



# GOTAS ACTUALIZACIÓN



## > “COSO III. Lo mejor es enemigo de lo bueno”



Por: Jesús Aisa Díez  
Para el sitio Web:  
<http://www.auditool.org>

No hace mucho tiempo me propusieron dar una charla, que no acepté, para difundir el contenido del mal llamado COSO III, o como realmente se denomina Control Interno-Marco Integrado. Versión 2013, ya que entendí, y sigo pensándolo, que para difundir algo el primer requisito que debe cumplirse es el de compartir y asumir lo que estás exponiendo. Circunstancia que no se producía en esta ocasión, y ello por diversos motivos, como expondré a continuación:

En primer lugar, debido a que con esta nueva versión del Marco sobre Control Interno, que no viene acompañada en paralelo de los correspondientes cambios en el Marco COSO sobre Gestión de Riesgos (ERM), de lo que se podría interpretar que existe una aparente desvinculación entre el Proceso de Control Interno y el de Gestión de Riesgos, lo cual, desde mi perspectiva, no es correcto, puesto que estoy convencido que no puede haber una correcta gestión de riesgos sin la existencia de un buen control interno, pero en sentido contrario también sucedería lo mismo, ya que no es posible que exista un buen control interno sin la existencia de una buena gestión de riesgos. Esta mutua interrelación viene a ser reconocida incluso en la nueva versión del 2013 cuando en su Prólogo se señala que el Marco sobre Control Interno y el Marco ERM son complementarios.

Siendo así, y analizando los alcances y explicaciones que se citan respecto de los 17 principios que ahora han de guiar el proceso de Control Interno, se pueden observar algunos aspectos de dudosa oportunidad, que citaremos en forma secuencial según aparecen en el texto del Marco, como por ejemplo:

“Que el establecimiento del nivel general del riesgo

aceptable y el apetito al riesgo relacionado forma parte de la planificación estratégica y de la gestión de riesgos corporativos, y no forma parte del control interno. De igual manera, el establecimiento de los niveles de tolerancia al riesgo en relación con los objetivos específicos tampoco forma parte del control interno.”

Ante esta posición podríamos preguntarnos cómo será posible que el control interno pretenda conseguir una seguridad razonable en la consecución de los objetivos de las organizaciones, si previamente no están concretados, definidos o fijados los niveles de los riesgos que sean compatibles con las metas a alcanzar, dado que ello es lo que nos permitirá decidir las actividades de control que debemos aplicar.

Otro aspecto que tampoco comparto es el comentario que se cita en el apartado 3. Efectividad del Control Interno, en su epígrafe Otras Consideraciones, cuando señala que “... los auditores externos y los reguladores no son parte del sistema de control interno de la organización y, por tanto, no pueden formar parte del proceso de evaluación de un control interno efectivo por parte de la dirección.”

No hablemos de los reguladores, que también, pero que el Marco considere que los auditores externos no son parte de control interno, es negar que habitualmente la fiabilidad de la información financiera en gran medida está encargada a estos supervisores, ya que son a los que les asigna garantizar razonablemente el que los estados financieros elaborados y difundidos por las organizaciones se corresponde con la imagen fiel de la compañía. Asimismo, y a mayor abundamiento, en nuestra opinión, cuando se evalúe la eficacia del control interno de las organizaciones,



se hace imprescindible valorar también la efectividad de la labor de los auditores internos. En este sentido bastaría con recordar la función del PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) que, como corporación sin fines de lucro establecida por el Congreso de Estados Unidos, debe supervisar la actividad de los auditores externos, velando por la bondad y oportunidad de sus informes.

En el apartado 6 correspondiente al elemento Evaluación de Riesgos, cuando se refiere a la Importancia del Riesgo, señala que:

“Como parte del análisis de riesgos, la organización evalúa la importancia de los riesgos de cara a la consecución de los objetivos y de los subobjetivos. Las organizaciones pueden evaluar la importancia de los riesgos utilizando criterios tales como los siguientes:

- Probabilidad de ocurrencia de un riesgo y su impacto.
- Velocidad o rapidez del impacto una vez que se produce el riesgo.
- Persistencia o duración en el tiempo del impacto una vez que se materialice el riesgo.”

Surgiéndome una gran duda; estas formas de evaluar son alternativas o acumulativas.

*“como parte del análisis de riesgos, la organización evalúa la importancia de los riesgos de cara a la consecución de los objetivos y de los subobjetivos”*

No importa, en cualquier caso estaría en total desacuerdo, ya que si son alternativas se estaría incidiendo en un aspecto básico del Marco ERM, según el cual los riesgos se calculan según la estimación de su impacto y su probabilidad. Pero si fuese acumulativa, ello significaría que los riesgos se cuantifican ahora mediante 4 atributos: Probabilidad, Impacto, Velocidad y Persistencia, por lo que nue-

vamente estaríamos corrigiendo a ERM, y dado que según se cita el Marco sobre Control Interno, al no sustituirse entre sí ambos Marcos, tendríamos dos formas diferentes de estimar los riesgos según estemos desarrollando el proceso de control interno, o el de gestión de riesgos. Lo que no parece oportuno.

Esto que acabamos de comentar no invalida la necesidad de considerar los aspectos relativos a la velocidad y persistencia, pero en ambos casos como características de los riesgos que estemos evaluando, no como atributos, lo que nos permitirá poder estimar con mayor precisión el impacto del riesgo, al igual que sucede con las otras diferentes características de las amenazas que debemos combatir, como por ejemplo: el ambiente en el que se desarrolla la amenaza (urbana, rural, fluvial, etc), ya que el perjuicio que se pueda producir será diferente en unos caos y en otros.

Aparte de estos comentarios que inciden en temas relevantes, entiendo que el nuevo Marco es una buena actualización, pero que estimo se podrían haber incluido revisando ERM, ya que en él tendrían cabida todas las modificaciones, y adicionalmente, como yo lo veo: ERM es el Marco de Control Interno más el correspondiente a un Sistema de Gestión de Riesgos, por lo que adaptando COSO II, es decir ERM, estaríamos actualizando el Marco de Control Interno.

En cualquier caso espero que estas opiniones puedan ser de interés, y que permitan reflexionar sobre los aspectos teóricos afectados.

### RECUERDE

POSTULADO II: Responsabilidad hacia la sociedad

IV.- El Contador Público Autorizado se distingue por ciertas características inherentes, como son: a) superioridad en una habilidad en particular obtenida por educación y entrenamiento, b) aceptación de obligaciones para con la sociedad con un todo, c) un punto de vista fundamentalmente objetivo en todas las áreas delegadas, d) rendición de servicios profesionales a un alto nivel de comportamiento y ejecución.

*Código de Ética Profesional para  
el Contador Público Autorizado*

Todo CPA debe velar por su actualización profesional, de conformidad con el artículo 14 de la Ley del Colegio. Por su parte, es función del Colegio cuidar del adelanto de la profesión, en seguimiento a la **DOM 2: Formación**.

Los criterios expuestos en el presente documento corresponden en su totalidad al experto colaborador, no necesariamente son los mismos del Colegio de Contadores Públicos.

Esta publicación sólo contiene información general, de uso informativo para todos los agremiados del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, en consecuencia, el Colegio no autoriza el uso de esta publicación como un servicio de asesoría o criterio.

