Tema de actualidad: COVID-19

Impactos en la aplicación del Marco de Control Interno COSO en las entidades

Junio de 2020

KPMG analiza cómo los componentes del Marco COSO[1] probablemente se vean impactados por el brote de COVID-19 y los aspectos a los que, tanto las entidades como los auditores, deberían prestar atención.

Contexto

El brote de COVID-19 ha afectado al comercio mundial, sin excluir a ninguna industria, y ha hecho que las entidades identifiquen nuevos riesgos, preparen un plan de respuesta, implementen nuevos controles o aumenten los controles existentes, y monitoreen la efectividad del sistema de control interno sobre la información financiera (ICFR); todo esto mientras los empleados trabajan de forma remota. La necesidad de implementar cambios para responder a los nuevos riesgos que ocurren con una rapidez sin precedentes ejerce presión sobre las entidades para mantener un sistema de ICFR efectivo.

En general las empresas registradas en la SEC[2] usan el Marco COSO para diseñar, implementar, monitorear y evaluar la efectividad del sistema de ICFR. El Marco COSO incluye cinco componentes de control interno -Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación y Actividades de Monitoreo-, así como 17 principios que deben "estar presentes" y "funcionar" en forma conjunta e integrada para proporcionar una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores significativos. En este tema de actualidad, consideramos cómo los componentes del Marco COSO probablemente se vean afectados a raíz del brote de COVID-19.

[1] *Marco Integrado de Control Interno, publicado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO).*

[2] *SEC son las siglas de la Securities and Exchange Commission de Estados Unidos, un organismo de la Administración estadounidense que regula los mercados y protege a los inversores en Estados Unidos.*

© 2020 KPMG, una sociedad argentina y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados.

Impactos claves

A continuación, se detallan los impactos claves en los componentes del Marco COSO como resultado del brote de COVID-19:

- El Directorio y la Gerencia necesitarán considerar el impacto general de los cambios de las operaciones comerciales y negocios en el ambiente de control de la entidad.
- Se debería revisar y actualizar la evaluación de riesgos a la luz de los cambios en el entorno externo.
- Es posible que se necesite diseñar e implementar nuevas actividades de control o que éstas se incrementen o modifiquen para abordar riesgos nuevos o el aumento de los anteriores.
- Las definiciones de materialidad pueden cambiar y afectar las decisiones generales de evaluación de riesgos y las consideraciones relativas a la precisión de las actividades de control.
- Se debería reevaluar la importancia y la confiabilidad de la información utilizada para respaldar el funcionamiento de los controles, especialmente en el caso de aquellos nuevos o reforzados.
- Se deberían adaptar las comunicaciones internas y externas para satisfacer las necesidades del contexto actual.
- El control interno debe ser monitoreado efectivamente para determinar si los controles están operando como fueron diseñados, ya que un esquema de trabajo remoto presenta nuevos desafíos.

Ambiente de control

El ambiente de control de una entidad tiene un efecto dominante sobre el sistema de control interno y, por lo tanto, es la base de un sistema efectivo de ICFR. Dado que el ambiente de control es el componente fundamental del sistema de control interno, su fortaleza relativa influye en la naturaleza, la oportunidad y el alcance de las actividades de control que tienen un impacto directo en las aseveraciones de los estados financieros. Los cinco principios del componente ambiente de control del Marco COSO operan bajo la supervisión del Directorio para asegurar que una entidad tenga el número suficiente de recursos capacitados y competentes que entiendan sus roles, responsabilidades, las estructuras jerárquicas en relación con ICFR, y que las personas tienen que rendir cuentas por sus responsabilidades de control interno. Debido al efecto dominante que el Ambiente de control ejerce sobre el resto del sistema de control interno, la Gerencia necesitará prestar especial atención a la evaluación y la respuesta a los nuevos riesgos causados por el brote de COVID-19 y por los acuerdos sobre el trabajo a distancia.

A continuación, destacamos algunas formas en las que el ambiente de control puede verse afectado a raíz del brote de COVID-19.

La organización demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos

[Principio 1]

Este compromiso queda demostrado a través de las directivas, las acciones y los comportamientos del Directorio y la Gerencia, así como de los líderes en todos los niveles de la organización. Dados los cambios que es probable que esté enfrentando la entidad, es cada vez más desafiante poder demostrar la importancia de la integridad y los valores éticos (ej. liderar con el ejemplo en los niveles superiores). El Directorio y la Gerencia de una entidad deberían estar pensando en cómo continuar demostrando y promoviendo el comportamiento ético apropiado, a fin de mantener un ambiente de control sólido.

Por ejemplo, los empleados pueden enfrentar dificultades financieras, lo que puede generar nuevos factores de riesgo de fraude (ver Principio 8 en *Evaluación de Riesgos*). Además, muchos empleados ahora están trabajando remotamente y la estructura jerárquica puede haber sido

© 2020 KPMG, una sociedad argentina y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative (“KPMG International”), una entidad suiza. Derechos reservados.

modificada. La forma en que los directores y los miembros de la Gerencia responden a estos nuevos riesgos tendrá un impacto significativo en el sistema de control interno de la entidad.

La Gerencia establece (con la supervisión del Directorio) las estructuras jerárquicas, las líneas de autoridad y las responsabilidades apropiadas en la consecución de los objetivos [Principio 3]

La estructura y/o relaciones jerárquicas de una entidad pueden requerir cambios debido al significativo impacto potencial sobre las actividades de control, derivados de la introducción de un ambiente de trabajo remoto. Es probable que los empleados realicen actividades de control por las cuales antes no eran responsables, que puedan tener un nivel de autoridad o responsabilidad diferente, o que se establezcan nuevas relaciones jerárquicas.

Es importante que la Gerencia identifique estos cambios para que pueda satisfacerse de que suficientes recursos competentes y capacitados estén disponibles para lograr los objetivos de la entidad, y de que se hayan comunicado adecuadamente las responsabilidades y las relaciones jerárquicas (ver Principio 14 en *Información y comunicación*). También es importante que los cambios de autoridades y de responsabilidades estén bien definidos para permitir la apropiada rendición de cuentas. A la luz del contexto actual, la Gerencia podría considerar la implementación de mecanismos temporarios para monitorear la designación de autoridades y la asignación de responsabilidades en todos los niveles de la entidad.

Evaluación de riesgos

La evaluación de riesgos implica identificar los riesgos relacionados con reportes financieros confiables antes de identificar los controles específicos. Existen cuatro principios de evaluación de riesgos que pueden requerir ser revisados como resultado del brote de COVID-19.

La organización determina objetivos con la suficiente claridad para permitir la identificación y la evaluación de los riesgos relacionados con tales objetivos [Principio 6]

El brote de COVID-19 probablemente derive en la reevaluación de supuestos/ presupuestos/ riesgos de la entidad. El monto que pudo haber sido considerado como importante para los usuarios de los estados financieros a principios del ejercicio económico, pudo haber cambiado y generado un impacto significativo en el sistema de ICFR de una entidad. Esto puede dar lugar a cambios en la materialidad, a la identificación de nuevos factores de riesgo de fraude y a un aumento en los niveles de riesgo evaluados. Uno de los puntos claves al establecer objetivos es determinar qué monto es material[3] para los usuarios de los estados financieros. La materialidad se determina tempranamente en el ejercicio económico de una entidad y se divulga a toda la organización de manera que el diseño y el alcance del monitoreo del sistema de ICFR sea apropiado. Si bien la materialidad se determina anualmente, debería ser reevaluada si hay cambios en los factores externos o internos. Un cambio en la materialidad puede tener consecuencias, por ejemplo, en la importancia de los componentes (ej. segmentos, subsidiarias, divisiones) y en las cuentas de los estados financieros, así como en la precisión con la que operan las actividades de control.

La organización considera el riesgo potencial de fraude al evaluar los riesgos que enfrenta para lograr los objetivos [Principio 8]

[3] *Definido por COSO de la siguiente manera: "La información es material si omitirla o expresarla incorrectamente podría influir en las decisiones que los usuarios toman sobre la base de la información financiera. La materialidad depende del tamaño y la naturaleza de la omisión o representación errónea juzgada en las circunstancias circundantes".*

© 2020 KPMG, una sociedad argentina y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados.

Para identificar un riesgo de fraude, una entidad identifica las acciones potenciales que pueden conducir a un error intencional significativo en los estados financieros. Estos factores de riesgo de fraude derivan de incentivos, presiones, oportunidades, actitudes y racionalizaciones: los factores no son estáticos y pueden evolucionar en el tiempo.

Las entidades deberían considerar si los efectos del brote de COVID-19 crean nuevos factores de riesgo de fraude. Estos hechos han generado un estrés financiero sin precedentes en las entidades y en sus empleados. Por ejemplo, la Gerencia puede enfrentar mayores presiones para cumplir con los objetivos de desempeño financiero, y los empleados pueden enfrentar dificultades financieras que podrían generar una mayor presión, incentivos o motivaciones para cometer fraudes. Además, las oportunidades para cometer fraude pueden aumentar en un ambiente de trabajo remoto, en el cual las tareas de supervisión y revisión pueden ser más complicadas. Estos factores pueden dar lugar a la identificación de nuevos riesgos de fraude, incluyendo el riesgo de sesgo y de evasión de controles por parte de la Gerencia. Es posible que se necesiten diseñar e implementar nuevas actividades de control o aumentar las existentes para abordar estos riesgos.

La organización identifica y evalúa los cambios que podría tener un impacto significativo en el sistema de control interno [Principio 9]

Las entidades diseñan e implementan controles para identificar de manera completa, precisa y oportuna los cambios en el contexto externo. El Marco COSO recurre a "sistemas de alerta temprana" para anticipar y planificar cambios significativos. El impacto del brote de COVID-19 en el contexto externo es generalizado y afecta a muchos aspectos de las operaciones de una entidad, incluidos el acceso a los clientes, la cadena de suministro, la capacidad de fabricación y la disponibilidad de mano de obra. Todos estos cambios afectan el mapa de riesgos y se requiere una supervisión adecuada para identificar y evaluar los riesgos, con el fin de diseñar e implementar controles que proporcionen una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores significativos.

Los siguientes son ejemplos en los que los efectos del brote de COVID-19 pueden impactar en los riesgos, los que, a su vez, pueden requerir controles nuevos o rediseñados. Es posible que algunas entidades no hayan tenido que poner mucha atención en estas áreas en los últimos años. Realizar una evaluación de riesgos detallada será importante en la medida en que los nuevos riesgos sean ahora relevantes para la entidad porque las decisiones sobre la evaluación de riesgos finalmente influyen, entre otras cosas, en el diseño de los controles y en la naturaleza y el alcance de su monitoreo.

Inventario	Identificar capacidad ociosa, gastos extraordinarios, inventario obsoleto o pérdidas por compromisos de compra en firme.
Valor llave y activos de larga vida útil	Identificar indicios de deterioro; proyectar flujos de efectivo; y seleccionar premisas.
Arrendamientos/ Alquileres	Obtener concesiones en arrendamiento; identificar revaluaciones, renegociaciones y finalización anticipada de contratos.
Deuda	Incumplir o reestructurar obligaciones de deuda; identificar incumplimientos de acuerdos de financiamiento (covenants); y evaluar la clasificación de la deuda en el estado de situación patrimonial.
Desvalorización de créditos	Proyectar flujos de efectivo y premisas.
Otras desvalorizaciones	Identificar desvalorizaciones que no sean temporarias en inversiones medidas por el método de la participación.
Contabilidad de cobertura de flujo de efectivo	Evaluar si es probable que se concreten las transacciones proyectadas.
Ingresos	Identificar modificaciones de contratos y concesiones.

© 2020 KPMG, una sociedad argentina y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza. Derechos reservados.

Empresa en marcha	Evaluar los efectos del brote de COVID-19 en la evaluación sobre si la entidad es una empresa en marcha.
Revelaciones	Identificar cambios en las revelaciones, tales como los relacionados con riesgos e incertidumbres.

Actividades de control

Una vez que se identifican los riesgos relevantes de reporte financiero, la Gerencia evalúa si las actividades de control son apropiadas (individualmente o en combinación con otras) para mitigar adecuadamente los riesgos a niveles aceptables. Como el COVID-19 probablemente haya introducido nuevos o mayores riesgos en las operaciones y en los procesos de una entidad, es posible que se necesite diseñar e implementar nuevos controles o revisar los controles existentes.

La organización selecciona y desarrolla las actividades de control que contribuyan a la mitigación de los riesgos a niveles aceptables en la consecución de los objetivos [Principio 10]

Los esfuerzos requeridos incluyen la identificación de controles (manuales o automáticos) para prevenir, o detectar y corregir errores o fraudes que resulten en una probabilidad más que remota de que los estados financieros contengan errores significativos.

Identificar las actividades de control apropiadas en respuesta a los nuevos o mayores riesgos será especialmente desafiante en el contexto actual, dadas las restricciones de la fuerza laboral tales como los acuerdos de trabajo a distancia. El brote de COVID-19 pondrá a prueba las habilidades de una entidad, no sólo para diseñar e implementar controles, sino también para operarlos y monitorearlos.

Más allá de que las entidades en general emplean una combinación entre actividades de tipo preventivas y detectivas, en el contexto actual puede resultar conveniente la implementación de controles de tipo detectivas. Si bien los controles detectivos pueden requerir la aplicación de cierto juicio de la Gerencia, estos controles pueden ser diseñados e implementados de manera más ágil y simple que los controles preventivos. La implementación de controles de tipo preventivo en operaciones de tipo remoto puede resultar compleja e impactar en la efectividad del proceso.

Las entidades que recurren a organizaciones de servicios que son relevantes para su control interno, necesitan trabajar con ellas para entender los cambios en los controles o aquellos recientemente implementados por dicha organización para abordar los nuevos y mayores riesgos, así como los cambios en la operación de los controles existentes que podrían afectar el diseño, la implementación o la efectividad operativa de los controles propios de la entidad.

La organización selecciona y desarrolla las actividades de ITGC (controles generales de TI) para respaldar el logro de los objetivos [Principio 11]

Si las entidades implementan nuevos controles automatizados en respuesta a los mayores riesgos o a riesgos adicionales introducidos por el brote de COVID-19, se debería considerar si se necesitan implementar o fortalecer los controles generales de TI, o si los controles generales de TI existentes respaldan las nuevas actividades de control automatizadas. Del mismo modo, si la entidad recurre a una organización de servicios, debería considerar el impacto de los mayores riesgos y de los cambios en los controles automatizados asociados con la disrupción del brote de COVID-19 en los procesos y los controles de dicha organización, como así también la oportunidad e impactos potenciales en sus informes de controles (SOC, por sus siglas en inglés).

Las entidades también deberían considerar si necesitan fortalecer o reemplazar los controles generales de TI existentes, teniendo en cuenta los riesgos que pueden surgir del trabajo remoto de los empleados. Por ejemplo, es posible que deban considerarse los controles de acceso que previenen el acceso de usuarios no autorizados a los sistemas de TI, los cuales pueden necesitar ser modificados en respuesta a los ambientes de trabajo remoto.

© 2020 KPMG, una sociedad argentina y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative (“KPMG International”), una entidad suiza. Derechos reservados.

Información y comunicación

La comunicación es un proceso continuo y repetitivo para proporcionar, compartir y obtener la información necesaria, tanto interna como externamente. Una comunicación adecuada proporciona la información requerida para llevar a cabo las actividades diarias de control interno y entender el rol que desempeñan las personas en dicho proceso.

La organización obtiene o genera y usa información pertinente y de calidad para respaldar el funcionamiento del control interno [Principio 13]

La información utilizada en el funcionamiento del control interno puede ser interna o externa (por ejemplo, proveedor o datos de la industria). Determinar que la información utilizada en la operación de un control es relevante y confiable constituye un pilar esencial de un ICFR efectivo.

Como resultado del brote de COVID-19, la entidad puede necesitar información adicional para operar los controles destinados a abordar los nuevos y mayores riesgos. Identificar las fuentes apropiadas de información y que los controles se diseñen e implementen sobre la base de dicha información, es fundamental para respaldar la relevancia y la confiabilidad de la misma.

La organización realiza comunicaciones internas incluyendo sus objetivos y las responsabilidades de control interno necesarios para respaldar el funcionamiento de dicho control [Principio 14]

Muchas entidades se han visto obligadas a pasar a un entorno de trabajo remoto. Como resultado, las entidades necesitan evaluar la efectividad de sus comunicaciones para que los objetivos y las responsabilidades sean precisos y oportunos, la frecuencia de las comunicaciones sea suficiente y los destinatarios sean los adecuados. Con una evaluación de riesgos en constante cambio y nuevos o mayores controles que están siendo implementados, el personal a cargo de la ejecución de los controles internos necesita tener un entendimiento claro de sus responsabilidades para lograr los objetivos de información financiera deseados.

La organización se comunica con terceros sobre asuntos que afectan el funcionamiento del control interno [Principio 15]

El brote de COVID-19 puede afectar los canales de comunicación hacia y desde terceros externos a la entidad. Es importante que los controles y los procedimientos de divulgación (DCP por sus siglas en inglés) de un emisor de la SEC estén diseñados e implementados para monitorear los efectos del brote de COVID-19. Un DCP adecuado asegura que la información que requiere ser comunicada se transmita completa, precisa y oportunamente.

Además, un trabajador remoto puede delegar responsabilidades a diferentes responsables de los controles o locaciones geográficas, o puede incluir el uso de diferentes sistemas de TI con cambios en el procesamiento de las transacciones. Se requiere revelar cualquier cambio en los controles internos que haya afectado materialmente, o es razonablemente probable que pueda afectar materialmente al ICFR de un emisor de la SEC, en el Punto 4 del Formulario 10-Q o el Punto 9A del Formulario 10-K de las presentaciones trimestrales o anuales del emisor, respectivamente.

© 2020 KPMG, una sociedad argentina y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative (“KPMG International”), una entidad suiza. Derechos reservados.

Actividades de monitoreo

La organización selecciona, desarrolla y realiza evaluaciones continuas y/o individuales para determinar si los componentes de control interno están presentes y funcionan [Principio 16]

Las entidades pueden considerar reevaluar sus actividades de monitoreo para determinar si los controles se vuelven menos efectivos o ya no funcionan de la manera para la cual fueron diseñados e implementados. Es posible que sea necesario modificar las actividades de monitoreo existentes para operar de manera efectiva en un entorno de trabajo remoto. Además, las entidades buscarán implementar actividades de monitoreo específicas sobre los nuevos controles diseñados o implementados para garantizar que los mismos alcancen los resultados deseados. La naturaleza y el alcance de las actividades de monitoreo deberían ser proporcionales a los riesgos asociados con los nuevos controles.

Si las entidades recurren a organizaciones de servicios que son relevantes para su control interno y dependen de informes SOC para obtener un entendimiento y para evaluar esos controles internos, las entidades pueden requerir aumentar el monitoreo sobre las organizaciones de servicios para entender si los informes SOC estarán disponibles oportunamente para sustentar sus evaluaciones de control interno.

Información en constante cambio

Los posibles impactos globales y económicos del COVID-19 continúan evolucionando rápidamente y las entidades deberían monitorear la situación. Se alienta a que las entidades mantengan una comunicación estrecha con sus directorios, auditores externos, asesores legales y otros proveedores de servicios, según lo requieran las circunstancias.

© 2020 KPMG, una sociedad argentina y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative (“KPMG International”), una entidad suiza. Derechos reservados.

Contactos

Para más información, por favor visítenos online en **www.home.kpmg/ar/ICA** o envíenos un email a ica@kpmg.com.ar

Ariel Eisenstein
Socio Líder de Auditoría

Viviana Picco
Socia

Romina Bracco
Socia

En el Instituto de Comités de Auditoría patrocinado por KPMG brindamos una variedad de recursos diseñados para asistir a Directores y miembros de Comités de Auditoría a mantenerse actualizados y a compartir experiencias que son esenciales para cumplir apropiadamente con su rol. Ofrecemos un programa integral que contempla el patrocinio de eventos y sesiones de capacitación, y la publicación de artículos de especialistas que abordan temas de actualidad.

kpmg.com/socialmedia

La información contenida en este documento es de carácter general y no pretende abordar las circunstancias de ningún individuo o entidad en particular. Aunque nos esforzamos por proporcionar información precisa y oportuna, no podemos garantizar que dicha información sea exacta a partir de la fecha en que se reciba o que seguirá siéndolo en el futuro. Nadie debe actuar sobre dicha información sin el asesoramiento profesional adecuado después de un examen exhaustivo de la situación particular.
© 2020 KPMG, una sociedad argentina y firma miembro de la red de firmas miembro independientes de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), una entidad suiza.