

**REGULACIÓN JURÍDICA Y TÉCNICA DE LA
EVALUACIÓN DE RIESGOS EN EL EJERCICIO DE LA
AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO**

Máster Jennifer Isabel Arroyo Chacón (*)
Abogada costarricense

(Recibido 25/02/16 • Aceptado 21/11/16)

(*) e-mail: prof.jenniferarroyo@yahoo.com.-
Tel.- 7019-4847.- www.profesorajenniferarroyo.com

Resumen: Este texto estudia las normas jurídicas y técnicas que debe respetar el auditor gubernamental en el ejercicio de sus funciones vinculadas con la valoración de riesgos. Como norma jurídica se destaca la Ley General de Control Interno; así como las Directrices generales para el establecimiento y funcionamiento del sistema específico de valoración del riesgo institucional (SEVRI) de carácter obligatorio para el sector público. Como normas técnicas se enlistan las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) emitidas por la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI), las Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna emitidas por el Instituto de Auditores Internos, y las normas para el ejercicio de la Auditoría en el Sector Público elaboradas por la Contraloría General de la República de Costa Rica.

Palabras Clave: Ley General de Control Interno, fiscalización de la hacienda pública, evaluación de riesgos, Contraloría general de la República, auditoría, planificación, universo auditable.

Abstract: This paper analyzes the legal and technical standards that the government auditor must respect in the exercise of functions related to risk assessment. The General Law on Internal Control, the General Guidelines for the Establishment and Operation of the Specific System for Risk Assessment (SEVRI), mandatory for the public sector, stand out as legal rules. Technical standards include the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing issued by the Institute of Internal Auditors, and the rules for the exercise of Auditing in the Public Sector issued by the Office of the Comptroller General of the Republic of Costa Rica.

Keywords: General Law on Internal Control, public finance control, risk assessment, Office of the General Comptroller of the Republic, auditing, planning, auditable universe.

Índice

Introducción.

I. Marco conceptual del riesgo.

1. Definición de riesgo
2. Valoración de riesgo

II. Marco jurídico de la evaluación del riesgo en Costa Rica

1. Ley General de Control Interno
2. Directrices generales para el establecimiento y funcionamiento del sistema específico de valoración del riesgo institucional (SEVRI).

III. Normativa técnica que regula la evaluación del riesgo en el proceso de auditoría

1. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)
2. Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna
3. Normas para el ejercicio de la Auditoría en el Sector Público.

IV. Evaluación de riesgos en la labor de auditoría

1. Evaluación de riesgos en la planificación de la labor de auditoría
2. La evaluación de riesgos en la determinación del universo auditable
3. El universo de auditoría puede incluir componentes del plan estratégico de la organización.
4. Evaluación de riesgos en la etapa de planificación del estudio de auditoría.

Conclusión

Bibliografía

Introducción

El presente texto pretende realizar un análisis de las normas jurídicas y técnicas que debe respetar el auditor en el ejercicio de sus funciones, enfocado en la vinculación existente entre valoración de riesgos y el proceso de planificación. En el ámbito de normas de carácter jurídico se sitúa la Ley General de Control Interno en la cual se crea la obligación de contar con un sistema de gestión de riesgos, y el deber de la auditoría de contribuir con el adecuado desarrollo del mismo siguiendo lo dispuesto en las Directrices generales para el establecimiento y funcionamiento del sistema específico de valoración del riesgo institucional (SEVRI). Las normas técnicas son aquellas que si bien carecen de un carácter jurídico corresponden a criterios técnicos que debe respetar todo auditor para el adecuado desempeño de su trabajo, siendo este tipo de normativa el más abundante.

Se destacan por su importancia y aplicación en el sector público las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) emitidas por la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI), las Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna emitidas por el Instituto de Auditores Internos, y las normas para el ejercicio de la Auditoría en el Sector Público elaboradas por la Contraloría General de la República de Costa Rica.

Asimismo, se detallan las diferentes etapas durante las cuales el auditor debe aplicar valoración de riesgos para el ejercicio de su trabajo, comenzando por la vinculación entre los riesgos en la etapa de planificación, los riesgos en la determinación del universo auditable y la selección de las unidades evaluables de las cuales se extraerá el portafolio de proyectos que conformará el plan de anual de trabajo, y finalmente, la valoración de riesgos en la etapa de planificación del estudio de auditoría que permite seleccionar las área de examen y determinar las pruebas a aplicar durante la etapa de ejecución del estudio del auditoría que concluirá con los hallazgos y recomendaciones tendientes a corregirlos.

Concluye el texto destacando la relevancia de la valoración de riesgos, y como la misma permea todo el proceso de auditoría, bajo la afirmación de que el proceso de auditoría actual es realmente una auditoría basada en riesgos.

I. Marco conceptual del riesgo

1. Definición de riesgo

El enfoque de riesgos siempre ha estado presente en las labores de administración; no obstante se reviste de una mayor relevancia a partir de la emisión del Informe COSO ERM¹ que recoge la preocupación y desarrollo que se había venido gestando en este tema -primero en el ámbito privado y posteriormente en la esfera pública-.

La Norma Internacional de Auditoría 315 Identificación y evaluación del riesgo de error material sigue un modelo tradicional de *definición de riesgo*, 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 Internación de Contabilidad (IFAC), 2013, p. 2).

Línea similar sigue la definición dada por la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades de Fiscalización Superior (Olacefs) cuando indica: *“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)

Ahora bien, esta concepción ha ido evolucionando y actualmente se posee una visión más amplia del concepto de riesgo, entendiéndolo como aquella posibilidad de que un evento no planeado puede suceder y posea un impacto positivo o negativo en el cumplimiento de los objetivos de la institución, de tal manera que obliga a la administración a tomar medidas para gestionarlo adecuadamente. Nótese que no se limita únicamente a eventos negativos y se abre el abanico de opciones incluyendo aspectos incluso de carácter positivo.

¹ Comité of Sponsoring Organizations: Enterprise Risk Management

Siguiendo este enfoque la Contraloría General de la República en la resolución D-3-2005-CO-DFOE denominada Directrices generales para el establecimiento y funcionamiento del sistema específico de valoración del riesgo institucional (SEVRI) define riesgo como: “*Probabilidad de que ocurran eventos que tendrían consecuencias sobre el cumplimiento de los objetivos fijados*”; esta definición está vinculada con el concepto de “evento” que es definido en este mismo texto como: “*Incidente o situación que podría ocurrir en un lugar específico en un intervalo de tiempo particular.*” (Contraloría General de la República, 2005). Este enfoque genérico incluye repercusiones positivas y negativas como parte del riesgo.

Por su parte la ISSAI 1000 Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI lo define como: “*El concepto general de riesgo de negocio se aplica en el contexto de la identificación y el análisis de riesgos en la auditoría del sector público donde este concepto se refiere al riesgo 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.*” (Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI), 2010, pág. 38)

Una definición amplia de riesgo pone 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 institucionales, es decir, todo aquello que pueda impactar para alcanzar las metas institucionales debe ser considerado en la valoración de riesgos.

2. Valoración de riesgos

La Directrices generales para el establecimiento y funcionamiento del sistema específico de valoración del riesgo institucional (SEVRI) de la CGR de Costa Rica se refieren a la valoración de riesgos como: “*Identificación, análisis, evaluación, administración y revisión de los riesgos institucionales, tanto de fuentes internas como externas, relevantes para la consecución de los objetivos.*” (Contraloría General de la República, 2005)

Labor que recae en el jerarca y titulares subordinados, según señalan de forma expresa las Normas de Control Interno para el sector público al indicar: “*El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben definir, implantar, verificar y perfeccionar un proceso permanente y participativo de valoración del riesgo institucional, como componente funcional del SCI. Las autoridades indicadas deben constituirse en parte activa del proceso que al efecto se instaure.*” (Contraloría General de la República, 2009). Dicho proceso se compone de diferentes etapas:

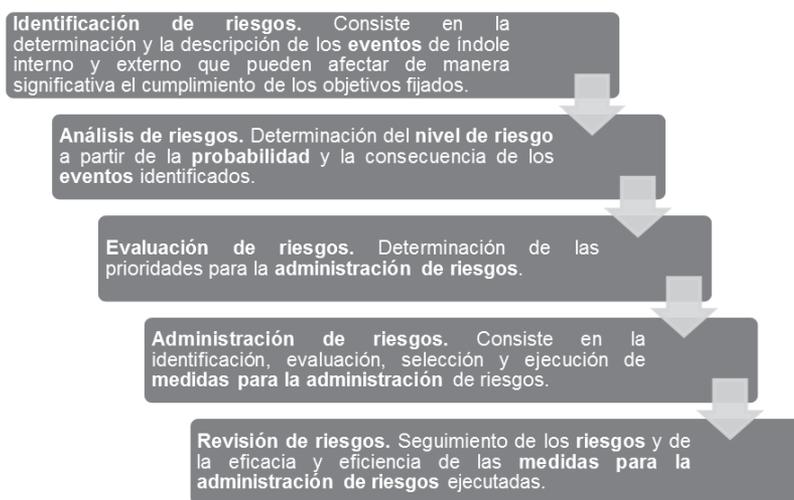


Figura 1. Valoración de riesgos

La valoración de riesgos nos lleva a otros dos conceptos relevantes que son “nivel de riesgo” y “nivel de riesgo aceptable”. Por nivel de riesgo se entiende el grado de exposición al riesgo que se determina a partir del análisis de la probabilidad de ocurrencia del evento y de la magnitud de su consecuencia potencial sobre el cumplimiento de los objetivos fijados, permite establecer la importancia relativa del riesgo; mientras que un nivel de riesgo aceptables es aquel nivel de riesgo que la institución está dispuesta y en capacidad de retener para cumplir con sus objetivos, sin incurrir en costos ni efectos adversos excesivos en relación con sus beneficios esperados o ser incompatible con las expectativas de los sujetos interesados.

Ahora surge la pregunta ¿Cómo identificar los riesgos relevantes de aquellos que no lo son? Para responderla debemos enfocarnos en los conceptos de probabilidad e impacto.

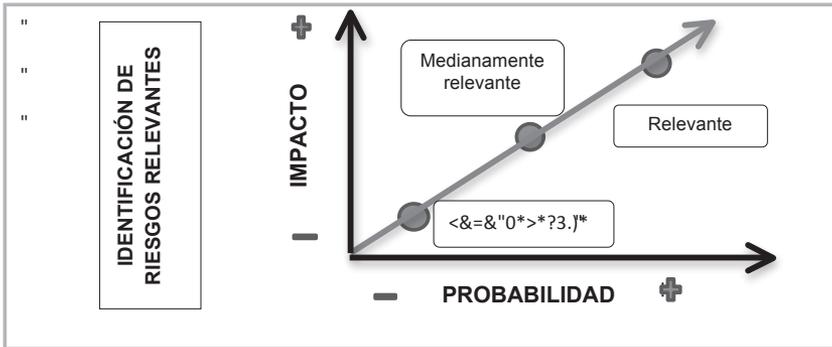


Figura 2. Variables para valorar el riesgo

La probabilidad son las posibilidades de que el riesgo se materialice, pues pueden existir riesgos que no lleguen a materializarse, y el impacto son las posibles consecuencias que tendrían en el alcance de los objetivos institucionales; por lo que, podemos encontrar riesgos con una alta probabilidad de que se materialicen pero con un bajo impacto.

El análisis de estas dos variables nos permite priorizar los riesgos:

De tal manera que la identificación de los riesgos relevantes se obtiene de la combinación de ambos criterios: probabilidad e impacto, un riesgo con una alta probabilidad y un alto impacto será necesariamente un riesgo prioritario que debe ser evaluado; por otro lado, un riesgo con una baja probabilidad de que suceda y un impacto poco relevante no amerita que la administración destine recursos para su gestión que podría utilizar en riesgos de mayor relevancia.

Este análisis debe hacerse para cada riesgo en particular y determinar las acciones que tomará la administración para gestionarlos procurando el máximo aprovechamiento de los recursos que dispone para ello; asimismo, esta valoración debe ser periódica, pues los riesgos pueden cambiar de un año a otro, pueden surgir nuevos riesgos, o bien, riesgos identificados pueden sufrir variaciones en niveles de probabilidad e impacto.

Una vez que tenemos claros algunos conceptos esenciales del tema de riesgo, -los cuales son mucho más amplios, pero que no resulta posible abarcarlos todos en este texto-, procederemos a detallar el marco jurídico y técnico que debe referir a la valoración de riesgos y su vinculación con el proceso de auditoría.

II. Marco jurídico de la evaluación del riesgo en Costa Rica

1. Ley General de Control Interno

En Costa Rica el mandato legal de realizar evaluación de riesgos para las instituciones públicas, y que cubre la labor de auditoría como componente orgánico del sistema de control interno, se encuentra en la Ley General de Control Interno.

Este texto jurídico sigue una definición amplia de riesgos, en donde se incluyen los incidentes positivos y negativos que podrían impactar en la consecución de los objetivos institucionales, cuando dice: “*Artículo 2º-Definiciones. f) Valoración del riesgo: identificación y análisis de los riesgos que enfrenta la institución, tanto de fuentes internas como externas relevantes para la consecución de los objetivos; deben ser realizados por el jerarca y los titulares subordinados, con el fin de determinar cómo se deben administrar dichos riesgos.*” (Asamblea Legislativa, 2002)

Plasma en el numeral 14 la obligación para las instituciones que componen el sector de público de realizar valoración de riesgos cuando reza:

Artículo 14.-Valoración del riesgo. En relación con la valoración del riesgo, serán deberes del jerarca y los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:

- a) Identificar y analizar los riesgos relevantes asociados al logro de los objetivos y las metas institucionales, definidos tanto en los planes anuales operativos como en los planes de mediano y de largo plazos.*
- b) Analizar el efecto posible de los riesgos identificados, su importancia y la probabilidad de que ocurran, y decidir las acciones que se tomarán para administrarlos.*

- c) *Adoptar las medidas necesarias para el funcionamiento adecuado del sistema de valoración del riesgo y para ubicarse por lo menos en un nivel de riesgo organizacional aceptable.*
- d) *Establecer los mecanismos operativos que minimicen el riesgo en las acciones por ejecutar. (Asamblea Legislativa, 2002)*

Este mandato se ejecuta mediante la implementación del Sistema específico de valoración del riesgo institucional siguiendo los criterios técnicos que al respecto establezca la Contraloría General de la República en los términos del numeral 18 de este texto legal:

Artículo 18.-Sistema específico de valoración del riesgo institucional. Todo ente u órgano deberá contar con un sistema específico de valoración del riesgo institucional por áreas, sectores, actividades o tarea que, de conformidad con sus particularidades, permita identificar el nivel de riesgo institucional y adoptar los métodos de uso continuo y sistemático, a fin de analizar y administrar el nivel de dicho riesgo.

La Contraloría General de la República establecerá los criterios y las directrices generales que servirán de base para el establecimiento y funcionamiento del sistema en los entes y órganos seleccionados, criterios y directrices que serán obligatorios y prevalecerán sobre los que se les opongan, sin menoscabo de la obligación del jerarca y titulares subordinados referida en el artículo 14 de esta Ley. (Asamblea Legislativa, 2002)

Asimismo, este texto legal dispone que es obligación de las auditorías internas contribuir –a través del ámbito de acción que le corresponden- en la mejora de la gestión de riesgos institucionales, ello cuando el numeral 21 indica: “**Contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades y los órganos sujetos a esta Ley.**” –negrita añadida- (Asamblea Legislativa, 2002)

En consecuencia, la Auditoría Interna debe contribuir a la mejora de la evaluación de los riesgos instituciones que impactan en el alcance de los objetivos institucionales, mediante acciones técnicas que se explicarán con detalle en el siguiente acápite.

2. Directrices generales para el establecimiento y funcionamiento del sistema específico de valoración del riesgo institucional (SEVRI)

Siguiendo el mandato del artículo 18 de la *Ley General de Control Interno*, antes transcrito, y el artículo 12 de la *Ley Orgánica de la Contraloría General de la República*, el órgano contralor procedió a emitir las Directrices generales para el establecimiento y funcionamiento del sistema específico de valoración del riesgo institucional (SEVRI) como la normativa técnica aplicable a todas las instituciones del sector público para la evaluación de riesgos respectiva.

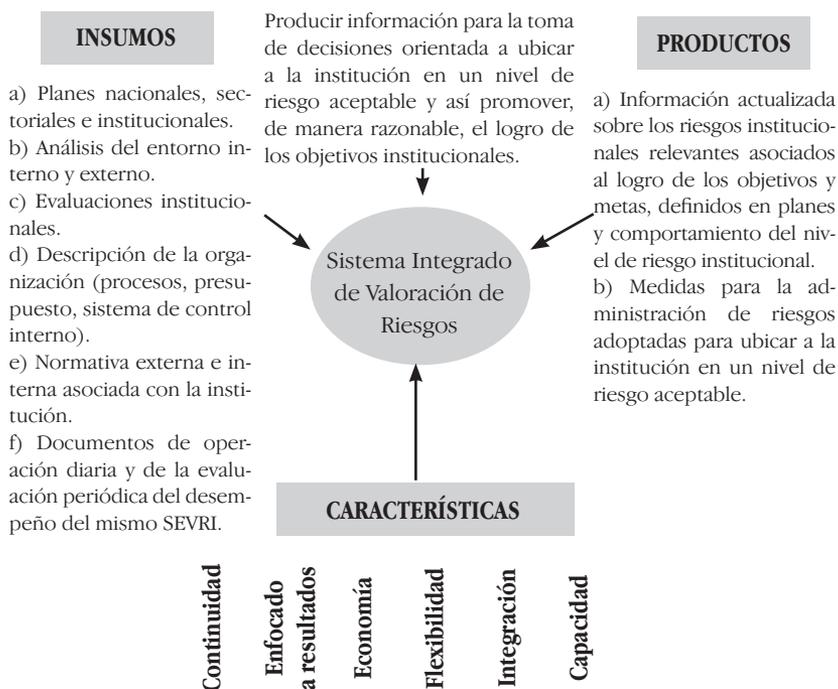


Figura 3. Proceso del Sistema Integrado de Valoración de Riesgos

Esta directriz define SEVRI como el conjunto organizado de elementos que interaccionan para la identificación, análisis, evaluación, administración, revisión, documentación y comunicación de los riesgos institucionales.

Dichas normas procuran ser una guía técnica para la administración al momento de valorar sus riesgos, que podría graficarse de la siguiente manera:

Finalmente, este texto reitera la obligatoriedad de contar con dicho sistema cuya responsabilidad recae en el jerarca y titulares subordinados, así como la necesidad de contar con un sistema sancionatorio claramente establecido ante incumplimientos y faltas cometidos contra el mismo.

III. Normativa técnica que regula la evaluación del riesgo en el proceso de auditoría

En los acápites precedentes se ha desarrollado la evaluación de riesgos en forma general, como una obligación de la administración, y a su vez de la auditoría interna como componente orgánico del sistema de control interno; no obstante, de seguido se detallarán las normas técnicas que establecen la obligación y manera en que la auditoría debe realizar evaluación de riesgos en ejercicio de su actividad.

1. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)

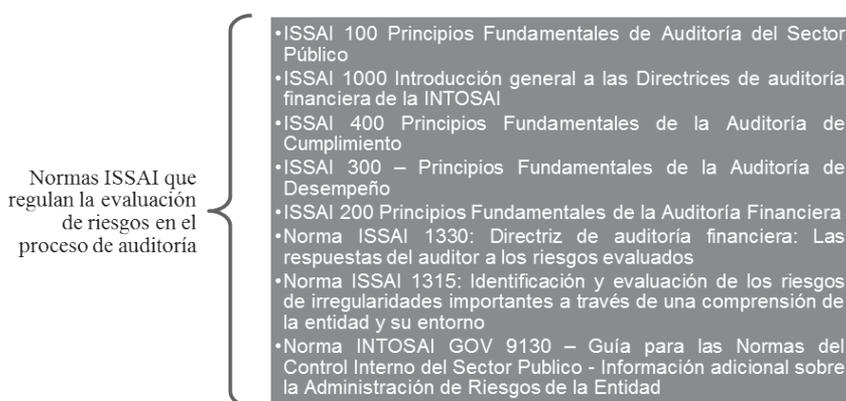


Figura 4. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) sobre riesgos

La normativa técnica emitida por la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior denominada por sus siglas en

ingles INTOSAI, denominadas Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) destacan la relevancia de la valoración de riesgos para un correcto ejercicio de auditoría interna, ello se refleja en la cantidad de normas que hacen referencia expresa a este tópico:

La auditoría deberá analizar los riesgos determinados por la administración a fin de considerarlos para el ejercicio de su función, tanto durante la etapa de planificación del trabajo general de la auditoría como dentro de un estudio específico. *Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores* (ISSAI) aplicables al sector público señalan que para una adecuada planificación el auditor deberá evaluar los riesgos con el fin de definir los objetivos y ámbito de su trabajo. 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.* (Organización de Entidades de Fiscalización Superior, 2013, pág. 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 y el direccionamiento hacia un producto de tipo sancionatorio, 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. (Organización de Entidades de Fiscalización Superior, 2013, pág. 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 nacional e institucional, el análisis del entorno político, económico y social; así como cualquier otro elemento vinculado con la gestión pública del ente auditado; así lo señala expresamente 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 de Fiscalización Superior (INTOSAI), 2010, pág. 31)

Evaluación de riesgos	Riesgo de fraude
<p>54. <i>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.</i></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 1. Riesgos en la auditoría de cumplimiento.

Criterio que aplica igualmente para la 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, al respecto la norma dice.

La auditoría de desempeño demanda que el auditor tome en consideración para definir los temas de la auditoría el análisis de riesgos que debe realizar en la etapa de planificación de la auditoría sobre la entidad que fiscalizan, ello de acuerdo con la ISSAI 300 – *Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño*.

Planeación

Selección de temas

36. Los auditores deben seleccionar los temas de auditoría a través del proceso de planificación estratégica de la EFS, mediante el análisis de temas potenciales y la realización de investigaciones para identificar los riesgos y problemas. Determinar qué auditorías se llevarán a cabo generalmente se asume como parte del proceso de planificación estratégica de la EFS. En su caso, los auditores deben contribuir a este proceso en sus respectivos campos de especialización. Pueden compartir conocimientos de auditorías anteriores, y la información del proceso de planificación estratégica puede ser importante para el trabajo posterior del auditor.

En este proceso, los auditores deben considerar que los temas de auditoría deben ser lo suficientemente significativos, así como auditables y congruentes con el mandato de la EFS. El proceso de selección de los temas debe tratar de maximizar el impacto esperado de la auditoría, teniendo en cuenta las capacidades de auditoría (por ejemplo, recursos humanos y las habilidades profesionales). Las técnicas formales para preparar el proceso de planeación estratégica, como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas, pueden ayudar a estructurar el proceso, pero necesitan ser complementadas por el juicio profesional para evitar evaluaciones unilaterales/parciales. (Organización Internacional de Entidades Financieras, 2013, págs. 14-15)

La ISSAI 200 Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera indica que en este tipo de auditoría el auditor debe diseñar procedimientos para evaluar los riesgos de error de significancia en

los estados financieros; no obstante reconoce que esta labor depende del juicio profesional del auditor “52. ***La evaluación de riesgos se basa en procedimientos de auditoría que permiten obtener la información necesaria para ese propósito, así como evidencia obtenida durante toda la auditoría. La evaluación de riesgos es una cuestión de juicio profesional y no se puede medir de forma precisa. El grado con el que el auditor considere cada elemento de riesgo dependerá de las circunstancias de la auditoría.***” –negrita añadida- (Organización Internacional de Entidades Financieras, 2013)

Evaluación de riesgos	Respuestas a los riesgos evaluados
<p>92. <i>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.</i></p>	<p>97. <i>El auditor debe actuar de forma apropiada al abordar los riesgos evaluados de error de significancia en los estados financieros.</i></p> <p>98. <i>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.</i></p>

Tabla 2. Riesgos en la auditoría financiera.

El auditor debe realizar una evaluación de riesgos tanto para la adecuada planificación de su trabajo como durante la etapa de planificación de un estudio de auditoría, independientemente del tipo de que se trate, dado que ello le dará insumos necesarios determinar el universo auditable, las unidades fiscalizables y el plan de trabajo.

Ahora bien, cuando el auditor se enfrenta a riesgos relevantes debe acatar los dispuesto en las normas: ISSAI 1330: Directriz de auditoría

financiera: Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados, ISSAI 1315: Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno y INTOSAI GOV 9130 – Guía para las Normas del Control Interno del Sector Público - Información adicional sobre la Administración de Riesgos de la Entidad que establecen pautas específicas y acciones concretas para gestionar riesgos identificados producto de esta valoración.

2. Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna

Las normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna aplicables tanto en el ámbito público como en el sector privado recalcan la importancia de la valoración de riesgos en el trabajo de la auditoría.

La *norma 1220 Debido Cuidado Profesional* señala que el auditor debe cumplir su trabajo con cuidado y pericia propio de un auditor razonablemente prudente y competente, y dentro de los requisitos para realizar un trabajo bajo este parámetro incluye el considerar los riesgos: “1220.A1 - El auditor interno debe ejercer el debido cuidado profesional al considerar: *././ La adecuación y eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.*” (Instituto de Auditores Internos, 2004)

Continúan las normas señalando el deber de alertar a la administración de los riesgos materiales que pueden afectar los objetivos, las operaciones o los recursos institucionales. En la norma 2100 Naturaleza del Trabajo se indica de manera expresa que la auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado, perspectiva coincidente con el espíritu de la Ley General de Control Interno cuando señala el deber del auditor de contribuir con la valoración de riesgos para alcanzar los objetivos institucionales explicado previamente.

El Consejo para la Práctica 1000-1: Estatuto de Auditoría Interna detalla los alcances de este deber de alertar a la administración de los riesgos en los siguientes términos:

14. Los auditores internos deben observar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control durante los trabajos de consultoría formales. Las exposiciones significativas al riesgo o las debilidades materiales de control deben ser llevadas a la atención de la dirección. En algunas situaciones, las preocupaciones del auditor

también deberían ser comunicadas a la dirección ejecutiva, al comité de auditoría, y/o al Consejo de Administración. Los auditores deben utilizar su juicio profesional (a) para determinar la significatividad de las exposiciones o debilidades y las acciones tomadas o contempladas para mitigar o corregir las mismas, y (b) para indagar las expectativas de la dirección ejecutiva, el comité de auditoría y el Consejo de ser informados sobre estos asuntos. (Instituto de Auditores Internos, 2004)

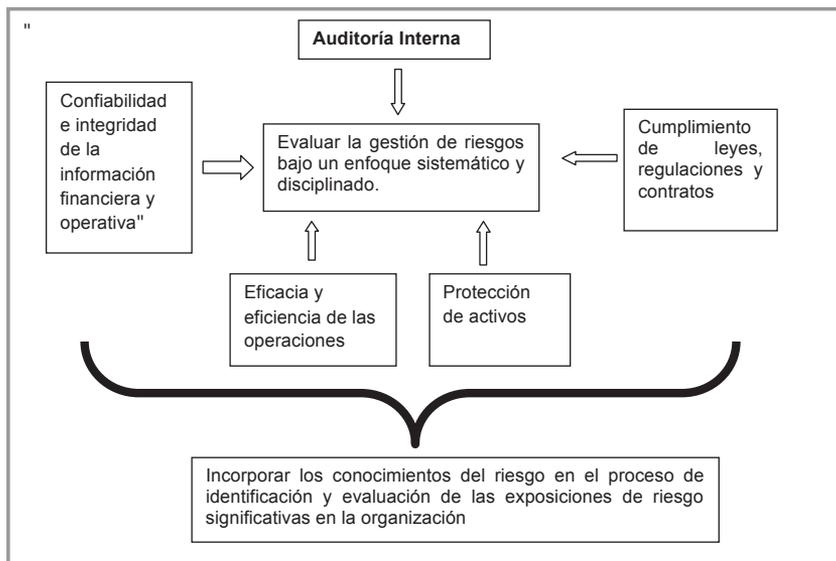


Figura 5. Evaluación de riesgos en el ejercicio de la Auditoría Interna

Según la *norma 2110 Gestión de Riesgos* el auditor debe considerar los siguientes aspectos al momento de realizar su trabajo:

3. Normas para el ejercicio de la Auditoría en el Sector Público

En cumplimiento con lo dispuesto en los artículos 12, 24 y 62 de la *Ley Orgánica de la Contraloría General de la República* y los numerales 3 y 23 de la *Ley General de Control Interno* el órgano contralor emitió la resolución R-DC-119-2009 denominada Normas para el ejercicio de la Auditoría en el Sector Público que corresponde a un cuadro de carácter técnico pero de aplicación obligatoria de parte de las auditorías internas del sector público; es decir, corresponden a normas de acatamiento obligatorio en dicho sector.

En dichas normas se plasma la obligación del auditor interno de evaluar: el alcance, los contenidos y participantes en el proceso de valoración de riesgos y su vinculación con la planificación institucional, cuando indica: “2.3.1 Riesgo El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben evaluar, al menos, el alcance, contenidos y participantes en el proceso de valoración del riesgo, así como su continuidad y vinculación con la planificación institucional”. (Contraloría General de la República, 2009)

Por su parte la Auditoría Interna debe incluir dentro de sus evaluaciones internas de calidad la evaluación de los riesgos de la auditoría:

1.3.2 Contenido de las evaluaciones internas

Las evaluaciones internas de calidad deben incluir las revisiones periódicas mediante autoevaluación, y las revisiones continuas del desempeño de la actividad de auditoría interna.

Estas últimas deben contemplar las acciones de seguimiento permanente orientadas a asegurar la calidad en todos los servicios de la auditoría interna, y deben estar referidas al menos a lo siguiente: a. Evaluación del riesgo de la auditoría interna. (Contraloría General de la República, 2009)

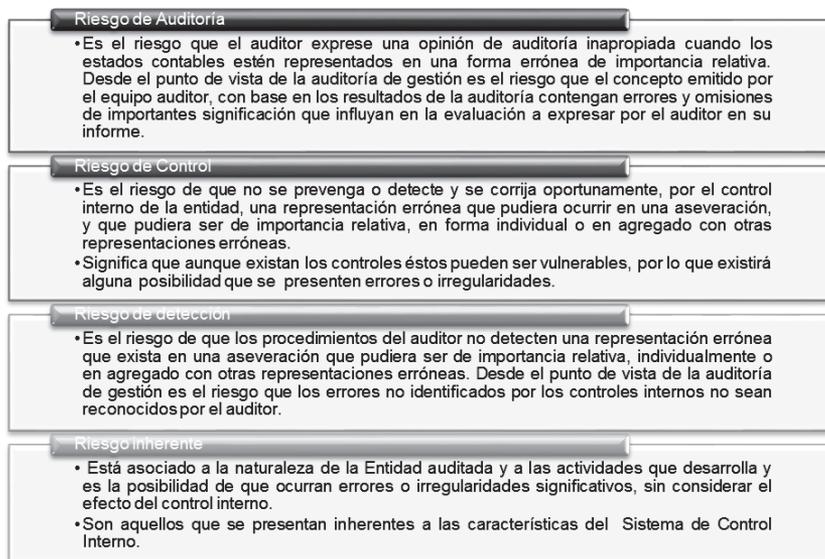


Figura 6. Tipos de riesgos de auditoría

Nótese que dicha norma no se refiere a la evaluación de riesgos institucional, sino a una evaluación de riesgos propia de la auditoría interna; es decir, la auditoría interna debe considerar para efectos de planificar su trabajo la evaluación de riesgos institucional –tal y como se explicó previamente en este documento- pero además debe someterse a un proceso de valoración de riesgos propio, identificar y valorar sus propios riesgos como unidad.

De tal manera que debe considerar los riesgos de la unidad así como los riesgos propios de la labor de auditoría y cómo gestionarlos adecuadamente, que generalmente se clasifican en:

Por otra parte, la norma 2.3 Naturaleza del trabajo hace referencia al proceso para valoración de riesgos institucionales, para el ejercicio de su trabajo.

2.3 Naturaleza del trabajo El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben evaluar, conforme a sus competencias, la efectividad de los procesos institucionales de valoración del riesgo, control y dirección, y promover las mejoras pertinentes, todo ello en aras del estricto cumplimiento de los requerimientos previstos en el bloque de legalidad y la consecución de los objetivos establecidos.

Como corolario de lo transcrito, se recalca la íntima vinculación entre la auditoría y la valoración de riesgos, no solo debe considerar la valoración de riesgos institucional, sino también identificar y gestionar sus propios riesgos.

<p>2.2 Planificación</p> <p>El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben ejecutar un proceso sistemático para la planificación de la actividad de auditoría interna, el cual debe documentarse apropiadamente. Dicho proceso debe cubrir los ámbitos estratégico y operativo, considerando la determinación del universo de auditoría, los riesgos institucionales, los factores críticos de éxito y otros criterios relevantes.</p>	<p>2.2.1 Planificación estratégica</p> <p>El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben establecer una planificación estratégica, en la que se plasmen la visión y la orientación de la auditoría interna, y que sea congruente con la visión, la misión y los objetivos institucionales.</p> <p>2.2.2 Plan de trabajo anual</p> <p>El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben formular un plan de trabajo anual basado en la planificación estratégica, que comprenda todas las actividades por realizar durante el período, se mantenga actualizado y se exprese en el presupuesto respectivo. El plan debe considerar la dotación de recursos de la auditoría interna y ser proporcionado y equilibrado frente a las condiciones imperantes en la institución y conforme a las regulaciones establecidas por los órganos competentes. Respecto de los servicios de auditoría, el plan debe detallar, al menos, el tipo de auditoría, la prioridad, los objetivos, la vinculación a los riesgos institucionales, el período de ejecución previsto, los recursos estimados y los indicadores de gestión asociados. Tales datos deben desglosarse, en lo que proceda, en cuanto a las demás actividades que contenga el plan, incluyendo, entre otras, los servicios preventivos, las labores de administración de la auditoría interna, seguimiento, aseguramiento de la calidad y otras labores propias de la auditoría interna.</p>
--	---

Tabla 3. Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el sector público sobre planificación

IV. Evaluación de riesgos en la labor de auditoría

1. Evaluación de riesgos en la planificación de la labor de auditoría.

La etapa de planificación reviste de vital importancia en la preparación del trabajo de la auditoría interna, lo que exige del auditor dedicación y compromiso durante su elaboración. En el caso específico del auditor interno del sector público, las Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el sector público establecen las pautas que debe seguir y debe considerar para elaborar la planificación estratégica de la cual se extrae la planificación anual.

El contenido de dichas normas se aprecia en el siguiente cuadro:

La planificación estratégica es el punto de partida para realizar la planificación anual y posteriormente, la planificación de cada estudio de auditoría, aspecto que igualmente menciona el párrafo 48 de la norma ISSAI 100 – *Principios fundamentales de auditoría en el sector público, cuando indica:*

48. Los auditores deben planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente. La planeación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos. Estratégicamente, la planeación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría. Los objetivos se refieren a lo que la auditoría tiene previsto lograr. El alcance se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre el mismo, y está directamente relacionado con los objetivos. El enfoque describirá la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usarán para reunir la evidencia de auditoría. La auditoría debe planearse para reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

Operacionalmente, la planeación implica establecer un cronograma para la auditoría y definir la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría. Durante la planeación, los auditores deben asignar a los miembros de su equipo de manera apropiada e identificar otros recursos que se pueden requerir, tal es el caso de expertos en la materia. La planeación de auditoría debe ser sensible y reaccionar ante los cambios significativos en las circunstancias y condiciones. Es un proceso reiterativo que tiene lugar durante toda la auditoría.

<p>2010 Planificación El director ejecutivo de auditoría debe establecer planes basados en los riesgos, a fin de determinar las prioridades de la actividad de auditoría interna. Dichos planes deberán ser consistentes con las metas de la organización.</p>	<p>2010.A1 - El plan de trabajo de la actividad de auditoría interna debe estar basado en una evaluación de riesgos, realizada al menos anualmente. En este proceso deben tenerse en cuenta los comentarios de la alta dirección y del Consejo.</p> <p>2010.C1 El director ejecutivo de auditoría debe considerar la aceptación de trabajos de consultoría que le sean propuestos, basado en el potencial del trabajo para mejorar la gestión de riesgos, añadir valor, y mejorar las operaciones de la organización. Aquellos trabajos que hayan sido aceptados deben ser incluidos en el plan.</p> <hr/> <p>2010.C1 El director ejecutivo de auditoría debe considerar la aceptación de trabajos de consultoría que le sean propuestos, basado en el potencial del trabajo para mejorar la gestión de riesgos, añadir valor, y mejorar las operaciones de la organización. Aquellos trabajos que hayan sido aceptados deben ser incluidos en el plan.</p>
--	---

Tabla 4. Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna sobre planificación

Aspecto desarrollado por la norma 2010 de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna que indica la obligación del auditor de establece planes basados en riesgos, debiendo realizar una evaluación anual, dado que sus resultados serán el insumo para elaborar el plan de trabajo, expresamente señala:

Punto que se explica con más detalle en la norma 2200 sobre Planificación del Trabajo, que señala la obligación de elaborar el plan de trabajo cuando dice: “2200 *Planificación del Trabajo Los auditores internos deben elaborar y registrar un plan para cada trabajo, que incluya el alcance, los objetivos, el tiempo y la asignación de recursos*”. (Instituto de Auditores Internos, 2004)

Plan que debe incluir el alcance, objetivos, tiempo y asignación de recursos, considerando los riesgos significativos de la institución, sus objetivos, recursos, operaciones y acciones que puede implementar para gestionar correctamente dichos riesgos.

2201 Consideraciones sobre Planificación Al planificar el trabajo, los auditores internos deben considerar: Los objetivos de la actividad que está siendo revisada y los medios con los cuales la actividad controla su desempeño. Los riesgos significativos de la actividad, sus objetivos, recursos y operaciones, y los medios con los cuales el impacto potencial del riesgo se mantiene a un nivel aceptable. La adecuación y eficacia de los sistemas de gestión de riesgos y control de la actividad comparados con un cuadro o modelo de control relevante. Las oportunidades de introducir mejoras significativas en los sistemas de gestión de riesgos y control de la actividad. (Instituto de Auditores Internos, 2004)

La norma es clara al indicar que para la elaboración de la planificación de auditoría se debe realizar una evaluación de riesgos “2210.A1 Los auditores internos deben realizar una evaluación preliminar de los riesgos pertinentes a la actividad bajo revisión. Los objetivos del trabajo deben reflejar los resultados de esta evaluación” (Instituto de Auditores Internos, 2004)

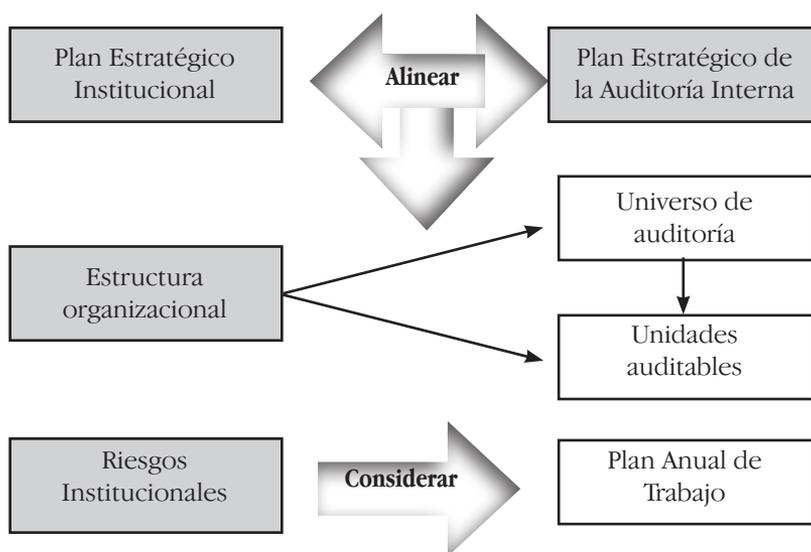


Figura 7. Proceso de elaboración de la planificación del trabajo de la auditoría

La Auditoría Interna debe alinear su plan estratégico con el plan estratégico institucional, identificar su universo auditable y luego de la aplicación de una evaluación de riesgos determinar las unidades evaluables y finalmente revisar los riesgos institucionales para elaborar el portafolio de riesgos que determinan los estudios de auditoría a realizar, gráficamente se puede ver de la siguiente manera:

<p>2240 Programa de Trabajo</p> <p>Los auditores internos deben preparar programas que cumplan con los objetivos del trabajo. Estos programas de trabajo deben estar registrados.</p>	<p>2240.A1 - Los programas de trabajo deben establecer los procedimientos para identificar, analizar, evaluar y registrar información durante la tarea. El programa de trabajo debe ser aprobado con anterioridad a su implantación y cualquier ajuste ha de ser aprobado oportunamente.</p>
	<p>2240.C1 Los programas de trabajo de los servicios de consultoría pueden variar en forma y contenido dependiendo de la naturaleza del trabajo.</p>

Tabla 5. Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna sobre Programa de Trabajo

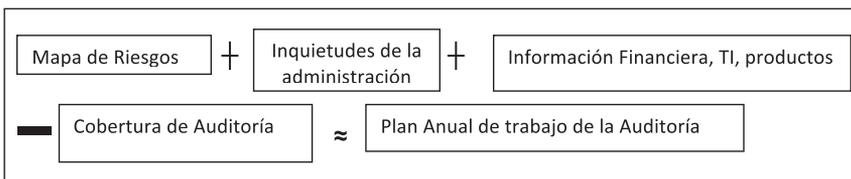


Figura 8. Aspectos a considerar para elaborar el Programa de Trabajo de la Auditoría

Luego de este proceso se elabora el programa de trabajo, que corresponde al listado específico de estudios de auditoría que se ejecutarán durante el año, identificando claramente la unidad y tipo de estudio a realizar, según la norma 2240 Programa de Trabajo de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.

Se podría ilustrar este proceso con la siguiente ecuación:

Nótese el rol de la valoración de riesgos en la planificación institucional y por ende, en la planificación de la auditoría interna, siendo la planificación la génesis del trabajo a realizar durante el año, así lo

expone expresamente la norma 3.3 de las Normas de control interno para el Sector Público emitidos por la Contraloría General de la República:

3.3 Vinculación con la planificación institucional La valoración del riesgo debe sustentarse en un proceso de planificación que considere la misión y la visión institucionales, así como objetivos, metas, políticas e indicadores de desempeño claros, medibles, realistas y aplicables, establecidos con base en un conocimiento adecuado del ambiente interno y externo en que la institución desarrolla sus operaciones, y en consecuencia, de los riesgos correspondientes. Asimismo, los resultados de la valoración del riesgo deben ser insumos para retroalimentar ese proceso de planificación, aportando elementos para que el jerarca y los titulares subordinados estén en capacidad de revisar, evaluar y ajustar periódicamente los enunciados y supuestos que sustentan los procesos de planificación estratégica y operativa institucional, para determinar su validez ante la dinámica del entorno y de los riesgos internos y externos. (Contraloría General de la República, 2009, pág. 12)

En consecuencia, la valoración de riesgos es la base para la planificación institucional y en por ende, de la planificación de la auditoría interna, dado que se puede afirmar que la auditoría moderna está basada en riesgos.

2. La evaluación de riesgos en la determinación del universo auditable.

El Universo Auditable/Universo de Auditoría es un concepto de gran relevancia e importancia para el correcto desempeño de la auditoría, pues corresponde al conjunto completo de elementos que son susceptibles de fiscalización de parte de la auditoría, ello ha sido recalcado en los distintos instrumentos que guían la labor del auditor, tales como las Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el sector público, que a la letra dicen:

Universo de auditoría Conjunto de elementos susceptibles de la prestación de los servicios de la auditoría interna dentro de su ámbito de competencia institucional. Generalmente, el universo de auditoría contempla un detalle de unidades auditables que pueden agruparse de diferentes formas (por función, actividad, unidad

organizacional, proyecto, proceso, etc.), pero puede ampliarse para considerar un inventario de los trabajos que la auditoría interna puede efectuar en relación con esas unidades auditables. (Contraloría General de la República de Costa Rica, 2009)

Concepto que concuerda con plasmado en el Consejo para la Práctica 1000-1: Estatuto de Auditoría Interna Interpretación de la Norma 1000 de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna Norma Relacionada: 1000 Propósito, Autoridad y Responsabilidad, cuando establece: “*El propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de auditoría interna deben estar formalmente definidos en un Estatuto, de conformidad con las Normas, y estar aprobados por el Consejo*”. (Instituto de Auditores Internos, 2004)

Por su parte, el Consejo para la práctica 1000-1 señala que el universo auditable debe incluir los componentes del plan estratégico organizacional –aspecto señalado anteriormente donde se destacaba la necesidad de alinear el plan estratégico institucional con el plan estratégico de la auditoría interna- así como reflejar los objetivos generales de la institución pública.

3. El universo de auditoría puede incluir componentes del plan estratégico de la organización.

Al incorporar esos componentes, el universo de auditoría considerará y reflejará los objetivos del plan general de negocios. Los planes estratégicos probablemente también reflejarán la actitud de la organización hacia el riesgo y el grado de dificultad para cumplir con los objetivos planificados. El universo de auditoría estará normalmente influenciado por los resultados del proceso de gestión de riesgos. El plan estratégico de la organización debe haber sido creado teniendo en cuenta el ambiente en el cual opera la organización. Estos mismos factores ambientales probablemente impactarán en el universo de auditoría y la evaluación del riesgo relativo. 4. Los cambios en la dirección de la gestión, objetivos, énfasis y enfoques, deben reflejarse en las actualizaciones del universo de auditoría y el plan de trabajo relacionado. Es aconsejable evaluar el universo de auditoría al menos una vez al año con el fin de que refleje las estrategias y la dirección más actualizadas de la organización.

En algunas situaciones, los planes de auditoría pueden tener que actualizarse frecuentemente (por ejemplo, trimestralmente), en respuesta a los cambios en el ambiente de actividades de gestión de la organización.

La adecuada identificación del universo auditable le permite al auditor conocer cuál es su ámbito de acción, competencias y responsabilidades, siendo el punto de partida para seleccionar las unidades más relevantes para la institución. La auditoría no necesariamente debe auditar todo el universo auditable, pero si debe tenerlo claramente definido, -normalmente el universo auditable supera las capacidades de las auditorías, sea en recursos humanos y tiempo-; no obstante, un universo auditable bien identificado permite que la valoración de riesgos que se aplica para seleccionar las unidades auditables sea más eficiente.

En este punto, entra en juego la “cobertura de auditoría” que se refiere a la cantidad de elementos del universo auditable que pueden ser auditados; los niveles de cobertura de auditoría deben ser razonables, en el caso en que una auditoría carezca de los recursos suficientes para alcanzar un nivel razonable de cobertura deberá gestionar el requerimiento de recursos adicionales.

La Contraloría General de la República destaca la necesidad de que la Auditoría Interna posea claramente identificado el universo auditable para justificar la necesidad de recursos para cumplir adecuadamente con sus funciones, cuando las limitaciones de recursos sean tales que se queden gran parte de elementos del universo auditable sin fiscalizar, según el punto 2.1.1 de las *Directrices para la solicitud y asignación de recursos a las Auditorías Internas*:

2.1.1 Identificación del universo de auditoría. El estudio sobre necesidades de recursos de la Auditoría de auditoría interna debe referirse al universo de auditoría que esa actividad debe cubrir, considerando todos los elementos susceptibles de la prestación de los servicios de la Auditoría Interna dentro de su ámbito de competencia institucional. El universo de auditoría debe detallar y caracterizar suficientemente las unidades auditables según el método de agrupación elegido por la Auditoría Interna. (Contraloría General de la República, 2015)

En esta etapa la valoración de riesgos juega un papel relevante en dos estadios, la institución debe determinar sus riesgos que servirán de

insumo para elaborar el plan estratégico institucional que a su vez es considerado por la Auditoría Interna para que en concordancia con los riesgos institucionales y otros insumos elabore el plan estratégico de la auditoría interna.

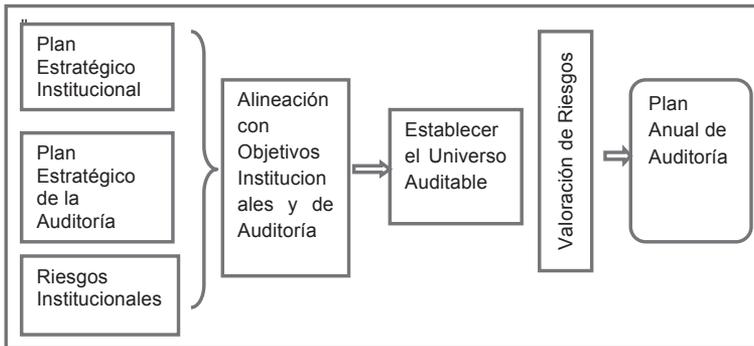


Figura 9. Evaluación de riesgos en la determinación del universo auditable

Asimismo, a partir del plan estratégico, el análisis de cobertura de auditoría y los riesgos institucionales, entre otros insumos se determina el Universo Auditable. En esta etapa vuelve a jugar un rol predominante la valoración de riesgos, pues es a partir de este análisis que se definen los riesgos y áreas a evaluar que constituirá el plan anual de trabajo, en donde se detallan los estudios específicos que se ejecutarán durante dicho año.

Gráficamente se puede representar de la siguiente manera:

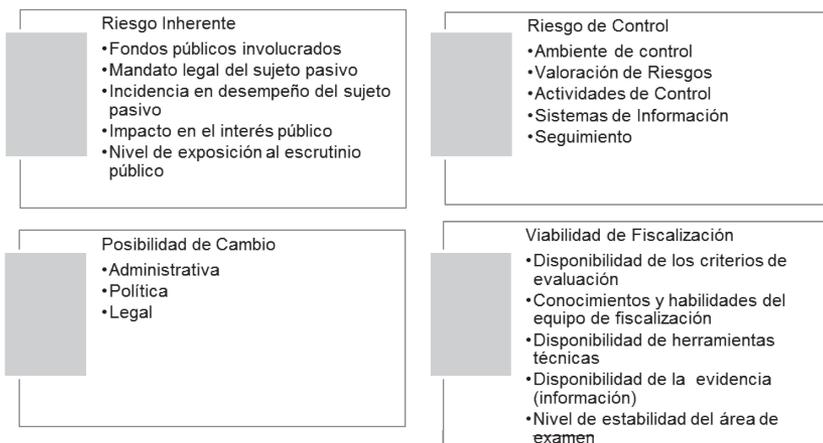


Figura 10. Variables consideradas en la Matriz de Valoración de Riesgos de la Contraloría General de la República de Costa Rica

4. Evaluación de riesgos en la etapa de planificación del estudio de auditoría.

Una vez definido el plan anual de trabajo, la siguiente etapa en donde el auditor debe valorar riesgos, es propiamente en la ejecución del estudio específico de auditoría que se había programado. En este momento corresponde al auditor responsable realizar la valoración de riesgos, y para ello podrá recurrir a distintas herramientas.

43125'61' 782910'		Criterios de riesgo inherente						100,00% Calificación por posible área de examen			
		16,67%	16,67%	16,67%	16,67%	16,67%	16,67%	Relativa	Rango	Número	Observaciones
		Fondos público involucrados	Mandato legal del sujeto pasivo	Mandato legal CGR	Inciden en desempeño del sujeto pasivo	Impacto en el interés público	Nivel de exposición al escrutinio público				
Nro.	Áreas										
1	Planificación del proceso de compras	2	4	5	3	3	3	3,33	Medio	3	Estudio posterior.
2	Control de registro de proveedores	4	5	5	5	5	4	4,67	Muy alto	5	Se incluye como área de estudio.
3	Control y evaluación de compras	4	5	5	5	5	4	4,67	Muy alto	5	Se incluye en el plan de trabajo.

Figura 11. Ejemplo de matriz de riesgo de la CGR-Costa Rica

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 para identificar los riesgos de una auditoría durante la etapa de planificación, la cual incluye:

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		
						Cálculo	Rango	Sí / No	Observaciones	
			70%	15%	15%					
1	Planificación del proceso de compras	4	4	4	4	3	3,85	Alto	NO	Se reserve para un estudio posterior.
2	Control de registro de proveedores	5	4	5	4	3	4,55	Muy Alto	SI	Área de alto riesgo.
3	Control y evaluación de compras	4	5	5	3	4	4,55	Muy Alto	SI	Área de alto riesgo.

Figura 12. Ejemplo de valoración de riesgos según matriz de riesgo de la CGR-Costa Rica

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.

2. ÁREAS SELECCIONADAS PARA EXAMEN
EJE TEMÁTICO UNO: CONTROL DE REGISTRO DE PROVEEDORES
2.1 NOMBRE DEL ÁREA UNO: NORMATIVA NACIONAL E INTERNA DEL REGISTRO DE PROVEEDORES
2.1.1 Descripción <ul style="list-style-type: none"> - De conformidad con lo dispuesto por la Ley de Contratación Administrativa No. 7494 y sus reformas, se requiere el análisis de los siguientes temas: - Reglamentación, manuales e instrumentos para regular el registro de proveedores - Control de ingresos y salidas de proveedores del registro de proveedores.
2.1.2 Objetivos específicos <ul style="list-style-type: none"> a) Valorar el adecuado manejo del registro de proveedores institucional. b) Valorar la reglamentación, manuales e instrumentos internos que regulan el registro de proveedores de la institución estudiada.
2.1.3 Criterios de auditoría <ul style="list-style-type: none"> a) Ley General de Control Interno (LGCI) No. 8292 y su reglamento (Integra). b) Ley contra la corrupción y el enriquecimiento ilícito No. 8422 y su reglamento (Integra). c) Artículos relativos al registro de proveedores de la Ley de Contratación Administrativa No. 7494 y sus reformas d) Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa y sus reformas (Integro). e) Normas de Control Interno para el Sector Público. f) Manual de Normas Generales de Auditoría (MNGA). g) Reglamentos internos de la entidad. h) Sanas prácticas de contratación administrativa aceptadas.

Tabla 6. Ejemplo de Plan General de Auditoría elaborado después de valorar riesgos

A nivel de detalle se evalúa cada rubro; por ejemplo:

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 seleccionan los riesgos que serán evaluados, dada su relevancia, que riesgos se dejan para estudios posteriores; o bien, cuáles riesgos por ser bajos o medios no ameritan ser incluidos en la auditoría. A manera de ejemplo:

A partir de los resultados de esta valoración de riesgos se seleccionan las áreas de examen y se procede a la elaboración del Plan General de Auditoría (PGA) que será la base del estudio y de donde se obtendrán los hallazgos de la auditoría. A manera de ejemplo se incluyen los elementos a considerar dentro del PGA de la primera área de examen seleccionada después de la valoración de riesgos respectiva:

El Plan General de Auditoría es la base para iniciar la etapa de ejecución del estudio de auditoría en donde se realizan las pruebas, el tipo de pruebas a aplicar dependerá precisamente del nivel de riesgo del área seleccionada para el estudio, por lo que la valoración de riesgos no solamente permite identificar áreas de examen sino también la cantidad, rigurosidad y tipo de pruebas a realizar. De dichas pruebas se obtienen los hallazgos de auditoría que serán incluidos en el informe de auditoría y serán corregidos con las recomendaciones, dando así por terminado el proceso de auditoría.

Finalmente, nótese que los riesgos son un pilar fundamental en todas las etapas de trabajo de la auditoría en el ejercicio de sus funciones, desde la planificación general hasta la ejecución de pruebas específicas en estudios concretos; es decir, desde lo personal hasta lo específico, de tal manera, que la inadecuada valoración de riesgos tendrá efectos negativos en toda la labor de auditoría.

Conclusión

Las normas incluidas en este texto, pese a ser emitidas por diferentes organizaciones, e incluso algunas aplicables al sector público - Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y Normas para el ejercicio de la Auditoría en el Sector Público- y otras al sector privado -Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna-, todas coinciden en la necesidad de que el auditor interno analice riesgos para el ejercicio de sus funciones, desde la planificación general de la labor de la auditoría hasta la planificación del estudio específico y de donde además se obtendrán los criterios para determinar las pruebas a aplicar durante la etapa de ejecución del estudio.

De tal manera que la principal conclusión a la que se puede arribar es que la evaluación de riesgos se ha convertido en la base para el ejercicio de auditoría, al punto de poder afirmar que actualmente se realiza auditoría basada en riesgos, como un mecanismo que le permite enfocar los recursos en aquellas áreas y aspectos de mayor relevancia para la entidad, y procurando garantizar el cumplimiento de los objetivos y metas institucionales.

Por lo tanto, una labor que otrora fuera una labor más dentro del proceso administrativo, hoy es la base de la gestión y la utilización más eficiente de los recursos, aspecto particularmente relevante cuando se trata de fondos públicos.

Bibliografía

- Asamblea Legislativa. (1978). *Ley Nro. 6227 denominada Ley General de la Administración Pública*. San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente.
- Asamblea Legislativa. (1994). *Ley Nro. 7428 denominada Ley Orgánica de la Contraloría General de la República*. San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente.
- Asamblea Legislativa. (2002). *Ley N° 8292 denominada Ley General de Control Interno*. San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa.
- 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.
- Contraloría General de la República. (2009). *Normas de Control Interno para el Sector Público (N-2-2009-CO-DFOE)*. San José, Costa Rica: Contraloría General de la República.
- Contraloría General de la República. (2009). *Resolución R-DC-119-2009 denominada Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público*. San José, Costa Rica : CGR.
- Contraloría General de la República. (2015). *las Directrices para la solicitud y asignación de recursos a las Auditorías Internas*. San José, Costa Rica: CGR.
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2009). *Resolución (N-1-2009-CO-DFOE) denominada "Normas de control interno para los sujetos privados que custodien o administren, por cualquier título, fondos públicos"* . San José, Costa Rica: CGR.
- Instituto de Auditores Internos. (2004). *Consejo para la Práctica 1000-1: Estatuto de Auditoría Interna*. Estados Unidos: IIA.
- Instituto de Auditores Internos. (2004). *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*. Estados Unidos: IIA.
- Organización de Entidades de Fiscalización Superior. (2013). *ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*. China: INTOSAI.

Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI). (2010). ISSAI 1000 – *Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI*. Johannesburgo: INTOSAI.

Organización Internacional de Entidades Financieras . (2004). INTOSAI GOV 9100 – *Guía para las normas de control interno del sector público*. Budapest: INTOSAI.

Organización Internacional de Entidades Financieras. (2007). ISSAI 1315 – *Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno*. México: INTOSAI.

Organización Internacional de Entidades Financieras. (2007). ISSAI 1330: *Directriz de auditoría financiera: Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados*. México: INTOSAI .

Organización Internacional de Entidades Financieras. (2013). ISSAI 200 *Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera*. China: INTOSAI.

Organización Internacional de Entidades Financieras. (2013). ISSAI 300 – *Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño*. China: INTOSAI.

Organización Internacional de Entidades Financieras. (2013). ISSAI 400 *Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento*. China: INTOSAI.

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