DIFERENCIAS	
SECTOR PUBLICO	SECTOR PRIVADO
La normativa tiene carácter vinculante cuyo incumplimiento constituye la comisión de delitos.	Existe un cuerpo de normas técnicas cuyo acatamiento puede ser obviado por convenio entre las partes interesadas.

Tabla 20. Comparación del Control Interno Público/Privado según la base normativa de la auditoría. Fuente: Elaboración propia (2020).

SEMEJANZA	
Toda entidad pública o privada requiere de la auditoría para conocer a ciencia cierta si el desempeño administrativo y operativo está acorde con los objetivos trazados.	
DIFERENCIAS	
SECTOR PÚBLICO	SECTOR PRIVADO
Los entes de la administración pública centralizada y autonómica, como toda entidad que maneja mayoritariamente fondos del Estado.	Las empresas cotizadas y las PYMES.

Tabla 21. Comparación del Control Interno Público/Privado según el ente auditado.

SEMEJANZA	
La información obtenida por la auditoría refuerza la capacidad decisoria de la Administración y distintos órganos de Dirección de la entidad	
DIFERENCIAS	
SECTOR PÚBLICO	SECTOR PRIVADO
La ciudadanía en general, igualmente los órganos del poder ejecutivo, legislativo y judicial como contralores de la función pública.	Los directivos, accionistas y personal de la organización.

Tabla 22. Comparación del Control Interno Público/Privado según el destinatario del informe de auditoría. Fuente: Elaboración propia (2020).

SEMEJANZA	
Anualmente se registra incrementos en la adopción de normas legales y técnicas para optimizar el estudio de los resultados financieros y operativos.	
DIFERENCIAS	
SECTOR PÚBLICO	SECTOR PRIVADO
Moderado y con un desarrollo más lento debido a los innumerables pasos a cumplir para su aprobación.	Abundante y en permanente actualización.

Tabla 23. Comparación del Control Interno Público/Privado según el Volumen de Normativa Técnica. Fuente: Elaboración propia (2020).

SEMEJANZA	
En toda organización hay mecanismos para establecer las responsabilidades por fallos en la administración.	
DIFERENCIAS	
SECTOR PÚBLICO	SECTOR PRIVADO
Los responsables por pérdidas o fallos en la administración pública son reos de los delitos de corrupción y malversación, enjuiciables de oficio por el Ministerio Público.	Los responsables de negligencia son enjuiciables a solicitud de parte interesada para obligar a la reparación de los daños.

Tabla 24. Comparación del Control Interno Público/Privado según las responsabilidades en caso de mala gestión. Fuente: Elaboración propia (2020).

SEMEJANZA	
Las deficiencias de gestión representan gravísimos perjuicios para toda entidad.	
DIFERENCIAS	
SECTOR PUBLICO	SECTOR PRIVADO
El efecto primordialmente se traduce en el coste político que correrá la organización partidista por el ejercicio fraudulento o culposo.	La empresa sufre una caída abrupta de imagen, valor socioeconómico, posicionamiento competitivo, pérdida de oportunidades de negocios e inclusive puede dejar de existir.

Tabla 25. Comparación del Control Interno Público/Privado según las consecuencias de la mala gestión. Fuente: Elaboración propia (2020).

SEMEJANZA	
Las deficiencias de gestión representan gravísimos perjuicios para toda entidad.	
DIFERENCIAS	
SECTOR PÚBLICO	SECTOR PRIVADO
La implementación de controles internos únicamente se realiza si el ordenamiento jurídico así lo prescribe.	El empresariado permanentemente está ensayando con novedosos modelos y variables de sistemas de controles internos en sus compañías.

Tabla 26. Comparación del Control Interno Público/Privado según la implementación del Control Interno. Fuente: Elaboración propia (2020).

DIFERENCIAS	
SECTOR PÚBLICO	SECTOR PRIVADO
No existe previsión legal para su inclusión en los entes oficiales.	Equipo de consejeros contratados para cumplir responsabilidades en materia de información financiera, gobierno corporativo y control corporativo.

Tabla 27. Comparación del Control Interno Público/Privado según los Comités de Auditoría. Fuente: Elaboración propia (2020).

CAPÍTULO 5. CONCLUSIONES

Al inicio de este trabajo nos planteamos la realización de un estudio comparativo entre los modelos de control interno, centrados especialmente en el Modelo desarrollado por la *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway*, y mundialmente conocido como Informe COSO. Aunque la propuesta de este y otros modelos de control interno coinciden cronológicamente con una serie de escándalos de fraude financiero que sacudieron el mundo, y en parte se deben a estos, lo cierto es que su valor reside en la necesidad de transparencia y confianza en la información financiera de una organización. Lo que se vuelve aún más patente cuando, producto del crecimiento y expansión de las iniciativas empresariales, se observa “un aumento progresivo de la distancia entre los accionistas, órganos de gobierno y la realidad diaria. Los medios que se empleen para reportar la verdadera situación y evolución de la organización deben aportar confianza, fiabilidad y seguridad” (Álvarez, 2010, p. 27). En la medida en que los accionistas y las partes interesadas “tienen la garantía de que la información que se les aporta cumple todos estos requisitos, se genera un intangible de gran valor, una fuerte ventaja diferencial.” (p. 27).

Durante el recorrido bibliográfico y documental realizado, hemos podido entender la evolución histórica del control interno, entendido como (Santacana, 2009, p. 64):

Un proceso integrado, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos al mismo, que ejecuta la dirección, la administración, y en general todo el personal de una entidad, sea pública o privada, diseñado con el fin de proporcionar una garantía razonable para el logro de los objetivos siguientes: Eficacia y eficiencia de las operaciones; Fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

Lo anterior puede muy bien explicar que, aunque nace como una metodología de adhesión voluntaria para las grandes empresas cotizadas, pronto, y en virtud de sus resultados sobre los indicadores organizativos, administrativos y financieros en las empresas, se extendió su aplicación a todo tipo de organización, independientemente de su tamaño o el sector al que pertenecen, y como secuencia lógica, las distintas administraciones públicas integraron sus principios en sus mecanismos de gestión.

Habiendo ya revisado los hitos de todo este devenir, y establecido comparativamente semejanzas y diferencias entre su aplicación en los ámbitos público y privado, podemos resaltar las siguientes conclusiones:

- Existe una relación directa entre el éxito corporativo y los sistemas de control interno como filtros necesarios que impiden fallos, obstáculos o errores que restan confiabilidad a los proyectos empresariales o causan el retiro de la fe que los ciudadanos tienen en sus instituciones públicas. En un mundo caracterizado por la competitividad, ahora de la mano de los avances tecnológicos, todo mecanismo que consiga engrosar el grado de asertividad en el cumplimiento de los objetivos que se programan para cada entidad pública o privada, tiene que ser acogido con infinito beneplácito.
- Para competir con acierto en el mundo globalizado resulta inaplazable erigir formal y materialmente los sistemas de controles más eficientes y realmente enfocados en difundir una perspectiva de veraz compromiso generalizado en todos los estratos corporativos hacia la importancia de la detección y prevención de riesgos y ventilar la cultura de eliminar desviaciones e incorrecciones como trabas a la expansión organizacional.
- Un sistema de control interno efectivo debe estar perfilado a los fines de suministrar certeza en lo que respecta al cumplimiento de las aspiraciones corporativas con los recursos previstos y en los tiempos fijados, de igual modo, a suscitar credibilidad en la información financiera y dar cumplimiento al ordenamiento jurídico aplicable.
- La amplísima aceptación que goza el modelo de control interno diseñado por el Committee of Sponsoring Organizations de la Treadway Commission o también denominado Modelo COSO lo posiciona indiscutiblemente como un esquema de inspección que brinda una metodología de vigilancia, previsión y corrección de enorme eficacia en la ejecución de las operaciones conforme a las metas establecidas por las Direcciones de las organizaciones. Desde su publicación en 1992, ha sido renovado y mejorado en varias ocasiones y ha servido de destacado ejemplo de otros modelos contemporáneos de control interno.
- La evidencia científica y técnica en torno del Modelo COSO lo consolidan como un instrumento de probada virtud fiscalizadora por atender todos los aspectos administrativos y operativos, como lo son el ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, comunicación e información y supervisión. Asimismo, el modelo COSO ha sido proclamado como un sistema de control de conveniente aplicación tanto de las corporaciones que cotizan en la bolsa de valores como para fructificar en la pequeña y mediana empresa.
- El Modelo COSO con sus múltiples actualizaciones ha sido armonizado como un sistema omnicompreensivo de todas las facetas de la composición corporativa, por ello contempla directrices sobre una armazón organizativa coherente, una Directiva responsable, valores éticos y políticas adecuadas de recursos humanos.
- En 2002 sobrevino un suceso de superlativa repercusión en la evolución de los modelos de control empresarial, la promulgación de la llamada Ley Sarbanes-Oxley (SOX) por el gobierno de los Estados Unidos; surgida en repuesta a la proliferación de maquinaciones fraudulentas de vasto impacto a nivel global que exigieron una sólida legislación para frenar las conspiraciones criminales

para estafar grandes capitales en los mercados de valores. Con la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) se reforzó la vigilancia y control de las operaciones, se incentivó la certificación de las unidades de auditoría, se instigó el nombramiento de los Comités de Auditoría y se tipificó el régimen de sanciones para la conducta irresponsable de los directivos de las organizaciones.

- En la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) se anuncia la creación de la *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) para ocuparse de registrar y supervisar el trabajo realizado por las firmas de auditoría de las empresas que cotizan en los mercados de valores estadounidenses; ello extendió la propagación de iniciativas para garantizar la transparencia y buenas prácticas en los mercados financieros y conseguir la fortaleza de los sistemas de control interno y la calidad de la información financiera a partir de la independencia de los auditores.
- Los esfuerzos en doctrina y legislativos pusieron el foco en la labor de la auditoría financiera como el examen en la determinación de las posibilidades de errores en las decisiones tomadas con base al juicio profesional volcado en el informe presentado. Esto último nos alude la tesis de la materialidad, palabra con la cual se muestra la información cuya omisión o expresión inadecuada en los informes financieros pudiera influir en las decisiones que los destinatarios tomen en la dirección de una entidad específica.
- Respecto a la materialidad o importancia relativa indudablemente, es concluyente el juicio profesional, soportado en el conocimiento y experiencia del auditor, en base a ello justificará las conclusiones expresadas en el informe de la auditoría contable y financiera.
- El desarrollo del control interno de la gestión de los entes del sector público no ha experimentado un ritmo acelerado como el visto en el sector privado, por lo que se advierte una visible brecha entre ambas regulaciones caracterizada por el debate pluralista y la laboriosidad investigativa que se observa a nivel privado por incorporar innovaciones en los sistemas de fiscalización y monitoreo contra el exagerado formalismo presente en el área pública que retarda las progresiones.
- Se ha logrado concretar una interesante adición de instrumentos legales, reglamentarios y ordenanzas técnicas que recogen el esmero por implementar las maniobras tendentes a detectar, prevenir y rectificar los fallos e inexactitudes que en los organismos públicos soportaban. En este orden de ideas, corresponde anotar que en fecha de 1 de julio de 2018 entró en vigencia el Real Decreto 424/2017; con lo cual se proporcionó un texto vinculante sobre procedimientos y aplicación de controles y técnicas de auditoría en las entidades públicas locales en términos de igualdad e importancia a todos los ámbitos del sector público.
- Otro pilar sobresaliente resulta en la aplicación de la normativa ISSAI acopladas al lenguaje utilizado en España, por lo que engendró a las ISSAI-ES como el conjunto de principios y tácticas para todas las instituciones públicas, lo cual promoverá la coincidencia de resultados

en beneficio de los órganos de control, de los receptores de los informes, de los ciudadanos interesados y de la institucionalidad democrática.

Por último, debemos afirmar sin duda que toda organización, bien de orden público o privado, es legítima aspirante al éxito corporativo, por ello, debe adquirir una disciplina operativa que tiene su estribo cardinal en el sistema de control interno implementado que le advierta de manera idónea de los riesgos, obstáculos y daños que pueden postrar su progreso y materialización de sus fines. De ahí que, todas las entidades coincidan en desarrollar un sistema de control a todos los niveles y para todas las funciones que le suministre con seguridad razonable de datos operativos y financieros como insumos para la toma de decisiones inherentes a la consecución de los objetivos formulados, que según se trate de su carácter: público o privado; el provecho ira primariamente para la comunidad o bien para un grupo de accionistas.

NUEVAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

En definitiva, debemos resaltar que a pesar de lo extendido del uso de modelos de control interno y de las evidentes ventajas que esto supone, las investigaciones y la literatura académica disponibles es más bien escasa; por ejemplo, aunque algunos estudios abordan la comparación de los ámbitos público y privado, en nuestro trabajo no encontramos otro estudio que aborde esta comparación con la profundidad con la que se ha desarrollado en la presente investigación, por lo que es una línea de investigación abierta, interesante y disponible que puede beneficiar grandemente a las ciencias económicas y contables con el aporte que otros investigadores, desde sus propias perspectivas puedan añadir en este campo.

Se considera igualmente, la necesidad de seguir documentando los resultados de la aplicación de métodos de control interno en las organizaciones a la luz de las novedosas tecnologías de la información y la comunicación, que puedan incluir investigaciones con diversas metodologías documentales, de campo, estudios de casos, estudios con alcance internacional, que permita incluso identificar algunas dificultades para la aplicación del control interno en las empresas, así como sistematizar ejemplos de buenas prácticas.

Con esta reflexión final, aunada a los resultados de este trabajo, esperamos que futuros investigadores puedan convencerse de la conveniencia de avanzar en el estudio del Control Interno y sus diversas aristas.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez Fernández, Hipólito (2010). *Control interno sobre la información financiera*. European Compliance & News, N° 5, pp. 21-27. Recuperado de: <http://www.aeaecompliance.com/images/documentos/revista5/j2hipolito.pdf>
- Álvarez Pérez, Belén (2018). *La Materialidad en los Estados Financieros*. Revista Interactiva de Actualidad, N° 22, pp. 1-7. Recuperado de: <http://digibuo.uniovi.es/dspace/bitstream/10651/50952/1/Materialidad.pdf>
- Arens, Alvin; Elder, Randal y Beasley, Mark (2007). *Auditoría. Un enfoque integral*. Undécima edición. Pearson Educación. México. 818 p.
- ASOCEX (2016). *GPF-OCEX 1320: Guía sobre la importancia relativa en las auditorías financieras*. Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos. Recuperado de: <http://asocex.es/wp-content/uploads/2016/09/gpf-ocex-1320-guia-importancia-relativapdf.pdf>
- ASOCEX (sf a). *Introducción de las ISSAI-ES 100 A 400*. Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos. Recuperado de: <http://asocex.es/wp-content/uploads/2016/09/introduccion-de-las-issai-es-100-a-400.pdf>
- ASOCEX (sf b). *ISSAI-ES 100: Principios Fundamentales de Fiscalización del Sector Público*. Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos. Recuperado de: <http://asocex.es/wp-content/uploads/2016/09/issai-es-100-principios-fundamentales-de-fiscalizacion-del-sector-publico.pdf>
- ASOCEX (sf c). *ISSAI-ES 200: Principios Fundamentales de la Fiscalización o Auditoría Financiera*. Asociación de Órganos de Control Externo Autonómicos. Recuperado de: <http://asocex.es/wp-content/uploads/2016/09/issai-es-200-principios-fundamentales-de-la-fiscalizacion-o-auditoria-financiera.pdf>
- Arce, Óscar; López, Elías y Sanjuán, Lucio (2011). El acceso de las pymes con potencial de crecimiento a los mercados de capitales. Comisión Nacional del Mercado de Valores. Documentos de Trabajo No 52, 52 p. Recuperado de:
- Blanco Dopico, María Isabel; Hernández Madrigal, Mónica y Aibar Guzmán, Beatriz (2009). *El buen gobierno corporativo y los requerimientos informativos sobre los sistemas de control interno y riesgos: análisis de la regulación española y portuguesa en relación a otros referentes*. Revista de Estudios Politécnicos, Vol. VII, N° 12, pp. 75-97. Recuperado de: <http://www.scielo.mec.pt/pdf/tek/n12/n12a06.pdf>

- Barrio Tato, Luis y Barrio Carvajal, Sandra (2008). *El informe de control interno en la Administración Pública*. Auditoría Pública, N° 46, pp. 51-60. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2790731&orden=180689&info=link>
- BOE (2017). *Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local*. BOE-A-2017-5192. Recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2017/BOE-A-2017-5192-consolidado.pdf>
- Cabrera Castaño, Claudia y Ortega Osorio, Alex (2013). *La efectividad del control interno de las empresas de transporte urbano Transdiaz y Sodetrans S.A.S. De la ciudad de Barranquilla 2013-2*. Dictamen Libre, N° 12/13, pp. 96-104. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/6578964.pdf>
- Carmona González, Mayra y Barrios Hernández, Yosvany (2007). *Nuevo paradigma del control interno y su impacto en la gestión pública*. Economía y Desarrollo, Vol. 141, N° 1, pp. 152-171. Recuperado de: <http://www.econdesarrollo.uh.cu/index.php/RED/article/download/390/273>
- CE (2000). *La reforma de la Comisión. Libro blanco*. Documentos INAP. Comisión Europea. Ministerio de Administraciones Públicas. Documento N° 22. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/255827.pdf>
- CE (2002). *Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002. Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales*. Comisión Europea. DOCE N° L191/22. Recuperado de: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002H0590&from=DE>
- CE (2003). *Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2003 sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas*. Comisión Europea. Recuperado de: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003H0361&from=ES>
- CE (2006). *Welcome to the world of PIFC. Public Internal Financial Control*. Comisión Europea. Recuperado de: https://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf
- CEPYME (2018). *Guía de Buen Gobierno para Empresas Pequeñas y Medianas*. REA+REGA Auditores. Consejo General de Economistas. Confederación Española de la Pequeña y Mediana Empresa. 47 p. Recuperado de: <https://www.cepyme.es/wp-content/uploads/2018/02/Gu%C3%ADa-Buen-Gobierno-Pymes.pdf>

- CNMV (2010). *Control interno sobre la información financiera en las entidades cotizadas*. Comisión Nacional del Mercado de Valores. Recuperado de: https://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/Grupo/Control_interno_sciifc.pdf
- Comín Comín, Francisco (1996). *Historia de la Hacienda Pública II*. España (1808-1995). Instituto de Estudios Fiscales. Editorial Crítica. Barcelona. 397 p.
- Cooper & Lybrand. (1997). *Los nuevos conceptos de control interno (Informe COSO)*. Primera edición Madrid: Ediciones Díaz de Santos S.A.
- Cortijo Gallego, Virginia (2007). *Impacto de la Ley Sarbanes-Oxley en la regulación del sistema financiero español*. Boletín Económico de ICE Nº 2907, pp. 43 - 51. Recuperado de: http://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/10759/Impacto_de_la_ley_Sarbanes.pdf?sequence=2
- COSO (1994). *Internal Control. Integrated framework. Two-Volume edition 1994*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO (2004). *Enterprise risk management. Integrated framework (2 Vol. set)*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Recuperado de: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>
- COSO (2006). *Internal Control over Financial Reporting - Guidance for Smaller Public Companies, Volume I: Executive Summary*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Recuperado de: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_assoc/384
- COSO (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Recuperado de: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>
- de Andrés, Félix (2005): *La Ley Sarbanes-Oxley: el papel de la auditoría interna y la objetividad*. Revista de Auditoría Interna, Nº 72, pp. 24-32.
- Díaz Morales, José (2005). *La Ley Sarbanes-Oxley y la Auditoría*. Partida Doble, Nº 169. Recuperado de: https://www.academia.edu/download/56920701/LEY_SARBANES_OXLEY_Y_LA_AUDITORIA.pdf
- Elizalde-Marín, Letty (2018). *Control interno desde el enfoque contemporáneo (Modelo coso y coco)*. Revista Contribuciones a la Economía. Recuperado de: [https://www.hacienda.go.cr/Sidovih/uploads//Archivos/Articulo/Control%20interno%20desde%20el%20enfoque%20contempor%C3%A1neo%20\(modelo%20coso%20y%20coco\)%20En-](https://www.hacienda.go.cr/Sidovih/uploads//Archivos/Articulo/Control%20interno%20desde%20el%20enfoque%20contempor%C3%A1neo%20(modelo%20coso%20y%20coco)%20En-)

[Revista%20Contribuciones%20a%20la%20Econom%C3%ADa%20\(octubre-diciembre%202018\).pdf](#)

Espino García, Melquiades (2019). *Fundamentos de la Ley Sarbanes-Oxley*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. 296 p.

Estupiñán Gaitán, Rodrigo (2006 a). *Administración o gestión de riesgos E.R.M. y la Auditoría interna*. Primera edición. Ecoe ediciones. Colombia.

Estupiñán Gaitán, Rodrigo (2006 b). *Control Interno y Fraudes. Análisis del Informe COSO I y COSO II*. Segunda Edición. Ecoe Ediciones. Colombia. 467 P.

García Fernández, Roberto y Álvarez Suárez, Eva (2005). *Informe Aldama: El gobierno corporativo*. Revista Partida Doble, N° 167, pp. 68-75. Recuperado de: https://www.researchgate.net/profile/Eva_Suarez_Alvarez/publication/271192849_pd0000015230/data/54bfa2a30cf28a63249fbbd9/pd0000015230.pdf

GAO (1999). *Standards for Internal Control of the Federal Government*. GAO/AIMD-00-21.3.1. General Accounting Office. Recuperado de: <https://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>

GAO (2001). *Internal Control Management and Evaluation Tool*. GAO-01-1008G. General Accounting Office. Recuperado de: <https://www.gao.gov/assets/80/76615.pdf>

Gómez-Luna, Eduardo; Fernando-Navas, Diego; Aponte-Mayor, Guillermo; Betancourt-Buitrago, Luis (2014). *Metodología para la revisión bibliográfica y la gestión de información de temas científicos, a través de su estructuración y sistematización*. Dyna, Vol. 81, N° 184, pp. 158-163. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/496/49630405022.pdf>

González Martínez, Rafael (2015). *Marco Integrado de Control Interno. Modelo COSO III*. Qualpro Consulting. Órgano de Fiscalización Superior en el Estado de Tlaxcala. Gobierno de México. Recuperado de: <https://www.ofstlaxcala.gob.mx/doc/material/27.pdf>

Gonzalo Angulo, José y Castellanos Rufo, Eva (2010). *La reforma de 2010 en la Ley de Auditoría de Cuentas*. Partida Doble, N° 224, pp. 22 - 55.

Gutiérrez Robles, A. (1993) *Historia de la Intervención General de la Administración del Estado*. Editado por IGAE. Madrid 1993. 424 p.

Hernández-Sampieri, Roberto; Fernández-Collado, Carlos, y Baptista-Lucio, Pilar (2006). *Metodología de la Investigación. Cuarta Edición*. McGraw-Hill/Interamericana de Ediciones, S.A. México. 839 p.

- IIA (2008). *Sarbanes-Oxley Section 404: A Guide for Management by Internal Controls Practitioners*. 2° Edición. The Institute of Internal Auditors. Recuperado de: [https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Sarbanes-Oxley Section 404 -- A Guide for Management 2nd edition 1 08.pdf](https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Sarbanes-Oxley%20Section%20404%20--%20A%20Guide%20for%20Management%202nd%20edition%201%2008.pdf)
- ICAC (2013). *Norma Internacional de Auditoría 265: Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los Responsables del Gobierno y a la Dirección de la Entidad (NIA-ES 265) adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital del Gobierno de España. Recuperado de: <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20265%20p%20def.pdf>
- International Federation of Accountants (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*. International Public Sector. Study 13. IPSASB. Recuperado de: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>
- International Federation of Accountants (2008). *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*. 2008 Edition. IPSASB. Recuperado de: <https://ru.b-ok2.org/dl/3131376/1f0694>
- INTOSAI (2004). *Guía para las normas de control interno en el sector público*. International Organization of Supreme Audit Institutions. INTOSAI General Secretariat. Vienna, Austria. Recuperado de: <http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/GUIA-PARA-LAS-NORMAS-DE-CONTROL-INTERNO-DEL-SECTOR-PUBLICO-INTOSAI .pdf>
- Isaza Serrano, Alejandro (2018). *Control Interno y Sistema de Gestión de Calidad. Guía para su implementación en empresas públicas y privadas*. 3ª Edición. Ediciones de la U. Colombia. 353 p.
- Jiménez Montañés, María Ángela (2006). *La Calidad en la actividad de la Auditoría Interna. Incidencia de la Sarbanes-Oxley Act*. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, Vol. 4, N° 7, pp. 113-127. Recuperado de: http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_7/M%C2%AA%20Angela%20Jim%C3%A9nez%20Monta%C3%B1es.pdf
- Laski, Julián Pablo (2006). *El control interno como estrategia de aprendizaje organizacional: el modelo coso y sus alcances en América Latina*. Gestión y Estrategia, pp. 9-25. Recuperado de: <http://zaloamati.azc.uam.mx/bitstream/handle/11191/4954/El-control-interno-como-estrategia-de-aprendizaje-organizacional-el-modelo-de-COSO-y-sus-alcances-en-America-Latina.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Maldonado, Patricio (Dir.) (2004). *Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica (MICIL)/Integrated Internal Control Framework for Latin America*. Proyecto Rendición de Cuentas/Anticorrupción en las Américas. Casals & Associates, Inc. Recuperado de: https://ce.jalisco.gob.mx/sites/ce.jalisco.gob.mx/files/usaid_marco_integrado_de_ci.pdf
- Mantilla, Samuel Alberto (2003). *Control interno de los nuevos instrumentos financieros*. Editorial Kimpres. Bogotá.
- Mantilla, Samuel Alberto (2016). *Estándares - Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera: Los fundamentos, los estándares y las implicaciones - 365 preguntas de selección múltiple*. Ediciones de la U. Colombia. 542 p.
- Mantilla, Samuel y Blanco, Sandra (2005). *Auditoría del Control interno*. Primera edición. Editorial Ecoe Ediciones. Colombia.
- Maldonado, Patricio (Dir.) (2004). *Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica (MICIL)/Integrated Internal Control Framework for Latin America*. Americas' Accountability / Anti-Corruption Project. Casals & Associates, Inc. Recuperado de: https://ce.jalisco.gob.mx/sites/ce.jalisco.gob.mx/files/usaid_marco_integrado_de_ci.pdf
- Martínez López, Iván (coord.) (2019). Guía de implementación de Compliance para pymes. Manual práctico de implementación. Publicación de la World Compliance Association. 156 p. Recuperado de: http://www.worldcomplianceassociation.com/documentacion/Guia_Compliance_web_compressed.pdf
- Medina López, Pedro (2015). *Análisis y aplicación del modelo coso de control interno en las áreas de recursos humanos de las organizaciones sanitarias públicas en Andalucía*. Tesis Doctoral de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Málaga. Recuperado de: https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/11879/TD_MEDINA_LOPEZ_Pedro.pdf?sequence=3&isAllowed=y
- Miaja Fol, Miguel (2010). *Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas*. Revista Documentación Administrativa, N° 286-287, pp. 207-238. Recuperado de: <https://revistasonline.inap.es/index.php/DA/article/view/9670/9739>
- Minguillón Roy, Antonio (2019). *Las nuevas guías prácticas de fiscalización de los OCEX, unas guías de auditoría de la administración electrónica para el siglo XXI*. Auditoría Pública, N° 73, pp. 53 – 58. Recuperado de: <http://asocex.es/wp->

[content/uploads/2019/06/Revista-Auditoria-Publica-n%C2%BA-73.-pag-53-a-58.pdf](https://dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=5127579&orden=1)

Obispo Chumpitaz, Daniel (2015). *Caracterización del control interno en la gestión de las empresas comerciales del Perú 2013*. In *Crescendo*, Vol. 6, N°. 1, 2015, págs. 11-20. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5127579.pdf>

OMB (2004). *Circular A-123, Management's Responsibility for Internal Control*. Office of Management and Budget. Recuperado de: https://obamawhitehouse.archives.gov/omb/circulars_a123_rev

PCAOB (2003). *AU Section 319- Considerations of Internal Control in a financial Statement Audit*. Public Company Accounting Oversight Board. Recuperado de: <https://pcaobus.org/Standards/Archived/Pages/AU319.aspx>

PCAOB (2007). *Auditing Standard No 5. An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*. Public Company Accounting Oversight Board. Recuperado de: https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%202021/2007-06-12_Release_No_2007-005A.pdf

PE (1999 a). *Primer informe sobre Presuntos casos de fraude, mala gestión y nepotismo en la Comisión Europea*. Comité de Expertos Independientes. Parlamento Europeo. Recuperado de: <https://www.europarl.europa.eu/experts/pdf/reportes.pdf>

PE (1999 b). *Segundo informe sobre La reforma de la Comisión*. Comité de Expertos Independientes. Parlamento Europeo. Recuperado en <https://www.europarl.europa.eu/experts/pdf/rep2-1es.pdf> y <https://www.europarl.europa.eu/experts/pdf/rep2-2es.pdf>

Piña Morán, Enrique (2003): *La Reputación Corporativa y la Auditoría Interna*. Auditoría interna: publicación periódica del Instituto de Auditores Internos de España, N°. 66, pp. 9-11.

PriceWaterhouseCoopers (2004) *Sarbanes-Oxley Act: Section 404. Practical Guidance for Management*. Recuperado de: <https://www.sox-expert.com/uploads/files/PWC%20SOX%20Section%20404%20Practical%20Guidance%20For%20Management.pdf>

PriceWaterhouseCoopers (2005). *Administración de riesgos corporativos – Marco integrado. Resumen ejecutivo Marco*. Primera edición. Editado por la Federación Latinoamericana de auditores internos (FLAI).

Quinaluisa Morán, Nancy, Ponce Álava, Verónica, Muñoz Macías, Sandra, Ortega Haro, Xavier, y Pérez Salazar, Jazmín (2018). *El control interno y sus herramientas de*

- aplicación entre COSO y COCO*. Cofin Habana, Vol. 12, N° 1, pp. 268-283. Recuperado de: <http://scielo.sld.cu/pdf/cofin/v12n1/cofin18118.pdf>
- Quintero Bazán, María Eugenia (2016). *Materialidad en auditoría desde la doctrina de los tres géneros de materialidad*. Revista Science Of Human Action, Vol. 1, N° 2, pp. 260-279. Recuperado de: <https://www.funlam.edu.co/revistas/index.php/SHA/article/view/2158>
- Rivas Márquez, Glenda (2011). *Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos*. Observatorio Laboral Revista Venezolana, Vol. 4, N° 8, pp. 115-136. Recuperado de: <http://servicio.bc.uc.edu.ve/faces/revista/lainet/lainetv4n8/art6.pdf>
- Rivero Torre, Pedro (2003). *El auditor y el buen gobierno de la empresa*. Partida Doble, N° 146. pp. 58-65.
- Ruiz Fonticiella, María Teresa (2005). *La auditoría operativa de gestión pública y los organismos de control externo (OCEX)*. INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales, Vol. 15, N° 25, pp. 120-137, Recuperado de: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81802509>
- Sabino, Carlos (2002). *El Proceso de Investigación*. Nueva Edición Actualizada. Editorial Panapo. Venezuela. 158 p.
- Santa Cruz Marín, Marinelly (2014). *El control interno basado en el modelo COSO*. Revista de Investigación Valor Contable, Vol. 1, N° 1, pp. . Recuperado de: https://revistas.upeu.edu.pe/index.php/ri_vc/article/view/832/800
- Santacana Gómez, José María (2010) *La cultura del control interno*. Interventores y Auditores del Estado. Papeles de Trabajo, N° 2, pp. 62-75. Recuperado de: http://interventoresauditores.com/?wpfb_dl=4
- SEC (2007). *Sarbanes-Oxley Section 404. A Guide for Small Business*. Securities and Exchange Commission. Recuperado de: <https://www.sec.gov/info/smallbus/404guide.pdf>
- SEC (2008). *Final Rule: Management's Report on Internal Control over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodical Reports*. Securities and Exchange Commission. Recuperado de: <http://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm>
- Tamayo y Tamayo, Mario (2003). *El proceso de la Investigación Científica. Incluye evaluación y administración de Proyectos de Investigación*. 4ta Edición. Editorial Limusa, S.A. Grupo Noriega Editores. México. 442 p.

- Tamborino Morais, Giorgina (2011). *Control Interno el pilar del Gobierno Corporativo: caso Portugal/ España*. Catedra de auditoría y control interno. Departamento de Contabilidad y Auditoria do ISCAC – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra- IP Portugal, pp. 1-21. Recuperado de: <http://www.aeca1.org/xivencuentroaeca/cd/108h.pdf>
- Tapia Iturriaga, Carmen; Rueda de León Contreras, Rahell y Silva Villavicencio, Ricardo (2019). *Auditoría Interna: Perspectivas de vanguardia*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, 338 p.
- Treadway, James; Batten, William; Kanaga, William; Marsh, Hugh; Storrs, Thomas; Trautlein, Donald (1987). *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. National Commission on Fraudulent Financial Reporting. Recuperado de: <https://www.coso.org/Documents/NCFFR.pdf>
- Vega Carvallo, Juan Antonio (2015). *Creación de valor a la Pequeña y Mediana Empresa en España a través del Enterprise Risk Management*. Trabajo del Grado presentado en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Pontificia ICAI ICADE. Madrid. 59 p. Recuperado de: <https://repositorio.comillas.edu/rest/bitstreams/21242/retrieve>
- Vera Rabines, Rafael Teodardo (2013). *Implementación de políticas y procedimientos de control interno en empresas del Sistema Financiero en estado de liquidación*. Trabajo para optar el Grado Académico de Magíster en Auditoría con mención en Auditoría en la Gestión y Control Gubernamental. Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Perú. Recuperado de: http://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/handle/cybertesis/2854/Vera_rr.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Viloria, Norka (2005). *Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización*. Actualidad Contable Faces, Vol. 8, N°11, pp. 87-92.