

INFORMES DEL AUDITOR DE ESTADOS FINANCIEROS SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD. SITUACION ACTUAL EN LOS AMBITOS INTERNACIONAL Y NACIONAL.

Stella Maris Cor Romero¹

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es proporcionar información actualizada sobre la situación internacional y nacional, de los informes del auditor de estados financieros sobre el sistema de control interno de la entidad. La metodología utilizada fue la búsqueda de fuentes de información internacional y nacional, y analizar los cambios más trascendentes ocurridos desde inicios del nuevo milenio hasta la actualidad. En el ámbito internacional se considera la Ley Sarbanes-Oxley (SOX), las normas emitidas por la Comisión del Mercado de Valores de los Estados Unidos (SEC) y la Junta Supervisora de Contabilidad de Compañías Públicas (PCAOB), los Marcos Integrados COSO 1992 y 2013, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) con impacto en la evaluación del sistema de control interno e información financiera, los Marcos de referencia adoptado por España, Reino Unido, Francia y Alemania y los Marcos divulgados por el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea. En el ámbito nacional, se considera los pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU), las disposiciones del Tribunal de Cuentas de la República (TCR) y la Auditoría Interna de la Nación (AIN) y la evolución de las normas establecidas por el Banco Central del Uruguay (BCU). Los resultados muestran que si bien la manera en que las jurisdicciones adoptan o convergen hacia las NIA puede diferir, los esfuerzos de adopción e implementación cobran impulso en todo el mundo. Así lo demuestra la legislación propuesta por la Comisión Europea que obliga el uso de las NIA para auditorías legales dentro de la Unión Europea. Esto significa la admisión global de normas internacionales de alta calidad que facilitan la transparencia y estabilidad financiera. En Latinoamérica, países como México, Colombia, Argentina y Uruguay, son ejemplos de la tendencia hacia las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA), las NIA y las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGU). A nivel nacional, se aprecia la convergencia hacia las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad (edición 2010). Si bien en los últimos años, la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC) ha realizado cambios normativos, no se ha generado un desfase mayor entre el cuerpo de normas de auditoría vigente en Uruguay y el actual a nivel internacional. La contribución del trabajo es identificar los esfuerzos de adopción o convergencia hacia las NIA en el ámbito nacional e internacional. Los resultados del trabajo pueden resultar de interés para el órgano representativo de la profesión contable en el Uruguay y la academia en general, para propiciar investigaciones sobre asuntos vinculados a los informes de control interno de las entidades, y los inversionistas, para mejorar sustancialmente la calidad y transparencia de la información para la toma de decisiones.

Palabras clave:

Informes de auditor, Auditoría, Control Interno y Normas Internacionales.

¹ Departamento de Contabilidad y Finanzas – Unidad Académica: Auditoría y Control Interno – Unidad Curricular: Control Interno.

Índice

1. RESUMEN.....	1
2. Cuerpo del Trabajo.....	3
2.1. Objetivo y Fuentes de Información.....	3
2.2. Resultados	4
2.2.1. La situación a nivel internacional.....	4
2.2.1.1. Introducción	4
2.2.1.2. Ley Sarbanes-Oxley (SOX)	4
2.2.1.3. Comisión del Mercado de Valores (SEC).....	5
2.2.1.4. Junta Supervisora de Contabilidad de Compañías Públicas (PCAOB).....	6
2.2.1.5. Control Interno – Marco Integrado de COSO.....	7
2.2.1.6. Federación Internacional de Contadores (IFAC)	8
2.2.1.7. Últimas novedades de IAASB.....	11
2.2.1.8. Convergencia normativa en Latinoamérica.....	13
2.2.1.9. Ámbito Europeo - Control interno sobre la información financiera en las entidades cotizadas (SCIIF).....	13
2.2.1.10. Comité de Supervisión Bancaria de Basilea	15
2.2.2. La situación a nivel nacional.....	17
2.2.2.1. Introducción	17
2.2.2.2. Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU).....	17
2.2.2.3. Ámbito Público	19
2.2.2.4. Sector Financiero.....	20
2.3. Conclusiones y discusión	22
3. Referencias Bibliográficas	24
4. Acrónimos Utilizados.....	26

2. Cuerpo del Trabajo

El presente trabajo se organiza de la siguiente manera. En la Sección 2.1 se presenta el objetivo del trabajo y la identificación de las fuentes de información necesarias para el análisis correspondiente. En la Sección 2.2 se presenta los resultados obtenidos de la revisión bibliográfica y en la Sección 2.3 se presenta las conclusiones y consideraciones finales.

2.1. Objetivo y Fuentes de Información

El objetivo del presente trabajo es proporcionar información actualizada sobre la situación internacional y nacional, de los informes del auditor de estados financieros sobre el sistema de control interno de la entidad.

La metodología utilizada fue la búsqueda de fuentes de información internacional y nacional, y analizar los cambios más trascendentes ocurridos desde inicios del nuevo milenio hasta la actualidad.

En el ámbito internacional se considera la Ley Sarbanes-Oxley (SOX), las normas emitidas por la Comisión del Mercado de Valores de los Estados Unidos (SEC) y la Junta Supervisora de Contabilidad de Compañías Públicas (PCAOB), los Marcos Integrados COSO 1992 y 2013, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) con impacto en la evaluación del sistema de control interno e información financiera, las normas y resoluciones adoptadas en Latinoamérica, los Marcos de referencia adoptado por España, Reino Unido, Francia y Alemania, y los Marcos divulgados por el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea.

En el ámbito nacional, se considera los pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU), las disposiciones del Tribunal de Cuentas de la República (TCR) y la Auditoría Interna de la Nación (AIN), y la evolución de las normas establecidas por el Banco Central del Uruguay (BCU).

2.2.Resultados

2.2.1. La situación a nivel internacional

2.2.1.1. Introducción

La globalización y los escándalos financieros por fraudes corporativos de comienzos del siglo XXI pusieron en el centro del debate la importancia de un efectivo sistema de control interno en las empresas, que proporcione seguridad razonable en relación a la prevención o detección a tiempo de errores materiales que afecten la información financiera. Además, un replanteo de la actividad de los auditores externos, encargados de auditar los estados financieros.

La búsqueda de transparencia en la información financiera y la necesidad de que la misma pueda ser interpretada sin distorsiones a través del mundo, está llevando a los diferentes países a buscar la unificación o armonización de su normativa, tanto contable como de auditoría.

Si bien cada país tiene sus propias normas de auditoría, se asigna a los Estados Unidos de América (EEUU) como principal referente en la materia, por ser el pionero y además por su peso en la economía internacional, lo que lo ha colocado en posición de exigir la adecuación a sus normas a otras empresas de otros países que aspiren a participar en su mercado o sean subsidiarias o estén vinculadas con empresas estadounidenses. Es así que un pool de nuevas normas legales y recomendaciones de organismos profesionales, fueron emitidas con el fin de mejorar sustancialmente la calidad y transparencia de la información a ser presentada a los inversionistas para la toma de decisiones.

A continuación, se presentan los cambios más trascendentes ocurridos desde inicios del nuevo milenio hasta la actualidad, en el tema de referencia.

2.2.1.2. Ley Sarbanes-Oxley (SOX)

Con la promulgación de la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) en julio de 2002 y de su reglamentación por medio de un conjunto de circulares emitidas por la Comisión del Mercado de Valores de EEUU (SEC), se estableció que la gerencia general y financiera de una compañía que cotiza en bolsa, era la responsable por el diseño e implantación de un efectivo sistema de control interno sobre la preparación y presentación de información financiera para terceros.

A continuación, se identifica los títulos más relevantes de la Ley SOX, relacionados con el presente trabajo:

Título I: El Congreso crea la Junta Supervisora de Contabilidad de Compañías Públicas (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB), la cual será supervisada por la Comisión del Mercado de Valores de los Estado Unidos (Securities and Exchange Commission, SEC).

Título II: Se prohíbe que las firmas de auditoría presten a sus clientes emisores de valores, servicios no relacionados con el trabajo de auditoría que puedan afectar la independencia del auditor o provocar conflictos de intereses.

Título III: La sección 301 establece la obligatoriedad de que todas las empresas que cotizan en bolsa tengan un comité de auditoría compuesto por miembros del directorio.

Por otra parte, la sección 302 exige que el Gerente General (Chief Executive Officer o CEO) y el Gerente Financiero (Chief Financial Officer o CFO) certifiquen en cada reporte financiero trimestral y anual que han revisado los estados financieros emitidos por la compañía y que basados en el conocimiento que mantienen de la empresa los mismos no contienen información falsa ni omisiones materiales que hagan engañosa su lectura, y que representan razonablemente en todos los aspectos materiales, la situación financiera y los resultados de las operaciones de la compañía en el período de análisis.

Título IV: La sección 404, literal a) exige a la SEC la emisión de normas requiriendo que cada reporte financiero anual incluya un informe sobre el control interno que contenga: una declaración de la gerencia sobre la responsabilidad que posee por el diseño, implementación y correcto funcionamiento de un adecuado sistema de control interno sobre el reporte financiero; y una evaluación de la gerencia sobre la efectividad de la estructura y procedimientos del sistema de control interno de la empresa al cierre del año fiscal más reciente. A su vez, el literal b), de la sección 404, exige que la firma de auditoría registrada que audite los estados financieros, emita un Informe de Certificación (Attestation Report) sobre la evaluación realizada por la gerencia en cumplimiento con el literal a).

Se aprecia que la Ley SOX (2002), constituyó la respuesta del gobierno americano a los escándalos financieros que azotaron los mercados de capitales de aquel país. El objetivo de la ley es proteger y recuperar la confianza de los inversores por medio de la mejora en la exactitud y confiabilidad de los reportes financieros a ser publicados de acuerdo a las leyes sobre mercados de valores.

2.2.1.3. Comisión del Mercado de Valores (SEC)

Respecto de las circulares emitidas por la SEC, se identifica las siguientes reglamentaciones y guías vinculadas a la sección 302 y 404 de la Ley SOX:

- a) **Circular N° 33-8124**, vigencia agosto 2002: reglamenta la certificación de la gerencia exigida por la sección 302 de la Ley SOX.
- b) **Circular N° 33-8238**, vigencia agosto 2003: define el concepto de Control Interno sobre reporte financiero (ICOFR) y reglamenta la evaluación y reporte anual sobre la efectividad del ICOFR a realizar por la gerencia, así como la divulgación de los cambios sufridos desde la presentación del último informe financiero a la SEC.
- c) **Circular N° 33-8809**, vigencia agosto 2007: establece que los procedimientos y el reporte del auditor externo deben realizarse directamente sobre el ICOFR para determinar su efectividad y ya no sobre la evaluación y conclusiones extraídas por la gerencia.

- d) **Circular N° 33-8810**, vigencia junio 2007: define el término “debilidad material”. Esta guía interpretativa de la SEC contempla aspectos sobre cómo la gerencia podría realizar la evaluación de la efectividad del ICOFR, a saber: a) Identificación de riesgos que afecten la confiabilidad de la información financiera; b) Identificación de los controles diseñados para prevenir errores materiales en la información financiera; c) Evaluación de la efectividad operativa del ICOFR; d) Respaldo documental de la evaluación realizada; e) Informe sobre la situación del ICOFR.
- e) **Circular N° 33-8829**, vigencia setiembre 2007: define el término “deficiencia significativa”.

Lo precedente confirma la regulación más estricta sobre aspectos vinculados con los sistemas legales y marcos institucionales a nivel internacional.

2.2.1.4. Junta Supervisora de Contabilidad de Compañías Públicas (PCAOB)

Buscando incrementar la confiabilidad del proceso de preparación y presentación de información financiera, la Ley SOX creó la Junta Supervisora de Contabilidad de Compañías Públicas de los Estados Unidos (PCAOB), con el objetivo prioritario de redactar normas que provean a las firmas auditoras un marco para la conducción de auditorías sobre el control interno en compañías que cotizan en bolsa.

Así fue que en el año 2004 la PCAOB emitió, y la SEC aprobó, la **Norma de Auditoría N° 2 (AS2)**. Esta norma requiere que los auditores no solo evalúen la adecuación de los procedimientos llevados a cabo por la gerencia para evaluar la efectividad del control interno sobre la preparación y presentación de información financiera de la compañía, sino también, la realización directa por parte del auditor de testeos que le permitan hacerse de una opinión sobre la efectividad de dicho sistema de control interno.

Desde la emisión de la AS2, la PCAOB monitoreo su aplicación, evaluó sus resultados, valoró los comentarios recibidos del público y emitió en junio de 2007 la **Norma de Auditoría N° 5 (AS5)**, la cual establece que el objetivo del auditor en una auditoría de control interno sobre el reporte financiero es emitir una opinión sobre la efectividad de dicho sistema de control al cierre del ejercicio contable. Esta auditoría deberá ser llevada a cabo de manera conjunta con la auditoría de los estados financieros y por lo tanto implicará la necesidad de una adecuada planificación de los procedimientos a efectuarse. Si el auditor detectara debilidades en el control interno, deberá evaluar su severidad y determinar si individual o colectivamente las mismas configuran deficiencias significativas.

Se observa que previo a la emisión del informe sobre el ICOFR, el auditor debe comunicar de manera escrita a la dirección superior y gerencia, las deficiencias significativas que hayan sido detectadas durante el trabajo.

2.2.1.5. Control Interno – Marco Integrado de COSO

En relación al contenido de los reportes de la gerencia sobre la efectividad del control interno que en la práctica las compañías presentan a la SEC, mantienen relación con las recomendaciones propuestas por el Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO) – **Marco Integrado** (1992), lo que demuestra que dicho Informe mantiene su vigencia y sigue siendo junto a **Control Interno sobre el Reporte Financiero – Guía para Pequeñas Empresas Públicas** (junio 2006) el marco de referencia más utilizado, estableciendo los criterios necesarios para evaluar el correcto diseño y funcionamiento de los sistemas de control interno corporativos.

Según Control Interno – Marco Integrado de COSO (1992), y en concordancia con lo planteado en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), el objetivo del reporte de la gerencia será informar acerca de la efectividad del control interno sobre la preparación y presentación de información financiera.

Respecto de la **versión actualizada de Control Interno – Marco Integrado de COSO** (mayo 2013) se aprecian cambios respecto de la edición original emitida en 1992. A continuación, se explicita los cambios más relevantes para el tema objeto de estudio:

- Aplica un enfoque basado en 17 principios, que representan los conceptos fundamentales asociados a los componentes del control interno.
- Exige que cada componente y los principios relevantes estén implementados y en funcionamiento de forma integrada.
- Amplía la categoría de objetivos de información, incorpora otras formas de información externa más allá de lo financiero, así como la información interna de tipo financiero y no financiero.
- Tiene en cuenta la globalización de los mercados y los diferentes modelos operativos adoptados por la dirección.
- Amplía el concepto de gobierno, en relación con el consejo de administración y los distintos comités del consejo (auditoría, compensaciones y nombramiento).
- Tiene en cuenta las expectativas existentes en materia de capacidades y responsabilidades por la rendición de cuentas.
- Refleja el incremento de relevancia experimentado por la tecnología.
- Aumenta la consideración de las expectativas antifraudes.

Respecto de las herramientas para evaluar la efectividad de un sistema de control interno, se aprecia el desarrollo de planillas resumen de deficiencias de control interno, con identificación de la fuente de deficiencia (componente y principio), descripción, consideración de gravedad, propietario / responsable, plan de actuaciones correctivas, efectos sobre presencia / funcionamiento, deficiencias detectadas en otros principios que hayan contribuido al que se está abordando.

En síntesis, se observa que el nuevo Marco introduce cambios alineados y consistentes con los nuevos requerimientos normativos internacionales.

2.2.1.6. Federación Internacional de Contadores (IFAC)

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), desde su creación en 1977 ha ido tendiendo a reemplazar a EEUU en el carácter de principal referente a nivel mundial, dado que uno de sus principales objetivos es el de armonizar y homogeneizar la normativa profesional internacional.

Sus pronunciamientos en la materia se denominan **Normas Internacionales de Auditoría (NIA)** y en general los distintos países (incluido Uruguay) han procurado adaptar su normativa a ellas o adoptarlas directamente como normas nacionales.

A continuación, se identifica las consideraciones básicas en la evaluación del sistema de control interno e información financiera, con énfasis en la normativa internacional que lo sustenta:

A) Actitud del auditor respecto a errores e irregularidades

La aplicación de la **NIA 240** "Fraude y Error", centra su atención en la responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros, aunque la responsabilidad básica para la prevención y detección de fraude y error compete a la administración del gobierno de la entidad. Otras cuestiones tratadas en la NIA 240 se refieren a la documentación en los papeles de trabajo del auditor de los factores de riesgo de fraude o error detectados; los procedimientos ejecutados en conexión con ellos; las representaciones de la dirección que debe obtener; las comunicaciones de los hallazgos de fraude o error a la dirección; las comunicaciones de debilidades importantes de control interno y otros temas relacionados.

Por su parte, la **NIA 320** "Importancia Relativa de la Auditoría", proporciona lineamientos sobre la evaluación y disposición de las representaciones erróneas y el efecto en el dictamen del auditor. La materialidad de los errores e irregularidades deben ser evaluadas y posteriormente incluirlas en su dictamen o en el informe de control interno.

Cuando el auditor identifica una representación errónea resultante de fraude, o un presunto fraude y/o error, deberá considerar la responsabilidad del auditor de comunicar esta información a la administración, a los encargados del mando y, en algunas circunstancias, a las autoridades de vigilancia y control de la entidad, de acuerdo con la **NIA 260** "Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del mando". A su vez, la **NIA 315** "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", establece que el auditor deberá enterar al gobierno corporativo o a la administración, tan pronto sea factible, y a un nivel apropiado de responsabilidad, de las debilidades de importancia relativa en el diseño o implementación del control interno. Si el auditor identifica riesgos de representación errónea de importancia relativa que la entidad no ha controlado, o cuyo control relevante es inadecuado, o si a juicio del auditor hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, entonces el auditor incluye estas debilidades del control interno en la comunicación de asuntos de auditoría del interés del gobierno corporativo.

Con la emisión de la **NIA 265** “Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración”, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) de la IFAC buscó la sustitución de la expresión “debilidades de importancia relativa de control interno” por “deficiencias significativas de control interno”, este cambio es otro aspecto que contribuye a la convergencia internacional de las normas de auditoría. El objetivo fue evitar diferencias con respecto a las definiciones que se manejan internacionalmente.

Una deficiencia de control interno en sí misma puede no ser lo suficientemente importante para constituir una deficiencia significativa, sin embargo una combinación de deficiencias que afecten la misma cuenta, rubro, revelación, o componente de control interno puede incrementar el riesgo de que ocurra un error y así constituir una deficiencia significativa.

El hecho de que el auditor haya comunicado una deficiencia a la administración en una auditoría anterior, o que la administración tenga conocimiento de la misma, no elimina la necesidad del auditor de volver a comunicar la deficiencia si no se tomaron acciones correctivas. La falta de acciones correctivas y la ausencia de una explicación por parte de la administración de por qué las mismas no se llevaron a cabo, puede representar una deficiencia significativa.

B) Relevamiento y evaluación del sistema de control interno de la entidad

En términos generales, se observa que la normativa aplicable distinguen las siguientes etapas relativas a la evaluación del control interno:

- Evaluación del ambiente de control: para encontrar indicios de los controles internos que existen en la organización. Si el auditor llega a una conclusión favorable luego de esta evaluación es probable que adopte un enfoque de confianza en los controles.
- Relevamiento y descripción de los sistemas: se trata de relevar todos los controles que existen en los ciclos de negocio en los que el auditor ha planeado confiar.
- Evaluación preliminar de los controles: implica evaluar si el diseño de los controles internos en los que se piensa confiar es eficaz.
- Programas de trabajo: a partir de las conclusiones obtenidas acerca de los controles de la entidad, se desarrollan los programas de trabajo, los cuales establecen qué procedimientos de auditoría (naturaleza, oportunidad y alcance) se deben realizar. Se incluyen pruebas de confiabilidad para verificar el efectivo funcionamiento del control en cuestión, así como también pruebas sustantivas.

En función de los riesgos inherentes y de control identificados, es que el auditor planifica la naturaleza, el alcance, la extensión y oportunidad de los procedimientos que aplicará durante la auditoría de forma de analizar la razonabilidad de los distintos saldos de los estados financieros.

De acuerdo con la **NIA 330**, el objetivo del auditor es obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa, mediante la planeación e implementación de respuestas apropiadas a dichos riesgos.

C) Evaluación del sistema de control interno en procesos y transacciones

Luego de evaluar el sistema de control interno a nivel de empresa, el sistema de contabilidad de una organización se convierte en el foco atención para la evaluación del control interno sobre la información financiera. En tal sentido, el auditor debe considerar los siguientes tres aspectos:

1. Identificar y evaluar las cuentas y transacciones significativas

- **Cuentas Significativas:** Una cuenta o un grupo de cuentas es clave si existieran errores de importancia que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros u otros asuntos legales, conflicto de intereses o beneficios no autorizados a funcionarios los cuales, aunque no sean materiales, pueden afectar adversamente el prestigio de la empresa con sus clientes, accionistas o el público si estos asuntos quedaran sin ser detectados.

La importancia de una cuenta son su tamaño y composición, y su susceptibilidad a manipulación o pérdida; su naturaleza; el volumen de la actividad, tamaño, complejidad y homogeneidad de las transacciones individuales procesadas a través de la cuenta y la subjetividad en la determinación del saldo de la cuenta.

2. Otras Consideraciones de Control

- Las políticas y procedimientos en relación con la autorización, salvaguardia de activos, responsabilidad sobre activos y segregación de funciones son establecidos por la gerencia para poder proveer una seguridad razonable de que:
 - a) Los activos son adquiridos, custodiados y usados, y los pasivos son incurridos y liberados conforme a las decisiones de la gerencia.
 - b) La información financiera es mantenida correctamente en los libros y registros con respecto a activos y pasivos resultantes de dichas decisiones.

Estas políticas y procedimientos son parte integral de un sistema de control interno y se relacionan básicamente con el control de la gerencia sobre la disposición de los activos y pasivos de la empresa y, de manera indirecta con los controles sobre el procesamiento de datos, los cuales se ocupan de la contabilización correcta, puntual y completa de las transacciones. Sin embargo, la ausencia de dichos controles podría incrementar el riesgo de errores de importancia en la información financiera incluida en los libros y registros de la empresa.

3. Efectos de la Tecnología de Información (TI)

- Los controles de TI incluyen controles de aplicación y controles generales. Estos controles ayudan a proveer una seguridad razonable de que las transacciones son válidas y están debidamente autorizadas y procesadas de manera completa y precisa para dar confiabilidad.

Muchas empresas utilizan servicios externos para procesar transacciones. En ese caso, además de evaluar los controles dentro de la empresa, la gerencia tiene que desarrollar un conocimiento de la importancia que el procesamiento en la empresa de servicio tiene para el sistema contable y los controles de la empresa.

Con base en el grado de importancia, la gerencia puede necesitar hacer una evaluación de los controles establecidos en la empresa de servicio. Con frecuencia el auditor de la

empresa de servicio prepara un reporte sobre estos controles, el cual será útil para la evaluación de los mismos por parte de la gerencia.

2.2.1.7. Últimas novedades de IAASB

El objetivo del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) de la IFAC es servir al interés público con la definición de normas de auditoría, aseguramiento y demás normas relacionadas de alta calidad. El **Manual del IAASB**, contiene los siguientes cuerpos normativos:

- Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC 1).
- 100-999 Normas Internacionales de Auditoría (NIA), han de aplicarse en la auditoría de información financiera histórica.
- 2000-2699 Normas Internacionales sobre Compromisos de Revisión (ISRE), han de aplicarse en la revisión de la información financiera histórica.
- 3000-3699 Normas Internacionales sobre Compromisos de Aseguramiento (ISAE), han de aplicarse en los contratos de aseguramiento que no sean auditorías o revisiones de información financiera histórica.
- 4000-4699 Normas Internacionales de Servicios Relacionados (ISRS), han de aplicarse a trabajos de compilación, compromisos para aplicar procedimientos acordados a la información y otros compromisos de servicios relacionados.

La aplicación coherente de las normas es fundamental para mejorar la uniformidad de la práctica en todo el mundo, fortaleciendo así la confianza pública en la auditoría y aseguramiento de la profesión a nivel global.

Como apoyo a la estabilidad financiera global, la finalización del Proyecto Claridad del IAASB a finales del año 2008 estableció una base sólida para un idioma de auditoría internacional único, tanto para el sector privado como público. Las NIA clarificadas enfatizan el uso del juicio profesional y requieren que el auditor planee y realice la auditoría con escepticismo profesional.

Desde 2012 el IAASB realiza debates con el Comité Basilea sobre Supervisión Bancaria, en esas instancias los agentes reguladores apoyaron la necesidad de obtener de parte del IAASB una guía mejorada relacionada con la auditoría de bancos.

Actualmente, la legislación propuesta por la Comisión Europea obliga el uso de las NIA para auditorías legales dentro de la Unión Europea. Esto significa un gran paso hacia la adopción e implementación global de normas internacionales de alta calidad que facilitan la transparencia, consistencia, crecimiento económico y estabilidad financiera.

Si bien la manera en que las jurisdicciones adoptan o convergen hacia las NIA puede diferir, los esfuerzos de adopción e implementación cobran impulso en todo el mundo.

En 2013 el IAASB emitió la Norma Internacional sobre Contratos de Aseguramiento (ISAE) titulada **ISAE 3000** (revisada - Trabajos de aseguramiento diferentes a auditorías o revisiones

de información financiera histórica), que ofrece un marco sólido para un amplio rango de contratos de aseguramiento, desde aseguramiento de estados sobre la efectividad del control interno por ejemplo, hasta el aseguramiento sobre informes de sostenibilidad y futuros contratos relacionados con la información financiera.

El informe ISAE 3000 generalmente consiste en una descripción del alcance, la norma contra la que el informe se pone a prueba, una descripción de la estructura de control y una descripción detallada del sistema de gestión de riesgos y una matriz de control que consta de los riesgos, los objetivos de control relacionadas y los controles relacionados.

Respecto de otras novedades y firme con su proceso de actualización, en junio de 2014, el IAASB, emitió el borrador final del nuevo informe de auditoría, consecuencia de las revisiones y/o creación de las siguientes normas internacionales de auditoría:

- NIA 700 (Revisada), sobre formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- NIA 720 (Revisada), sobre responsabilidades del auditor frente a otra información en los documentos que contienen estados financieros auditados.
- Nueva NIA 701 (Propuesta), sobre comunicación de asuntos importantes de auditoría en el informe del auditor independiente.
- NIA 260 (Revisada), sobre comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- NIA 570 (Revisada), sobre negocio en marcha.
- NIA 705 (Revisada), sobre opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
- NIA 706 (Revisada), sobre párrafos de énfasis y otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.

Desde la última modificación a la NIA 700 en 2009, el IAASB continuó con los usuarios de la información financiera (autoridades, reguladores, analista, inversionistas, etc.) la búsqueda por mejorar el informe de auditoría, con el propósito de dar respuesta a sus necesidades y a describir de manera más acabada los hechos relevantes del proceso de auditoría.

Es así que a finales de 2014 el IAASB emite la NIA 700 (Revisada), la cual requiere declaración explícita de la independencia del auditor y revelar la fuente de los requisitos de ética relevantes. Dado que normalmente se proporciona un periodo de 12 meses después de la emisión de cualquier NIA final, para la traducción, adopción y aplicación, se estima será de aplicación a nivel internacional para auditorías de estados financieros de periodos que se inicien en el ejercicio 2016.

2.2.1.8. Convergencia normativa en Latinoamérica

Respecto de la tendencia normativa en Latinoamérica se observa que países como:

- **México** (Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar: Boletín 3050 “Estudio y Evaluación de Control Interno” y 5030 “Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno),
- **Colombia** (Comité de Normas de Aseguramiento),
- **Argentina** (Resoluciones Técnicas RT 7 – Normas de Auditoría) y
- **Uruguay** (Pronunciamiento 18 – CCEAU),

Son claros ejemplos de la convergencia hacia las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA), las NIA y las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGU).

El resultado de lo observado en México, a través de sus **normas / boletines 3050 y 5030**, establecen que para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, el auditor contratado debe efectuar un estudio y evaluación del sistema de control interno existente.

Por lo expuesto, se evidencia nuevamente que el informe que el auditor prepara como resultado de la revisión del control interno tiene por objetivo dar cumplimiento al pronunciamiento relativo a la responsabilidad que el auditor tiene de informar al cliente las deficiencias encontradas en el sistema de control interno, así como proporcionarle sugerencias de mejora para inducir a la entidad examinada que adopte las medidas necesarias para la corrección de las deficiencias y el fortalecimiento del control interno.

En la misma línea, tal como se observa en la sección situación a nivel nacional, Uruguay aplica la Edición 2010 de las NIA traducidas al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), en concordancia con lo establecido a nivel internacional para el aseguramiento de estados sobre la efectividad del control interno.

2.2.1.9. Ámbito Europeo - Control interno sobre la información financiera en las entidades cotizadas (SCIIF)

En el ámbito europeo se han adoptado diversas iniciativas legislativas, en particular, el Parlamento y el Consejo Europeo aprobaron las siguientes Directivas:

- Nro. 2006/43 (mayo/2006), relativa a la auditoría de cuentas. Esta directiva requiere que los comités de auditoría de las entidades cotizadas supervisen el proceso de presentación de la información financiera, la eficacia del control interno, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos.
- Nro. 2006/46 (junio/2006), requiere que las entidades faciliten a los mercados una descripción de las principales características de los sistemas de control interno y gestión de riesgos en relación con el proceso de emisión de información financiera.

En ese contexto, es que se considera la regulación de España relativa al control interno sobre la información financiera de las entidades cotizadas, la cual identifica líneas de actuación, así como un conjunto de recomendaciones y buenas prácticas que sirven de marco de referencia para desarrollar o reforzar los sistemas de control interno y mejorar la fiabilidad de la información financiera.

Si bien en materia de control interno, el marco normativo español no se ha visto alterado de manera substancial en los últimos años, se propuso regular los siguientes aspectos:

- Las entidades cotizadas están obligadas a describir en el Informe Anual de Gobierno Corporativo (IAGC) su política de identificación y control de riesgos de carácter general e informar sobre el grado de seguimiento de las recomendaciones del Código unificado de buen gobierno de las sociedades cotizadas, publicado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) en mayo de 2006.
- Los comités de auditoría deben conocer el proceso de elaboración de la información financiera, los sistemas de control interno y supervisar la función de auditoría interna. Se requiere que sus miembros sean en su mayoría consejeros no ejecutivos, que asuma la supervisión de la función de auditoría interna, en el caso de que exista, y conozca el proceso de información financiera y los sistemas de control interno de la entidad.
- Los auditores externos deben evaluar los sistemas de control interno para determinar el alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas de auditoría para expresar su opinión sobre los estados financieros. Al finalizar su trabajo deben comunicar a la dirección y al comité de auditoría o a los administradores de las entidades auditadas las deficiencias de control interno significativas que hayan detectado.

En noviembre de 2009 el Gobierno aprobó un Anteproyecto de Ley de Economía Sostenible, en el que se introducen ciertas modificaciones a la LMV, entre otras, que se incluya en el IAGC: “Una descripción de las principales características de los sistemas de control interno y gestión de riesgos en relación con el proceso de emisión de información financiera regulada”.

En la misma línea, los marcos regulatorios de los principales mercados europeos, relativos a los sistemas de control interno, establecen obligaciones y recomendaciones a las entidades cotizadas. Los requisitos varían significativamente de unos países a otros y suponen distintos grados de repercusión en la estructura organizativa de las entidades, en los costos que soportan y en los niveles de fiabilidad que incorporan. Existen marcos regulatorios que incluyen requerimientos estructurados y elevada responsabilidad para administradores y directivos. Entre estos destacan el sistema norteamericano establecido en la Ley Sarbanes-Oxley de 2002 (SOX), imitado por Japón (J-SOX) y Canadá (C-SOX). También hay marcos normativos menos estrictos, como los desarrollados en Reino Unido, Francia y Alemania.

En la Figura 1 se expone las principales características de los marcos regulatorios mencionados, a partir del análisis de determinados atributos esenciales:

Atributos	Estados Unidos	Reino Unido	Francia	Alemania
Naturaleza de la obligación	Se obliga a realizar una supervisión anual del SCIF. El grado de información suministrada al mercado es menor en términos cuantitativos, pero cualitativamente mayor porque se informa de su eficacia y debilidades identificadas	Se exige mantener, supervisar y describir el sistema de control interno, recomendando su revisión anual. La entidad debe informar de si realiza la revisión, y si los eventuales hallazgos (no se pide información concreta) han sido o van a ser abordados.	Las entidades están obligadas a desglosar las características de su sistema de control interno, pero no se exige expresamente informar sobre los resultados de la evaluación del sistema. No obstante, si la entidad no identificase en su informe las debilidades materiales surgidas en el curso de la auditoría financiera, el auditor externo deberá hacer referencia a éstas en el suyo.	Las entidades están obligadas a informar del SCIF y los comités de auditoría a supervisarlos, así como a implantar y mantener un sistema de reconocimiento anticipado de riesgos.
Características del modelo	Está orientado al SCIF.	Hace referencia a la gestión de riesgos, resaltando el SCIF.	Hace referencia a la gestión de riesgos, resaltando el SCIF.	Cubren todas las áreas del control interno y otorga mayor importancia a los riesgos de continuidad del negocio que al SCIF.
Verificación externa	Se exige que el SCIF sea evaluado por el auditor externo, publicando su opinión acerca de si es eficaz o no, a partir de una norma de auditoría específicamente aplicable.	Requiere al auditor externo procedimientos para revisar la información facilitada al mercado, junto a un informe público en el que se manifiestan aquellas excepciones identificadas en la aplicación de dichos procedimientos. Hay normas de auditoría específicas al respecto.	Similar al Reino Unido. Adicionalmente, el auditor externo debe determinar si las debilidades materiales identificadas en el proceso de la auditoría financiera han sido adecuadamente descritas en el informe. Si no lo hubieran sido, deberá informar sobre ellas en su informe.	Se requiere un informe con opinión sobre el sistema de reconocimiento anticipado de riesgos implementado por la dirección, que no es público, a partir de una norma de auditoría específica. No se impone revisión sobre la supervisión e información del SCIF.
Marco de referencia	Se sugiere COSO pero no obliga a ninguno en concreto.	Ha desarrollado su propio marco de referencia, pero no es obligatorio.	Ha desarrollado su propio marco de referencia, pero no es obligatorio.	No hace referencia a ningún marco de control interno, pero en el sistema de reconocimiento anticipado de riesgos las medidas que se requieren suelen ser específicas.
Guías de apoyo para facilitar a las entidades el cumplimiento de requisitos de transparencia y supervisión del SCIF	Existen guías de apoyo.	Existen guías de apoyo.	Existen guías de apoyo.	No existen guías de apoyo.

Figura 1. Análisis de atributos. Fuente: Control interno sobre la información financiera en las entidades cotizadas. Comisión Nacional del Mercado de Valores, España. Edición Junio 2010

Para finalizar, los principios y buenas prácticas recomendados por este marco regulatorio se basan en el internacionalmente reconocido Control Interno – Marco Integrado de COSO. Se ha utilizado el Informe COSO por su amplia difusión internacional y compatibilidad con el marco integral de gestión de riesgos.

2.2.1.10. Comité de Supervisión Bancaria de Basilea

Específicamente en el ámbito bancario se han adoptado diversas iniciativas legislativas, en particular, el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea, divulgó en el año 1998 el Marco de Referencia para los Sistemas de Control Interno en las Organizaciones Bancarias (Internal Control Systems in Banking Organizations) – **Basilea I**, orientado a la evaluación del control interno en este tipo de organizaciones.

Este marco señala que, la junta de directores y la administración superior, deberían asegurarse que existan controles internos adecuados y promover un ambiente donde los empleados

entiendan y cumplan con sus responsabilidades de control. También, plantea que los supervisores bancarios deberían evaluar el compromiso asumido por la junta de directores y la administración del banco con el control interno.

Respecto del papel y responsabilidad del auditor externo, si bien no es parte de una organización bancaria ni de su sistema de control interno, tienen un impacto importante en la calidad de los controles internos a través de sus actividades de auditoría, incluyendo las discusiones con la administración y las recomendaciones para mejorar los controles internos. El alcance dado al sistema de control interno varía por parte del auditor y por parte del banco; sin embargo, se espera que las deficiencias significativas identificadas por los auditores sean reportadas a la administración en cartas confidenciales y, en determinados países, a la autoridad de supervisión.

Otra iniciativa del Comité fue el marco revisado Convergencia internacional de medidas y normas de capital – **Basilea II**, divulgado en junio de 2004, el cual incorpora el tema de riesgo operativo y establece 3 pilares fundamentales a tener en cuenta (requerimiento de capital, procesos de supervisión y revisión, y transparencia de información).

Relacionado con lo anterior se observó la emisión por parte del Comité del marco **Buenas prácticas para la gestión y supervisión del riesgo operativo**, divulgado en febrero 2003, el cual recoge una serie de principios para una gestión y supervisión eficaces del riesgo operativo, de modo que los bancos y autoridades supervisoras puedan utilizarlos al evaluar políticas y prácticas destinadas a gestionar este tipo de riesgos. Este documento parte de la premisa de que si el riesgo operativo no se controla adecuadamente, puede verse afectado el perfil de riesgo de la institución, con lo que podría verse expuesta a pérdidas significativas.

Por último, el Comité emitió el marco **Basilea III** - Marco regulador global para reforzar los bancos y sistemas bancarios, divulgado en diciembre de 2010 (rev. junio de 2011). Este documento surge como respuesta a la crisis financiera del año 2007 y abarca una serie de medidas encaminadas a exigir más capital y de mayor calidad, establecer requerimientos mínimos de liquidez a corto y largo plazo, y fija un ratio máximo de endeudamiento.

A modo de ejemplo, se presenta la conclusión del Modelo de Control Interno (MCI) del Grupo Santander – memoria consolidada correspondiente al ejercicio anual finalizado el 31/12/2014, de forma de evidenciar el cumplimiento de la normativa internacional:

- El MCI del Grupo abarca el conjunto de procesos y procedimientos efectuados por la dirección, y resto de personal de la entidad, diseñados para proveer una seguridad razonable en relación al logro de las metas fijadas, cubriendo los objetivos de control sobre estrategia corporativa, efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. En este contexto, el MCI del Grupo cumple con todos los requerimientos legales y regulatorios y se ajusta a las directrices establecidas por el Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO) en su último marco publicado en 2013: Internal Control Integrated Framework y en el Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations emitido por el Banco Internacional de Pagos de Basilea (BIS).

2.2.2. La situación a nivel nacional

2.2.2.1. Introducción

Los auditores ofrecen una amplia gama de servicios profesionales a sus clientes, incluyendo la auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados. Estos servicios requieren el cumplimiento de las normas internacionales o requisitos nacionales que se han basado en los internacionales.

Es ampliamente reconocido que las auditorías de alta calidad benefician directamente a las empresas e indirectamente a la economía y la sociedad en general. Asimismo, pueden tener una influencia significativa en las decisiones de inversión, ya que se consideran que son vitales para el funcionamiento eficaz de los mercados de capitales.

Se aprecia que la aplicación de las normas internacionales de auditoría incrementa la comparabilidad, coherencia, claridad, credibilidad y transparencia de la información financiera. A su vez, la información financiera de alta calidad, incrementa la estabilidad de la infraestructura financiera local y fomenta la confianza de la inversión internacional.

Con la expresión Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) se alude a las disposiciones adoptadas por órganos representativos de la profesión contable, que constituyen el marco normativo al que debe ajustar su actuación todo profesional que lleve a cabo una auditoría de estados financieros. Le ocupan normas relativas a la persona del auditor, las relativas a su trabajo y las relativas a su dictamen.

En nuestro país, el órgano representativo de la profesión contable es el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU).

2.2.2.2. Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU)

Órgano al cual le compete la adopción del marco normativo al que habrá de ajustarse la actuación de todo profesional que lleve a cabo una auditoría de estados financieros e informe sobre el sistema de control interno de la entidad.

Como antecedente se observa que el Pronunciamiento 2 (de 1967), define las NAGA a ser aplicadas en Uruguay, las que estuvieron vigentes hasta 1990, oportunidad en que por medio de los Pronunciamentos 8 y 9 fueron derogados los anteriores y se pasó a tener como principal frente de referencia para normas de auditoría a las Guías Internacionales de Auditoría (GIA) de IFAC (ahora denominadas NIA) y se estableció la obligatoriedad de alguna de ellas (Gubba, Gutfraind, Montone, Rodríguez, Sauleda y Villarmarzo, 2014).

En 1999 se dio un paso hacia la armonización de la norma nacional con la internacional, mediante el Pronunciamiento 13 se adoptaron las NIA de IFAC, con excepciones que refieren a “servicios relacionados” y no a auditoría de estados financieros (Gubba *et al.*, 2014).

En 2010 entró en vigencia el **Pronunciamiento 18**, que establece la sustitución de los Pronunciamentos 7 (sobre Informe de Compilación), 8, 9 y 13 (sobre Normas de Auditoría Generalmente Aceptada) y 17 (sobre Procedimientos de Auditoría Previamente Acordados) y la adopción de las siguientes normas emitidas por el IFAC (Gubba *et al.*, 2014):

- Normas Internacionales de Control de Calidad 1 (**NICC1 o ISQC 1**),
- Normas Internacionales de Auditoría (**NIA**),
- Normas Internacionales sobre Compromisos de Revisión (**NICR o ISRE**),
- Normas Internacionales sobre Trabajo para Atestiguar o Asegurar Distintos de Auditorías (**NICS o ISAE**) y
- Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (**NISR o ISRS**).

Asimismo, se indica que las normas se deben aplicar en el marco de referencia ético que establece el **Código de Ética** del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay y en lo no previsto por el Código de Ética de IFAC.

El Pronunciamiento 18 declara como versión de referencia en español para la aplicación de las normas antes referidas la Edición 2006 emitida por IFAC y traducida al español bajo la supervisión del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

En setiembre de 2011 se aprueba una actualización al Pronunciamiento 18, la que establece que para ejercicios iniciados en enero de 2012 será de aplicación la Edición 2010 de las NIA traducidas al español por el IMCP. La última versión de NIA traducida al español por el IMCP es del 2011, la cual no tiene cambios sustanciales con respecto a la del 2010, razón por la cual no ha dado lugar a una nueva actualización del Pronunciamiento (Gubba *et al.*, 2014).

En síntesis, las normas de auditoría vigentes en Uruguay son las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad en su edición 2010. Se destaca que las metodologías de trabajo que utilizan las firmas de auditoría a nivel internacional y las bases de los programas de auditoría se encuentran alineadas a las NIA. Si bien en los últimos años, IFAC ha realizado cambios a las normas, no se ha generado un desfase mayor entre el cuerpo de normas de auditoría vigente en Uruguay y el actual a nivel internacional.

En concordancia con lo anterior, se aprecia que la Norma Internacional sobre Trabajo para Atestiguar o Asegurar Distintos de Auditorías, **ISAE 3000**, es empleada por las firmas de servicios profesionales en Uruguay, en concordancia con lo establecido a nivel internacional para el aseguramiento de estados sobre la efectividad del control interno.

Respecto del impacto de la **NIA 265** en Uruguay se aprecia la dificultad para identificar a los encargados del gobierno corporativo, sea por el tamaño y/o estructura de las organizaciones. En definitiva, el profesional termina informando las deficiencias de control interno a la administración y no al órgano que tiene el poder de controlar a la misma, por lo que no existiría una clara oposición de intereses.

Asimismo hay consenso en Uruguay de comunicar por escrito las deficiencias de control interno detectadas. Generalmente, el contenido de la misma consiste en una explicación del trabajo de auditoría realizado, de la responsabilidad de la administración por el mantenimiento del sistema de control interno, y una declaración expresa de que no se ha realizado una evaluación completa del sistema de control interno de la entidad, y que por lo tanto no se está emitiendo una opinión sobre el sistema de control interno. Además de la

descripción de las deficiencias encontradas y su impacto, se incluye una recomendación para cada una de ellas.

2.2.2.3. **Ámbito Público**

Respecto del ámbito público, el **Tribunal de Cuentas de la República** (TCR) y la **Auditoría Interna de la Nación** (AIN) son los órganos responsables de ejercer la función de auditoría interna, con la finalidad de velar, promover y agregar valor a la gestión eficaz, eficiente, transparente y ajustada a las normas jurídicas del Estado.

Con la promulgación del **Decreto 88/2000** se dictan normas relativas a la uniformización de los sistemas contables y al control interno de los Incisos de la Administración Central. Asimismo, dicho Decreto prevé la instalación gradual de unidades de Auditoría Interna (AI), priorizando los Incisos de mayor complejidad y dimensión. El art. 5 establece que “el jerarca será responsable de la existencia y mantenimiento de un sistema integrado de control interno, compatible con los sistemas de control de gestión... y agrega, que dichos sistemas, deberán incorporar instrumentos idóneos para el ejercicio del control previo y posterior y deberán contar con la aprobación de la AIN.”

En otro orden, se les establece a los Entes Autónomos, Servicios Descentralizados y Gobiernos Departamentales, la responsabilidad por la preparación y razonable presentación de Estados Financieros de acuerdo con las **Normas Contables Adecuadas en Uruguay y la Ordenanza Nro. 81 del TCR** (aprobada en dic/2002). Esta responsabilidad incluye diseñar, implementar y mantener un sistema de control interno adecuado para la preparación y presentación de que tales estados estén libres de errores significativos, ya sea debido a fraude o error, seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas, y realizar estimaciones contables razonables en las circunstancias.

La responsabilidad del TCR es expresar una opinión sobre los estados financieros auditados de acuerdo con normas de auditoría emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (**INTOSA**).

Por su parte, la AIN es el órgano estatal de control de organismos públicos, de sociedades anónimas y de cooperativas, funcionalmente desconcentrado del Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía y Finanzas:

- En el ámbito público, encabeza el sistema de control interno de los actos y de la gestión económico-financiera de los órganos y reparticiones comprendidos en la persona pública Estado y de los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados comprendidos en el artículo 220 de la Constitución de la República.
- En el ámbito privado, su misión es actuar como órgano estatal de control aprobando la constitución, las modificaciones estatutarias, y la disolución de las sociedades anónimas. Además, realiza el control de funcionamiento y liquidación de las sociedades anónimas abiertas. Y ejerce el control sobre las cooperativas (excepto las cooperativas sociales) expidiendo un certificado de cumplimiento regular de obligaciones a toda cooperativa inscrita en sus registros que lo solicite y que esté al día en el cumplimiento de las obligaciones establecidas legalmente.

La AIN en su proceso de actualización, aprobó en la última década las siguientes normas:

- El Código de Ética (Resolución del 11/6/2006),
- El Manual de Procedimientos (Resolución del 24/1/2007),
- El Marco Conceptual y las Normas de Control Interno (Resolución del 25/1/2007) y
- Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay (NAIGU) y sus Guías Técnicas (Resolución del 22/8/2011).

Respecto del **Marco Conceptual y las Normas de Control Interno**, fue aprobado con el propósito de colaborar con la Administración a alcanzar las metas y objetivos previstos dentro de un enfoque de excelencia en la prestación de sus servicios. Considera al sistema de control interno, el marco fundamental para un buen gobierno corporativo, una gestión pública transparente y adecuada rendición de cuentas. En tal sentido, el director o jerarca máximo de cada repartición del Estado es responsable por diseñar y mantener vigente un ambiente y estructura de control interno, acorde a las circunstancias que promuevan los objetivos institucionales y gubernamentales, velando y garantizando un proceso integral de rendición de cuentas en el sector de su competencia.

Las **Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay (NAIGU) y sus Guías Técnicas**, establecen la responsabilidad de todo funcionario al que se le ha confiado el manejo de recursos públicos:

- de emplearlos con eficiencia, economía y eficacia para lograr los fines para los cuales les fueron entregados,
- de cumplir las leyes y regulaciones aplicables,
- de mantener controles efectivos para que se logre alcanzar la metas y objetivos y se salvaguarden los recursos y
- de obtener, conservar y revelar información financiera y no financiera confiable acerca del uso de los recursos y la obtención de metas.

Los auditores internos deben evaluar la adecuación del gobierno corporativo del sector público y del ambiente de control, la efectividad de los procesos para identificar, evaluar y manejar los riesgos; el aseguramiento proveído por las políticas de control, procedimientos y actividades; la integridad y veracidad de la información y los sistemas de comunicación y la efectividad del monitoreo del jerarca.

Por lo expuesto, se observa que las NAIGU fueron confeccionadas con apego a las Normas Internacionales de Auditoría Interna emitidas por el Instituto de Auditores Internos Global y en lo que le es aplicable a las Normas emitidas por el United State Government Accountability Office (GAO), a las Normas emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y las Normas emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

2.2.2.4. Sector Financiero

Particularmente en el sector financiero, su organismo regulador el Banco Central del Uruguay (BCU) implementó en abril de 2009 los Estándares Mínimos de Gestión para Instituciones de Intermediación Financiera (**CERT**), con el propósito de realizar una evaluación integral por parte de la Superintendencia de Servicios Financieros (SSF) de la calidad de la gestión de las

entidades y en caso de detectar debilidades, evaluar su impacto sobre la capacidad de las mismas de mantener niveles de solvencia prudentes.

Esta metodología CERT (Gobierno Corporativo, Evaluación económico-financiera, Riesgos y Tecnología) le permitió a SSF aumentar la periodicidad de evaluación a las instituciones de intermediación financiera y a ellas poder contar con un diagnóstico a priori de cuán alineadas están respecto a lo establecido por normativa del BCU.

En otro orden, la **Circular BCU N° 1987** (2008) y concordantes **Nro. 2.139** (2013), **Nro. 2251** (2016) sobre Recopilación de Normas de Regulación y Control del Sistema Financiero (RNRCFSF), incorpora a la Parte Séptima (Gobierno Corporativo), los Títulos I (Definición y Requisitos del Gobierno Corporativo), II (Sistema de Gestión Integral de Riesgos) y III (Informes y Registros). Esto es un reflejo de la evolución de las disposiciones normativas establecidas por el BCU sobre el sector financiero uruguayo, que hacían referencia al Sistema Integrado de Control Interno (Circular BCU N° 1664 del 03 de setiembre de 1999), para pasar a tener su afiliación a temas como el Gobierno Corporativo, la Gestión Integral de Riesgos y de Tecnología de Información.

En relación a su forma de gobierno, las instituciones de intermediación financiera deberán elaborar, con carácter anual, un informe de gobierno corporativo, que deberán incluir en su página Web antes del 31 de marzo del año siguiente al ejercicio económico referido.

Respecto de la emisión de informes y registros, se describe en forma sucinta lo establecido para determinados actores intervinientes:

- Comité de Auditoría, elaborará un informe anual sobre las principales actividades y hechos correspondientes al ejercicio respectivo, sus conclusiones y recomendaciones, para ser presentado en la Asamblea de Accionistas o Directorio.
- Auditoría Interna, elaborará sus informes según modalidad y periodicidad adecuadas al cumplimiento de los objetivos. Se incorporarán al Registro especial de informes sobre el sistema de gestión integral de riesgos (SGIR). Deberán remitir los informes al Comité de Auditoría y al Directorio.
- Oficial de Cumplimiento, elaborará sus informes según modalidad y periodicidad adecuadas. Mínimo deberá elaborar un informe anual. Se incorporarán al SGIR.

En relación a su forma de gobierno, las instituciones de intermediación financiera deberán elaborar, con carácter anual, un informe de gobierno corporativo, que deberán incluir en su página Web antes del 31 de marzo del año siguiente al ejercicio económico referido.

2.3. Conclusiones y discusión

Los resultados revelan que ante los escándalos financieros que azotaron los mercados de capitales de EEUU, se constituyó un marco legal para proteger y recuperar la confianza de los inversores por medio de la mejora en la exactitud y confiabilidad de los reportes financieros a ser publicados. En esa línea las leyes emitidas por la SEC y la PCAOB confirman una regulación más estricta sobre aspectos vinculados con los sistemas legales y marco para la conducción de auditorías sobre el control interno en compañías que cotizan en bolsa.

Otro hallazgo interesante es que el contenido de los reportes de la gerencia sobre la efectividad del control interno que en la práctica las compañías presentan a la SEC, mantienen relación con las recomendaciones propuestas por el Control Interno – Marco Integrado. Se aprecia que el nuevo Marco 2013 introduce cambios alineados y consistentes con los nuevos requerimientos normativos internacionales.

Si bien la manera en que las jurisdicciones adoptan o convergen hacia las NIA puede diferir, los esfuerzos de adopción e implementación cobran impulso en todo el mundo. Así lo demuestra la legislación propuesta por la Comisión Europea que obliga el uso de las NIA para auditorías legales dentro de la Unión Europea. Esto significa un gran paso hacia la admisión global de normas internacionales de alta calidad que facilitan la transparencia, consistencia, crecimiento económico y estabilidad financiera.

Adicionalmente, se encontró que los marcos regulatorios de los principales mercados europeos, caso de España, Reino Unido, Francia y Alemania, relativos a los sistemas de control interno, establecen obligaciones y recomendaciones a las entidades cotizadas. Los principios y buenas prácticas recomendados por estos marcos regulatorios se basan en el informe Control Interno – Marco Integrado de COSO, dado su difusión internacional y compatibilidad con el marco integral de gestión de riesgos.

Respecto del ámbito bancario internacional, se encontró diversas iniciativas del Comité de Supervisión Bancaria de Basilea sobre requerimientos legales y regulatorios, ajustados a las directrices establecidas por el informe de Control Interno – Marco Integrado de COSO e informe emitido por el Banco Internacional de Pagos de Basilea (BIS).

En Latinoamérica, los resultados revelan que países como México, Colombia, Argentina y Uruguay, son claros ejemplos de la tendencia hacia las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA), las NIA y las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGU).

A nivel nacional, se aprecia la convergencia hacia las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad (edición 2010). Si bien en los últimos años, la IFAC ha realizado cambios a las normas, no se ha generado un desfase mayor entre el cuerpo de normas de auditoría vigente en Uruguay y el actual a nivel internacional.

Adicionalmente, se encontró que la Norma Internacional sobre Trabajo para Atestiguar o Asegurar Distintos de Auditorías, ISAE 3000, es empleada por las firmas de servicios profesionales en Uruguay, en concordancia con lo establecido a nivel internacional para el aseguramiento de estados sobre la efectividad del control interno.

Otro resultado es el consenso en Uruguay de comunicar por escrito las deficiencias de control interno detectadas. Generalmente, el contenido de la misma consiste en una explicación del

trabajo de auditoría realizado, de la responsabilidad de la administración por el mantenimiento del sistema de control interno, y una declaración expresa de que no se ha realizado una evaluación completa del sistema de control interno de la entidad, y que por lo tanto no se está emitiendo una opinión sobre el sistema de control interno.

En el ámbito público local se encontró la aprobación del Marco Conceptual y las Normas de Control Interno con el propósito de colaborar con la Administración a alcanzar las metas y objetivos previstos dentro de un enfoque de excelencia en la prestación de sus servicios. Consideran al sistema de control interno, el marco fundamental para un buen gobierno corporativo, una gestión pública transparente y adecuada rendición de cuentas.

Adicionalmente, se observó que las NAIGU fueron confeccionadas con apego a las Normas Internacionales de Auditoría Interna emitidas por el Instituto de Auditores Internos Global y en lo que le es aplicable a las Normas emitidas por el United State Government Accountability Office (GAO), a las Normas emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y las Normas emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

La contribución del trabajo es identificar los esfuerzos de adopción o convergencia hacia las NIA en el ámbito nacional e internacional y su aproximación a proporcionar información sobre el sistema de control interno de la entidad.

Los resultados del trabajo pueden resultar de interés para el órgano representativo de la profesión contable en el Uruguay y la academia en general, para propiciar investigaciones sobre asuntos vinculados a los informes de control interno de las entidades, y los inversionistas, para mejorar sustancialmente la calidad y transparencia de la información para la toma de decisiones.

3. Referencias Bibliográficas

Auditoría Interna de la Nación. Accedido desde <http://ain.mef.gub.uy/>

Banco Central del Uruguay (BCU). Circular Nro. 1.987 (2008), Circular Nro. 2.139 (2013) y Circular Nro. 2251 (2016) sobre Recopilación de Normas de Regulación y Control del Sistema Financiero (RNRCFSF). Accedido desde <http://www.bcu.gub.uy/Acerca-de-BCU/Normativa/Paginas/Default.aspx>

Boletín 3050, Estudio y Evaluación del Control Interno. Emitido por Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Accedido desde <http://docplayer.es/7138715-Boletin-3050-estudio-y-evaluacion-del-control-interno.html>

Boletín 5030, Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno. Emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Accedido desde <http://ldominguez.mx.tripod.com/sitebuildercontent/sitebuilderfiles/5030.pdf>

Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU). Accedido desde <http://www.ccea.com.uy/colegio/>

Comisión del Mercado de Valores de los Estados Unidos (SEC). Accedido desde <https://www.sec.gov/>

Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (1998). Marco de referencia para los sistemas de control interno en las organizaciones bancarias. Basilea I. Accedido desde <https://es.scribd.com/doc/99522014/Basilea-I-1988>

Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (2003). Marco de buenas prácticas para la gestión y supervisión del riesgo operativo. Accedido desde <http://www.bis.org/publ/bcbs96esp.pdf>

Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (2004). Marco revisado convergencia internacional de medidas y normas de capital. Basilea II. Accedido desde http://www.bis.org/publ/bcbs128_es.pdf

Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (2010). Marco regulador global para reforzar los bancos y sistemas bancarios. Basilea III. Accedido desde http://www.bis.org/bcbs/basel3_es.htm

Control Interno, Marco Integrado. Edición 1992.

Control Interno, Marco Integrado. Edición 2013. http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa_Asociada/coso_2013-resumen-ejecutivo.pdf

Control interno sobre la información financiera en las entidades cotizadas. Comisión Nacional del Mercado de Valores, España. Edición Junio 2010. Accedido desde http://www.cnmv.es/docportal/publicaciones/grupo/control_interno_sciifc.pdf

Gubba, H., Gutfraind, J., Montone, L., Rodríguez, R., Sauleda, L. y Villarmarzo, R. (2014). Auditoría, guía para su planificación y ejecución. Edición 2014.

IAASB: ISAE 3000. Accedido desde <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-assurance-engagements-isae-3000-revised-assurance-enga>

IFAC. Normas Internacionales de Auditoría. Emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Accedido desde <http://www.ifac.org/>

Junta Supervisora de Contabilidad de Compañías Públicas de los Estados Unidos (PCAOB). Accedido desde <https://pcaobus.org/Pages/default.aspx>

Ley Sarbanes Oxley, (SOX, 2002). Accedido desde http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/Ley_SOX.pdf

M-3683, PYME: particularidades administrativas, contable y control interno; tendencia internacional y realidad en Uruguay. Accedido desde <https://www.colibri.udelar.edu.uy/>

M-3831, Cambios recientes en las Normas Internacionales de Auditoría. Informes de auditoría y comunicación de deficiencias de control interno. Marzo 2009. Accedido desde <https://www.colibri.udelar.edu.uy/>

M-3919, Los fraudes corporativos y sus repercusiones en el mundo del control interno. Agosto 2009. Accedido desde <https://www.colibri.udelar.edu.uy/>

Tribunal de Cuentas de la República (TCR). Accedido desde <http://www.tcr.gub.uy/>

4. Acrónimos Utilizados

AI - Auditoría Interna

AS2 - Norma de Auditoría N° 2

AS5 - Norma de Auditoría N° 5

BCU - Banco Central del Uruguay

CCEAU - Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay

CEO - Chief Executive Officer (Gerente General)

CERT (Gobierno Corporativo, Evaluación económico-financiera, Riesgos y Tecnología)

CFO - Chief Financial Officer (Gerente Financiero)

CNMV - Comisión Nacional del Mercado de Valores

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

GIA - Guía Internacional de Auditoría

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento)

IAGC - Informe Anual de Gobierno Corporativo

IASB - International Accounting Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad)

ICOFR - Control interno sobre reporte financiero

IFAC - International Federation of Accountants (Federación Internacional de Contadores)

IMCP - Instituto Mexicano de Contadores Públicos

ISAE - Norma Internacional sobre Contratos de Aseguramiento

ISQC - International Standard on Quality Control (norma internacional sobre control de calidad) de la IAASB de la IFAC

ISRE - International Standard on Review Engagements (normas internacionales sobre compromisos de revisiones) de la IAASB de la IFAC

ISRS - International Standard on Related Services (normas internacionales sobre servicios relacionados) de la IAASB de la IFAC

LMV - Ley del Mercado de Valores

MCI - Modelo de Control Interno

NAGA - Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

NAGU - Normas de Auditoría Gubernamental

NAIGU - Normas de Auditoría Interna Gubernamental del Uruguay

NIA - Normas Internacionales de Auditoría

NIIF - Normas Internacionales de Información Financiera

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board (Junta Supervisora de Contabilidad de Compañías Públicas)

RNRCSF - Recopilación de Normas Regulación y Control del Sistema Financiero

SCIIF - Control interno sobre la información financiera

SEC - Securities and Exchange Commission (Comisión del Mercado de Valores)

SGIR - Sistema de gestión integral de riesgos

SQSC - Statement on Quality Control Standards (declaración sobre normas de control de calidad) del QCSC del AICPA

SOX - Ley Sarbanes-Oxley

SSF - Superintendencia de Servicios Financieros