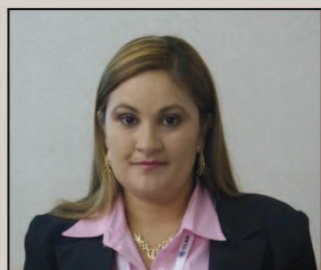


Panorámica

La evaluación de riesgos como una tarea del auditor gubernamental



**JENNIFER ISABEL
ARROYO CHACÓN**
Abogada, Contadora
Pública autorizada
(Auditora) y
Administradora
Pública. Cursando el
Doctorado en Ciencias
de la Administración,
Máster en
Administración Pública
con énfasis en Gestión
Pública.

RESUMEN ANALÍTICO

Este documento realiza un análisis de las normas ISSAI que establecen que el auditor debe realizar una evaluación de riesgos en la planificación de todo estudio de auditoría. Para ello se inicia el documento definiendo qué es riesgo y los tipos existentes; posteriormente, se detallan los apartados de las distintas normas ISSAI en donde se hace referencia a la evaluación de riesgos en el proceso de auditoría. Finaliza el documento citando las normas ISSAI 1315, 1330 y la norma INTOSAI GOV 9130 que aplica de manera general a todos los tipos de auditoría que se realizan y guía al auditor en este proceso.

INTRODUCCIÓN

Determinar el nivel de riesgo del área a fiscalizar corresponde a una función relevante para determinar los niveles de confiabilidad y el tamaño de las pruebas que el auditor tendrá que aplicar en el futuro. Las normas ISSAI colocan a la evaluación de riesgos como una tarea dentro de la etapa de planificación del estudio; lo cual, aún siendo importante resulta complejo. Por lo tanto, el presente documento no pretende agotar el análisis del tema, sino más bien plantear las principales normas ISSAI que se refieren a esta tarea para que sirva como una guía para el auditor gubernamental cuando realice su labor de fiscalización.

Por lo tanto se invita al lector a continuar con el estudio de este texto donde encontrará los aspectos más relevantes de la evaluación de riesgos en la ejecución de un estudio de fiscalización.

I. DEFINICIÓN DE RIESGO

Para iniciar el análisis del tema debemos comenzar por delimitar qué vamos a entender por riesgo. La Norma Internacional de Auditoría 315 *Identificación y evaluación del riesgo de error material* lo define como aquello que podría afectar negativamente a la entidad, textualmente dice: *“riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativas que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuadas.” El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de incorrecciones materiales en los estados financieros.”*

(Federación Internacional de Contabilidad (IFAC), 2013, p. 2).

Por su parte, la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades de Fiscalización Superior (Olacefs) define riesgo como: *“Es la posibilidad de que un evento no deseado pueda suceder; Es la oportunidad o posibilidad que algo vaya a pasar y que tenga un impacto negativo en los objetivos. Es medido en términos de consecuencias y probabilidad. Es también una fuente de daño potencial o una situación con potencial para causar pérdidas”.* (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades de Fiscalización Superior (Olacefs), 2014).

Específicamente para el sector público se define riesgo como: *“falta de realización o de éxito de las actividades de las administraciones públicas, incluidos programas, estrategias de programas y objetivos. También pueden afectar al sector público riesgos ligados a circunstancias como el clima político, el interés público, el carácter sensible de los programas o la posible falta de conformidad con la legislación o las normas aplicables”, según lo establecido en la ISSAI 1000 Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI.*

Una concepción generalmente aceptada en el gremio de auditoría es considerar el riesgo como aquella posibilidad de que un evento no planeado puede suceder y que posea un impacto positivo o negativo en el cumplimiento de los objetivos de la institución, de tal manera que debemos poner atención no sólo en las eventualidades negativas, sino también en las eventualidades positivas para la institución pero que pueden influir en la consecución de sus objetivos.

La evaluación de riesgos como una tarea del auditor gubernamental
Jennifer Isabel Arroyo

Figura 1. Tipos de Riesgos.

Riesgo de Auditoría	Riesgo de Control	Riesgo de Detección	Riesgo Inherente
<ul style="list-style-type: none"> Es el riesgo que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados contables estén representados en una forma errónea de importancia relativa. Desde el punto de vista de la auditoría de gestión es el riesgo que el concepto emitido por el equipo auditor, con base en los resultados de la auditoría contengan errores y omisiones de importantes significación que influyan en la evaluación a expresar por el auditor en su informe. 	<ul style="list-style-type: none"> Es el riesgo de que no se prevenga o detecte y se corrija oportunamente, por el control interno de la entidad, una representación errónea que pudiera ocurrir en una aseveración, y que pudiera ser de importancia relativa, en forma individual o en agregado con otras representaciones erróneas. Significa que aunque existan los controles éstos pueden ser vulnerables, por lo que existirá alguna posibilidad que se presenten errores o irregularidades. 	<ul style="list-style-type: none"> Es el riesgo de que los procedimientos del auditor no detecten una representación errónea que exista en una aseveración que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o en agregado con otras representaciones erróneas. Desde el punto de vista de la auditoría de gestión es el riesgo que los errores no identificados por los controles internos no sean reconocidos por el auditor. 	<ul style="list-style-type: none"> Está asociado a la naturaleza de la Entidad auditada y a las actividades que desarrolla y es la posibilidad de que ocurran errores o irregularidades significativos, sin considerar el efecto del control interno. Son aquellos que se presentan inherentes a las características del Sistema de Control Interno.

II. TIPOS DE RIESGO

El auditor se enfrenta a distintos tipos de riesgos que debe considerar al momento de realizar la respectiva valoración de riesgos de la institución que fiscaliza (Figura 1).

El auditor debe estar preparado para identificar y gestionar adecuadamente cada uno de los tipos de riesgo que identifique.

III. NORMATIVA INTOSAI QUE REGULA LA EVALUACIÓN DEL RIESGO EN EL PROCESO DE AUDITORÍA.

a. Deber de realizar evaluación de riesgos en los diferentes tipos de auditoría.

Independientemente del tipo de auditoría

que se vaya a desempeñar es necesario evaluar los riesgos de la institución e identificar aquellos que podrían tener alguna influencia o repercusión en el trabajo que estamos desempeñando.

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) aplicables al sector público señalan que durante la etapa de planificación del estudio el auditor deberá evaluar los riesgos con el fin de definir los objetivos y ámbito del estudio.

La ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público señala al respecto:

46. Los auditores deben conducir una

evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría. La naturaleza de los riesgos identificados variará de acuerdo con el objetivo de auditoría. El auditor debe considerar y evaluar el riesgo de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o representaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con la materia/asunto en cuestión. Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos. Esto se puede lograr mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad o el programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes. El auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, incluyendo la implementación y diseño de los controles internos para enfrentarlos. En un análisis del problema, el auditor debe considerar los indicios reales de problemas o de desviaciones de lo que debería ser o esperarse. Este proceso incluye el examinar varios indicadores de problema con el fin de definir los objetivos de la auditoría. La identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría deben considerarse durante todo el proceso de la auditoría. (la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 2007, p. 17).

Adicionalmente, el auditor deberá evaluar el riesgo de fraude para determinar si eventualmente podría enfrentarse a alguna situación irregular que implicaría el replanteamiento de su trabajo, al respecto la citada norma dice:

47. Los auditores deben identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría.

Los auditores deben hacer averiguaciones y realizar procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría.

Deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alertas ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría. (a Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 2007, p. 17)

Para el auditor público la labor de evaluación de riesgos debe ser más rigurosa que en el ámbito privado, toda vez que debe incluir el marco de legalidad y cualquier otro elemento vinculado con la gestión pública del ente auditado; así lo señala de manera expresa la ISSAI 1000 *Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI* cuando dice:

79. Además de las exigencias y la orientación contenidas en la NIA, pueden pesar más consideraciones en los auditores del sector público al analizar los riesgos y concebir procedimientos de auditoría.

Para adquirir un conocimiento de la entidad, los auditores del sector público tendrán en cuenta el carácter más amplio de su mandato y cualesquiera otras leyes, reglamentos, directivas o requisitos que afecten a las operaciones de la entidad, así como los objetivos de la dirección, entre ellos la rendición de cuentas. La información correspondiente al análisis de riesgos puede obtenerse también a partir de una auditoría del rendimiento o bien de otras fuentes pertinentes como el testimonio de funcionarios públicos o informes o actas de reuniones del poder legislativo. (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 2010, p. 31).

La evaluación de riesgos como una tarea del auditor gubernamental
Jennifer Isabel Arroyo

Igual situación ocurre cuando se trata de una auditoría de cumplimiento cuya norma ISSAI 400 *Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento* establece que el auditor deberá realizar una evaluación de riesgos con el fin de identificar los riesgos de incumplimiento, tomando en consideración el riesgo de fraude. La Tabla 1 presenta la información que la norma contiene a este respecto.

La auditoría de desempeño demanda que para definir los temas de la auditoría el auditor

tome en consideración, entre otras variables, el análisis de riesgos que deben realizar en la etapa de planificación de la auditoría sobre la entidad que fiscalizan, ello de acuerdo con el párrafo 36 de la ISSAI 300 – *Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño*.

En la auditoría financiera el auditor debe diseñar procedimientos para evaluar los riesgos de error de significancia en los estados financieros; no obstante reconoce

Tabla 1. Riesgos en la auditoría de cumplimiento reflejados en la Norma ISSAI 400

Evaluación de Riesgos	Riesgo de Fraude
<p>54. Los auditores deben realizar una evaluación de riesgos para identificar los riesgos de incumplimiento. A la luz de los criterios de auditoría, el alcance de la misma y las características de la entidad auditada, el auditor debe realizar una evaluación de riesgos para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría a ser llevados a cabo. Al respecto, el auditor debe tomar en consideración los riesgos de que la materia en cuestión no cumpla con los criterios. El incumplimiento puede deberse a fraude, a un error, a la naturaleza inherente de la materia y/o a las circunstancias de la auditoría. La identificación de riesgos de incumplimiento y su impacto potencial sobre los procedimientos de auditoría se deben tomar en cuenta durante todo el proceso de auditoría. Como parte de la evaluación de riesgos, el auditor debe valorar cualquier circunstancia de incumplimiento para determinar si es o no importante.</p>	<p>55. Los auditores deben de considerar el riesgo de fraude. Si el auditor encuentra casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude, debe ejercer el debido cuidado profesional para no interferir con cualquier proceso legal o investigaciones futuros. El fraude en la auditoría de cumplimiento se relaciona principalmente con el abuso de la autoridad pública, pero también con la presentación de informes fraudulentos en materia de cumplimiento. Los casos de no cumplimiento con lo dispuesto en las autoridades pueden constituir el uso indebido y deliberado de la autoridad pública para obtener un beneficio inapropiado. El ejercicio de la autoridad pública incluye decisiones, no decisiones, trabajo preparatorio, asesoría, manejo de la información y otros actos en el servicio público. Los beneficios inapropiados son ventajas de naturaleza no económica o económica obtenidos mediante un acto intencionado de una o más personas a nivel directivo, de los encargados de la gestión, de los empleados o de terceros. Aun cuando la detección de un fraude no es el principal objetivo de una auditoría de cumplimiento, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo.</p>

Tabla 2. Riesgos en la auditoría financiera reflejados en la Norma ISSAI 200

Evaluación de riesgos	Respuestas a los riesgos evaluados
<p>92. El auditor debe evaluar los riesgos de error de significancia a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos con el fin de proporcionar una base que sirva para procedimientos de auditoría.</p>	<p>97. El auditor debe actuar de forma apropiada al abordar los riesgos evaluados de error de significancia en los estados financieros.</p> <p>98. Las respuestas a los riesgos evaluados incluyen diseñar procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos, como los procedimientos sustantivos y la revisión de controles. Los procedimientos sustantivos incluyen tanto pruebas de detalle como análisis sustantivos de las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos.</p>

que esta labor depende del juicio profesional del auditor. La ISSAI 200 Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera señala el deber del auditor de evaluar los riesgos y diseñar un plan de respuesta a los riesgos detectados (Tabla 2).

Como puede verse el auditor debe realizar una evaluación de riesgos en la planificación del estudio de auditoría pues ello le dará insumos para determinar el ámbito auditable y el alcance de su trabajo, aspecto que es retomado por las normas ISSAI en diferentes momentos.

b. Normas relativas a la evolución de riesgos en el proceso de auditoría

Junto con las normas descritas en la sección anterior, el auditor debe considerar lo señalado en las ISSAI que versan de manera específica y detallada sobre la evaluación de riesgos. La Tabla 3 presenta las ISSAIS más importantes a este respecto.

Estas normas establecen pautas detalladas sobre la evaluación de riesgos que debe realizar el auditor gubernamental en la etapa de planificación de una auditoría, independientemente del tipo que sea, pues ésta labor

Tabla 3. Normas ISSAI específicas sobre evaluación de riesgos.

ISSAI sobre evaluación de riesgos	Norma ISSAI 1330: Directriz de auditoría financiera: Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados
	Norma ISSAI 1315: Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno
	Norma INTOSAI GOV 9130 – Guía para las Normas del Control Interno del Sector Público - Información adicional sobre la Administración de Riesgos de la Entidad

La evaluación de riesgos como una tarea del auditor gubernamental
Jennifer Isabel Arroyo

brinda información pertinente para la toma de decisiones y futuro del estudio a realizar.

c. Matriz de Evaluación de Riesgos durante la planificación de la auditoría

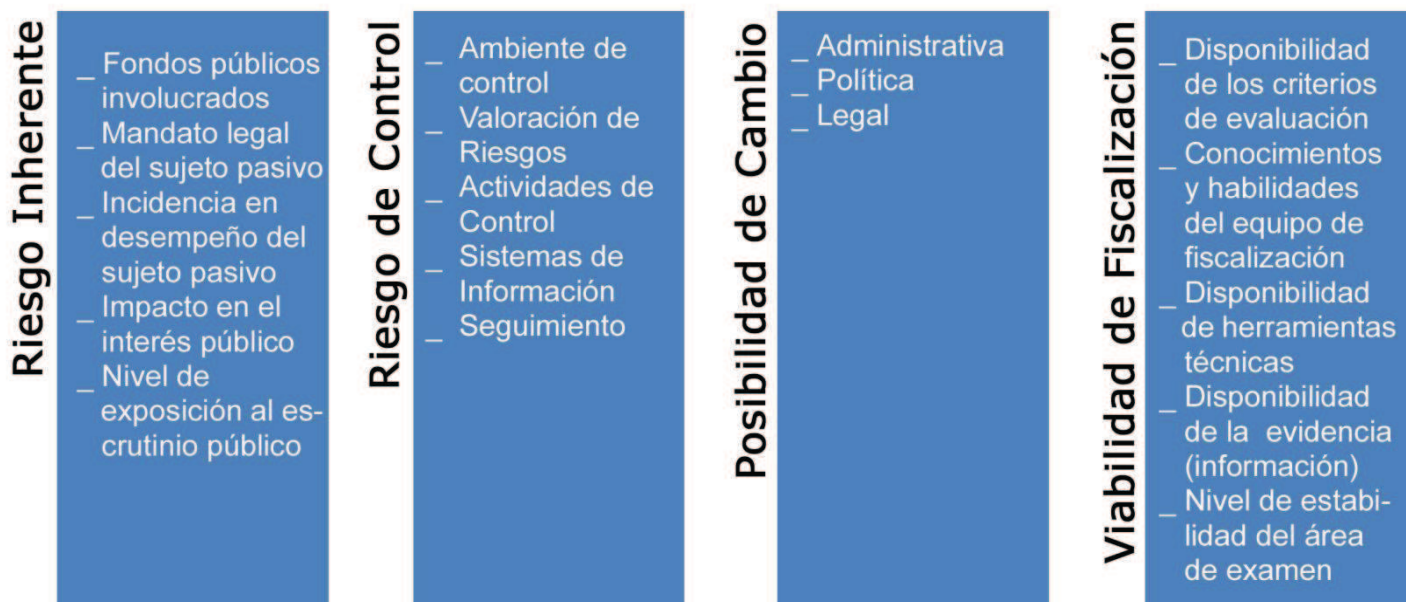
Las normas expuestas nos señalan la necesidad, importancia y algunos parámetros para realizar la labor de evaluación de riesgos en auditoría; ahora bien, la forma concreta de ejecutarlo dependerá de la decisión de cada EFS.

No obstante, a manera de ejemplo, se puede citar la Matriz de Valoración de Riesgos que utiliza la Contraloría General de la República de Costa Rica (Figura 2) para identificar los riesgos de una auditoría durante la etapa de planificación, la cual incluye:

Cada una de estas variables se mide por medio de una escala del 1 al 5 donde: 1 es Muy bajo, 2 es bajo, 3 es medio, 4 es alto y 5 es muy alto; de tal manera que se pueda sumar cada rubro y obtener una calificación final y determinar el nivel de riesgo por cada área de examen y a nivel global para cada uno. La Tabla 4 presenta un ejemplo de evaluación de rubros.

Este mismo esquema se utiliza para cada riesgo por cada uno de los aspectos evaluados, y finalmente, se obtiene una identificación de riesgos global del estudio de auditoría, y se decide que riesgos se van a evaluar, dada su relevancia, que riesgos se dejan para estudios posteriores, o bien, que

Figura 2. *Matriz de Valoración de Riesgos que utiliza la Contraloría General de la República de Costa Rica*



Fuente: Matriz de Valoración de Riesgos de la Contraloría General de la República de Costa Rica

Tabla 4. Ejemplo de valoración de variables según la matriz de riesgo de la CGR-Costa Rica

Nro.	Áreas	Criterios de riesgo inherente							Calificación por posible área de examen		
		16.67%	16.67%	16.67%	16.67%	16.67%	16.67%	100%	Relativa	Rango	Número
		Fondos públicos involucrados	Mandato legal del sujeto pasivo	Mandato legal CGR	Incidencia en desempeño del sujeto pasivo	Impacto en el interés público	Nivel de exposición al escrutinio público				
1	Mercadotecnia de la salud Definición de acciones en el Plan Estratégico institucional	2	4	5	3	3	3	3,33	Medio	3	Lineamientos del Plan Estratégico
2	Vigilancia de la salud Sistemas de información	4	5	5	5	5	4	4.67	Muy alto	5	

Fuente: Elaboración Propia

que riesgos por ser bajos o medios no se incluyen en la auditoría (Tabla 5).

Esta herramienta es una importante guía para el trabajo del auditor dado que le permite visualizar las áreas de riesgo de mayor énfasis, tanto para detectar fraudes, o áreas sensibles al fraude, como para detectar riesgos de la gestión administrativa normal de la institución.

CONCLUSIONES

En la etapa de planificación del estudio de auditoría el auditor deberá realizar una evaluación de riesgos que le permitan obtener información para definir las áreas de fiscalización, así como el tipo de pruebas y acciones a seguir para enfrentar los riesgos detectados. Labor que se encuentra regulada técnicamente en las normas ISSAI; por lo que el auditor gubernamental debe conocer los lineamientos que existen al respecto,

La evaluación de riesgos como una tarea del auditor gubernamental
Jennifer Isabel Arroyo

estudiarlas y procurar aplicarlas correctamente.

Para ello puede recurrir a distintas herramientas siempre que incluyan los aspectos señalados por las normas y aquellos que se consideren más relevantes por el tipo de estudio que se trate, a manera de ejemplo, se mencionó la Matriz de Evaluación de Riesgos que utiliza la EFS de Costa Rica.

El presente documento no pretendía agotar el tema, pues el mismo es amplio, pero al menos enlistar las normas técnicas aplicables a la evaluación de riesgos en el proceso de fiscalización para el adecuado desempeño del proceso de auditoría.

BIBLIOGRAFÍA

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2007). *ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*. México : Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI.

Contraloría General de la República . (2005). *Directrices generales para el establecimiento y funcionamiento del sistema específico de valoración del riesgo institucional (SEVRI)*. San José, Costa Rica : CGR.

Federación Internación de Contabilidad (IFAC). (2013). *Norma Internacional de Auditoría 315 Identificación y evaluación del riesgo de error material*. Estados Unidos: IFAC.

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *ISSAI 1000 Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI*. Johannesburgo : Comité de Normas Profesionales de la INTOSAI.

Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades de Fiscalización Superior (Olacefs) . (2014). *Auditoría basada en riesgos*. Países Andinos: Olacefs.

Tabla 5. Ejemplo de identificación de riesgos según la matriz de riesgo de la CGR-Costa Rica

Posibles áreas de examen	Riesgo inherente	Riesgo de control	Riesgo Residual	Posibilidad de cambio	Viabilidad de fiscalización	Calificación Total Obtenida		Decisión de selección para examen	
			70%	15%	15%	Cálculo	Rango	Sí / No	Observaciones
1 Dirección de Política de Salud. Cumplimiento del rol de rector en la materia.	4	4	4	4	3	3,85	Alto	SI	Relevante para el estudio
2 Mercadotecnia de la salud Definición de acciones en el Plan Estratégico	3	4	4	4	2	3,70	Alto	NO	Por la relevancia del tema se asigna en otro estudio posterior
3 Vigilancia de la salud Sistemas de información	5	4	5	4	3	4,55	Muy Alto	SI	Área de alto riesgo.

Fuente: Elaboración propia