**GUÍA DE AUDITORÍA TERRITORIAL EN EL MARCO DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA ISSAI. Versión 2**

**AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO**

**ANEXO 17-AC INSTRUCTIVO PARA**

**IDENTIFICAR Y EVALUAR RIESGOS Y CONTROLES**

**BOGOTÁ DC**

**Noviembre 2020**

1. **OBJETIVO, MARCO JURÍDICO Y ALCANCE**

Este instructivo pretende abordar de forma más detallada conceptos claves referentes a los componentes de control interno y riesgos y controles en una auditoría de cumplimiento.

El marco jurídico para evaluar el control fiscal interno en la auditoría de cumplimiento se fundamenta en lo establecido en el numeral 6 del artículo 268 de la Constitución Política de Colombia[[1]](#footnote-1).

En este instructivo se identifican y/o definen los siguientes aspectos:

* Evaluación de los componentes de control interno
* Criterios de evaluación
* Factores de riesgo
* Identificación y valoración de los riesgos
* Riesgos de fraude
* La evaluación del diseño y efectividad de los controles

1. **Evaluación de componentes**

La evaluación de componentes para el propósito seguido en la auditoría de cumplimiento con ponderación del 10%, se realizará mediante la evaluación particular de cada uno de los cinco (5) componentes asumidos por la metodología, como son: ambiente de control, evaluación del riesgo, sistemas de información y comunicación, procedimientos y actividades de control y supervisión y monitoreo, una explicación acerca de los componentes se presenta en el Apéndice 1 Componentes Control Interno, de este documento.

Para la evaluación de cada uno de los cinco componentes se formularán Criterios de evaluación que serán registrados en la hoja “Componentes de Control Interno” del Papel de Trabajo PT 24-AC Matriz de riesgos y controles para documentar la Evaluación del control Interno.

Para la redacción de los “Criterio de evaluación” de los componentes del control, los auditores podrán consultar los ejemplos y/o sugerencias contenidas en el Apéndice 2 Ejemplos de cuestionarios para evaluación de componentes de este documento. Este listado no es restrictivo, los auditores deberán formular una pregunta por cada componente que les permita comprender las medidas establecidas por los sujetos de vigilancia y control fiscal, para mitigar el riesgo de incumplimiento.

Cada una de los “criterios de evaluación” contenidas en cada componente serán respondidas como “SI” o “NO” dependiendo de la existencia de evidencia verificada por los auditores. A las respuestas “SI” se les otorgará una calificación de “1” calificando el componente como “Adecuado” y a las “NO” una calificación de “3” calificando el componente como “Inadecuado”, así la combinación de resultados nos llevaría a concluir como: “Adecuado, Parcialmente Adecuado o Inadecuado” el control interno del asunto o materia auditado.

Los resultados parciales y el resultado final obtenido en esta hoja son transferidos de forma automática a la hoja “RESULTADOS” de la Matriz.

**3. Criterios de evaluación**

Son los determinados por el Equipo de Auditoría y registrados en el Papel de Trabajo PT 21-AC Conocimiento asunto o materia a auditar y la base para la identificación de los riesgos y controles.

**4. Factores de riesgo**

De manera predeterminada se incluyen los factores de riesgo de la tabla siguiente. Si el auditor considera que adicionalmente hay otro(s) que pudieran ser considerados, los puede incluir en la hoja “FACTORES DE RIESGO”, indicando su nombre y descripción.

| **N°** | **Factor de riesgo** | **Definición** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Legalidad | Que las actividades u operaciones no se hayan realizado de conformidad con las normas que le son aplicables. |
| 2 | Eficacia | Que las actividades u operaciones no se realicen o que sus resultados no se logren de manera adecuada y en concordancia con los objetivos y metas previstas. |
| 3 | Oportunidad | Que las actividades u operaciones se lleven a cabo por fuera de los términos o el plazo establecido para su ejecución. |
| 4 | Consistencia de la información | Que la información sobre las actividades u operaciones no refleje la realidad de manera fidedigna: 1) que no incluya la totalidad de las actividades u operaciones, 2) que incluya datos erróneos sobre las mismas, 3) que incluya datos sobre situaciones que no han sucedido en la realidad, o 4) que los datos e información no sean pertinentes y confiables a los fines que se persiguen. |
| 5 | Competencia | Que las actividades u operaciones no sean ordenadas, autorizadas, realizadas, supervisadas y/o controladas por las personas o instancias facultadas para tales efectos. |
| 6 | Idoneidad | Que las actividades u operaciones sean ordenadas, autorizadas, realizadas, supervisadas y/o controladas por personas que no cuenten con la experiencia, capacitación y/o conocimientos necesarios para hacerlo. |
| 7 | Infraestructura | Que para la realización de las actividades u operaciones no se cuente con la disponibilidad de recursos y elementos necesarios, o que la capacidad de los recursos y elementos sea insuficiente. |
| 8 | Personal | Que para la realización de las actividades y operaciones no se cuente con el personal necesario, o que éste no cuente con las condiciones físicas, de salud, o de seguridad suficientes. |
| 9 | Procesos | Que para la realización de las actividades u operaciones no se cuente con un adecuado diseño de procesos o procedimientos, que no exista segregación de funciones e identificación precisa de responsables para su direccionamiento, ejecución, control y evaluación, que los proveedores e insumos (entradas) no sean los más adecuados a los fines que se persiguen, o que los resultados o salidas no estén claramente definidos. |
| 10 | Tecnología | Que para la realización de las actividades u operaciones no se cuente la tecnología necesaria. |

**5. Identificación y valoración de los riesgos de incumplimiento**

**5.1 Riesgo inherente**

Según la ISSAI 200.95, el riesgo inherente (En la Matriz como riesgo inherente inicial) es la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

El auditor considerará la probabilidad de ocurrencia de incorrecciones individuales o múltiples, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección material, es decir que tenga algún impacto sobre la razonabilidad de las cifras. Por lo tanto, el auditor debe calificar inicialmente el impacto y probabilidad del riesgo inherente, considerando la siguiente escala: (1) Bajo. (2) Medio y (3) Alto.

**5.2 Riesgo de fraude**

En materia de fraude el auditor deberá considerar tres aspectos importantes:

* Según la NIA 240.11, el riesgo de fraude es un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.
* Factores de riesgo de fraude, que debe identificar el auditor para poder determinar si existe un riesgo de fraude, los factores son hechos o circunstancias que indican la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.
* Naturaleza del riesgo de fraude, es decir, si nace por corrupción, por uso indebido de activos o por la manipulación de la información financiera o presupuestal.

El auditor debe determinar si el riesgo inherente, es un riesgo de fraude, esto para efectos de la calificación del riesgo combinado, sin embargo, es posible que en los controles establecidos por la dirección se presenten factores similares, por lo que el auditor debe considerar su existencia durante todo el proceso.

El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

**5.3 Riesgo Inherente final**

Es la calificación del riesgo inherente asociada con el riesgo de fraude, y se muestra en la Matriz de Riesgos como Alto, Medio o Bajo y es Critico cuando el riesgo es de fraude.

El resultado de la calificación del riesgo inherente final, es automática en la Matriz de Riesgos con el siguiente resultado:

| **RESULTADO** | |
| --- | --- |
| **CRÍTICO** | Cuando la calificación sea 4, 5 o 6 y existe riesgo de fraude |
| **ALTO** | Cuando la calificación sea 3 y no hay riesgo de fraude |
| MEDIO | Cuando la calificación sea 2 y no hay riesgo de fraude |
| BAJO | Cuando la calificación sea 1. |

En el siguiente cuadro se muestra un ejemplo del desarrollo de la matriz para el riesgo inherente inicial y riesgo inherente final:

| **RIESGO INHERENTE** | | | | | | | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Riesgo Identificado** | **Impacto** | **Probabilidad** | **Riesgo Inherente Inicial** | **Riesgo Fraude** | **Naturaleza riesgo de fraude** | **Condiciones que propician riesgo de fraude** | **Riesgo inherente**  **final** |
| Riesgo 1 | 1 | 1 | Bajo | SI | Uso indebido a activos | Incentivos o presión | **Crítico** |
| Riesgo 2 | 1 | 2 | Bajo | SI | Uso indebido a activos | Incentivos o presión | **Crítico** |
| Riesgo 3 | 1 | 3 | Medio | SI | Manipulación de estados financieros o presupuestales | Racionalización | **Crítico** |
| Riesgo 11 | 1 | 2 | Bajo | NO |  |  | Bajo |
| Riesgo 12 | 1 | 3 | Medio | NO |  |  | Medio |

**5.4 Diseño de los controles**

La evaluación de la calidad y eficacia de los controles, se realiza dentro del proceso auditor en las fases de planeación y ejecución de la auditoría financiera y de gestión.

El peso asignado al diseño del control es del 20%. En la fase de planeación se evalúa el diseño de los controles.

Para esta evaluación se han definido los siguientes criterios:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **EVALUACIÓN DEL DISEÑO DEL CONTROL** | | | | | | |
| **Descripción del control** | **Control apropiado (30%)** | **Tipo (25%)** | **Frecuencia (10%)** | **Segregación (25%)** | **Documentación (5%)** | **Clase (5%)** |

**Control apropiado.** Tendrá una ponderación del 30% y se califica así: Si el auditor como resultado de la prueba de recorrido considera que el control diseñado es Adecuado para minimizar el riesgo, se califica con (1), (2) Parcial y (3) Inadecuado o inexistente.

**Tipo.** Se consideran dos tipos automático y manual, con una ponderación del 25%. Si es automatizado se califica con (1), Semiautomático (2) y si es Manual con (3).

**Frecuencia.** Se pondera con el 10% y se califica razonable con uno (1) cuando el control es razonable con relación a la frecuencia de la operación, de lo contrario se considera No razonable y se calificará tres (3), según criterio del auditor.

**Segregación.** Su ponderación es del 25% y se calificará así: Si existe segregación, es decir quien ejerce el control es diferente del responsable de la operación califique uno (1), de lo contrario tres (3).

**Documentación.** Se pondera con 5% y se califica con uno (1) si está documentado en manuales de procedimientos instructivos u otros documentos formalmente aprobados califique uno (1), de lo contrario tres (3).

**Clase.** Su ponderación es del 5%, y si es el control es preventivo califique uno (1), de lo contrario tres (3).

El resultado de la calificación del diseño de controles, será así:

| **RESULTADO** | |
| --- | --- |
| INEXISTENTE | **Cuando no existen controles** |
| EFICIENTE | Cuando la calificación sea hasta 1 |
| PARCIALMENTE EFICIENTE | Cuando la calificación sea mayor que 1 y menor o igual que 2 |
| INEFICIENTE | Cuando la calificación mayor que 2 |

**Riesgo Combinado.** Esta calificación del diseño de controles se asocia de manera automática en la Matriz de Riesgos, con la calificación final del riesgo inherente para establecer el riesgo combinado bajo los siguientes criterios:

| **RESULTADO** | |
| --- | --- |
| **CRITICO** | **Cuando existe Riesgo de Fraude** |
| ALTO | Cuando la calificación sea mayor o igual que 6 |
| MEDIO | Cuando la calificación este igual o mayor de 3,1 y menor que 6 |
| BAJO | Cuando la calificación menor o igual a 3 |

**5.5 Evaluación de la efectividad de los controles para mitigar los riesgos de incumplimiento identificados**

En la fase de ejecución se evalúa la efectividad de los controles:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **EVALUACIÓN DE LA EFECTIVIDAD DE LOS CONTROLES** | | |
| **Existe evidencia de su uso (20%)** | **Existen incorrecciones (60%)** | **En la auditoría anterior se identificó la misma incorrección (20%)** |

Posteriormente se procede a calificar la eficacia de los controles, donde el peso asignado es del 70% y se orienta a determinar si el control es: “*Eficaz*”, “*Con deficiencias*” o ~~e~~ “*Ineficaz*”, con base en los resultados de las pruebas realizadas por el auditor en la fase de ejecución de la auditoría, para lo cual considerará los siguientes criterios:

* Existe evidencia del uso del control: Tiene un peso de 20% y a criterio del auditor evaluará si existe suficiente evidencia en la documentación de la utilización del control, califica uno (1); si la documentación que demuestra la aplicación del control es parcial, califica dos (2), y si no existe evidencia del uso del control califica tres (3).
* Existen incorrecciones materiales: Tiene un peso del 60% y se califica de la siguiente manera: Si no se detectan hallazgos califica cero (0), si se detectan incorrecciones que no materializan hallazgos fiscales califica dos (2), y si detectan incorrecciones que se materializan con hallazgos fiscales califica tres (3).
* En la auditoría anterior se identificó la misma incorrección: Tiene un peso del 20% y se calificará así: Si el hallazgo detectado no se evidenció en la anterior auditoría califica uno (1), de lo contrario tres (3).

**6. CALIDAD Y EFICIENCIA DEL CONTROL FISCAL INTERNO**

Finalmente, los resultados ponderados del Diseño del control y la efectividad del control; da como resultado la calidad y efectividad del control fiscal interno, bajo los siguientes criterios:

|  |  |
| --- | --- |
| **De 1.0 a 1.5** | **EFICIENTE** |
| **De > 1.5 a 2.0** | **CON DEFICIENCIAS** |
| **De > 2.0 a 3.0** | **INEFICIENTE** |

* Si la calificación final obtiene un resultado entre 1 y 1.5, la calidad y efectividad del control fiscal interno es “*Eficiente*”.
* Si la calificación final obtiene un resultado entre mayor de 1.5 y 2.0 la calidad y efectividad del control fiscal interno es “*Con deficiencias*”.
* Si la calificación final obtiene un resultado entre mayor a 2.0 y 3.0 la calidad y efectividad del control fiscal interno es “*Ineficiente*”.

**APÉNDICE 1. COMPONENTES CONTROL INTERNO**

La estructura de control interno COSO, contempla políticas y procedimientos específicos para dar a la Administración garantía razonable de que se cumplirán sus objetivos, y pueden clasificarse en una o más de las siguientes categorías, dependiendo del tipo de auditoría:

1. Objetivos orientados hacia el cumplimiento de la Constitución Política, las leyes, normas, reglamentos y regulaciones que apliquen. (Auditoría de Cumplimiento).
2. Objetivos orientados hacia la confiabilidad de la información financiero-contable-presupuestal; (Auditoría Financiera).
3. Objetivos orientados hacia la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones; (Auditoría de Desempeño).

Igualmente, tales políticas y procedimientos que conforman dicha estructura de control interno se pueden subdividir en cinco componentes (Enfoque COSO) a saber:



Figura 2.- Estructura del Sistema de Control Interno

1. **Ambiente de Control.**

Entender el **ambiente de control** es fundamental para comprender los otros componentes de la estructura de control interno de la entidad. El ambiente de control refleja la actitud y el compromiso de la Alta Administración y funcionarios de la entidad respecto de la importancia que otorgan a tal estructura.

Un ambiente de control adecuado en la entidad se demuestra mediante el establecimiento de mecanismos que favorezcan la implementación y ejecución de las actividades y operaciones de control hacia el cumplimiento de las leyes y normas aplicables. Un ambiente de control débil, propiciaría las condiciones para la materialización del incumplimiento y/o de fraudes. Por el contrario, un ambiente de control fuerte permite al auditor depositar mayor confianza en los sistemas de control, seleccionar controles como fuentes de satisfacción de auditoría y posiblemente reducir la cantidad de evidencia requerida para obtener la conclusión de que los controles seleccionados funcionan adecuadamente; por esa razón el auditor necesita obtener una comprensión suficiente y adecuada del ambiente de control como insumo para la planeación de la auditoría.

El ambiente de control tiene dos características importantes:

1. La Conciencia de Control se refiere a la importancia que la Administración brinda al control interno y, por lo tanto, a la atmósfera dentro de la cual funcionan los controles internos específicos de la entidad. Dicha conciencia es, en gran parte, un elemento intangible; es una actitud de la Administración que, cuando se comunica y busca cumplirse, sirve para reducir la probabilidad de que los controles no se cumplan. Un indicador que puede dar origen a la falta de confiabilidad por parte del auditor en el ambiente de control, es el hecho que la Administración, con el propósito de motivar al personal a lograr las metas previstas, crea una atmósfera que conduce a un comportamiento indisciplinado o poco ético, o permita al personal de la entidad que logre las metas evitando los controles establecidos. Para que la conciencia de control sea realista, la Administración debe haber impartido directrices claras a sus funcionarios, con el fin de que se observen todos los controles instalados en las operaciones de la entidad. A fin de lograr el objetivo deseado la entidad establece mecanismos generales de control para hacerlo eficaz. La adopción de medidas correctivas oportunas por la Administración al conocer una debilidad existente en el control interno, demuestra su compromiso y refuerza la conciencia de control.
2. Los procedimientos y sistemas administrativos de control proporcionan la disciplina necesaria para que los controles sobre los procesos de información no rutinarios funcionen eficazmente, las cuales podrían referirse a la estructura organizacional, el apoyo del sistema de información computarizado, la función de auditoría interna, la integridad y competencia del personal y, la existencia de un código de conducta.
3. **Gestión del riesgo.**

Con relación a este componente de control interno, debemos entender como la Administración ha establecido los objetivos generales para la entidad y objetivos relacionados con actividades y operaciones y cómo ha identificado y analizado los riesgos de que dichos objetivos no se fuesen a lograr. En el caso de la Auditoría de Cumplimiento, toma relevancia el hecho de cómo la entidad o entidades en el ejercicio de su gestión fiscal, se anticipan para manejar el riesgo de incumplimiento de los criterios de auditoría definidos. Todas las entidades, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o industria están sujetas a los riesgos propios de su actividad u operación.

Estos riesgos pueden afectar la capacidad de la entidad para competir exitosamente dentro del servicio gubernamental, mantener su solidez patrimonial e imagen pública positiva y salvaguardar la calidad total de sus productos, servicios y el bienestar de su personal.

La Administración del sujeto de control determina los riesgos que se han de aceptar, y el alcance y los métodos que se han de aplicar para vigilar y mitigar los riesgos. Debido a que las condiciones en que opera la(s) entidad(es) cambian (por ejemplo, económicas, nivel de exigencia de público cada vez mayor, regulaciones y otras), se necesitan mecanismos para identificar y manejar los riesgos específicos relacionados con el cambio.

1. **Procedimientos y Actividades de Control.**

Para este componente debemos entender y evaluar los pasos, tareas y políticas establecidas por la(s) Administración(es), para obtener seguridad razonable en el logro de sus objetivos y el cumplimiento con las leyes, normas y regulaciones del asunto o materia a auditar.

Existen potencialmente muchos procedimientos y actividades de control en cualquier operación; sin embargo, podemos llegar a clasificarlos en cinco categorías a saber:

1. **Separación adecuada de responsabilidad.** Los auditores deben obtener una comprensión sobre las responsabilidades y funciones dentro de los procesos identificados y verificar la existencia o no de funciones incompatibles.
2. **Autorización adecuada de operaciones y actividades.** Los auditores deben verificar que exista una adecuada política de autorización de las operaciones y que existan límites para las mismas.
3. **Documentos y registros adecuados.** Se verificará que los documentos y registros resulten adecuados y conservados en archivos que aseguren la permanencia y seguridad de la información.
4. **Control físico sobre activos y registros.** Los auditores deben comprender cómo la entidad controla el riesgo de robo o extravío de información, así como el acceso a documentos críticos.
5. **Verificaciones independientes sobre el desempeño.** Los auditores deben comprender los controles operativos existentes en la entidad, para asegurar el desempeño de las operaciones de manera continua y conforme a los procedimientos diseñados para tales fines.
6. **Información y Comunicación**

Este componente de la estructura de control interno de una entidad o de varias entidades comprende lo que se identifica, captura, procesa y comunica de una manera y en un espacio de tiempo que les permite a los funcionarios de la entidad cumplir con sus responsabilidades frente al asunto o materia a auditar.

La comunicación se refiere al suministro de información a todos los niveles de una entidad y entre estos, así como externamente, según sea apropiado. La comunicación efectiva incluye un mensaje claro de la Administración, de que las responsabilidades de control se asuman seriamente, así como información sobre la manera en que cada uno de los funcionarios de la entidad se relaciona con el control interno y el trabajo de los demás.

El equipo de auditoría debe comprender como el sistema de información provee reportes que contienen información sobre las operaciones e información relacionada con el cumplimiento legal, que hacen posible la operación y el control (interno, político, social y fiscal) del asunto o materia auditado; además, este sistema no solamente utiliza los datos generados internamente, sino que también utiliza información sobre sucesos, actividades y condiciones externas que son necesarias para tomar decisiones bien fundamentadas de negocios y emitir informes externos.

1. **Supervisión y Monitoreo**

Los auditores deben evaluar cómo la entidad por medio de actividades continuas, evaluaciones puntuales o una combinación de las dos, ejecuta una supervisión efectiva para informar a los niveles ejecutivos sobre las debilidades de control interno y a la Alta Administración sobre los aspectos más importantes del asunto o materia auditado.

El auditor puede evidenciar que en las entidades puede existir una supervisión continúa complementada con evaluaciones puntuales para proveer certeza de que la estructura de control interno mantiene su eficacia a lo largo del tiempo.

**APENDICE 2. EJEMPLOS DE CUESTIONARIOS PARA EVALUACIÓN DE COMPONENTES**

Esta sección está constituida por una serie de preguntas pre elaboradas, organizadas en listas, relativas a los controles de las distintas áreas que cubren una Auditoría de Cumplimiento.

El equipo auditor puede utilizar este recurso para reconocer los distintos aspectos de la estructura de control interno que pudieran ser inadecuados. En su gran mayoría, estos cuestionarios contienen preguntas cerradas de tal modo que las respuestas sean afirmativas o negativas, revelando así potenciales debilidades de control. Estas preguntas deben ser complementadas con procedimientos alternativos para validar sus respuestas.

El cuestionario también prevé una columna para comentarios particulares que el equipo auditor considere conveniente, como la presencia de riesgos, futuras comprobaciones que sería necesario realizar, aclaraciones por parte del funcionario que contestó el cuestionario, entre otros.

Esta herramienta de investigación posee la ventaja de cubrir con mayor capacidad las áreas de auditoría, además de la rapidez con la que se obtienen los resultados al principio de la auditoría.

Un buen cuestionario de control interno se caracteriza porque sigue el esquema de los objetivos de auditoría y las preguntas se plantean como un desglose de dichos objetivos cuyas respuestas confirman en forma concreta las afirmaciones de la entidad en sus informes.

Constituye un error que el auditor entregue el cuestionario de control interno al funcionario para que lo conteste por sí mismo, pues el objetivo es aprovechar la entrevista en la que aplique el cuestionario de control interno para obtener una mejor comprensión con preguntas adicionales no estipuladas en el cuestionario.

Para el caso del entendimiento y evaluación los auditores deben diseñar una pregunta por cada componente, relacionada con el asunto o materia auditado y los criterios evaluados en la Auditoría de Cumplimiento, para nutrir el criterio profesional que le permita conceptuar sobre cada componente de forma adecuada.

A continuación, se presenta un listado, no exhaustivo ni limitante, de preguntas y/o requerimientos a ser considerados para la formulación del criterio del componente del control interno institucional.

**Ambiente de Control:**

1. Se ha identificado la existencia de conflictos de intereses relacionados con el cumplimiento de las leyes y regulaciones.
2. La administración incentiva de manera frecuente con el cumplimiento de los procesos administrativos.
3. Los procesos de tomas de decisiones demuestran un comportamiento ético en el contexto de las acciones de los funcionarios.
4. Los manuales y procedimientos están actualizados para los procesos bajo evaluación.
5. Se han producido cambios recientes en la entidad que pudieran afectar el desempeño de las funciones.
6. Se han producido cambios recientes en el mandato, objetivos y ámbitos temáticos.
7. La Dirección maneja adecuadamente el logro de los objetivos y la gestión de riesgo garantizando la observancia de las leyes.

**Valoración de Riesgo:**

1. Existen mecanismos de análisis que permitan identificar, analizar y evaluar los riesgos asociados al cumplimiento con las leyes y regulaciones.
2. Se han establecido de manera clara los objetivos en función a las leyes y regulaciones que hay que cumplir.
3. Se ha preparado al personal en cuanto a la probabilidad de cambios en las normativas que rigen los procesos.

**Información y Comunicación:**

1. Se proveen oportunamente los informes que deben generarse en los procesos.
2. Los sistemas se actualizan o son adecuados para producir información.
3. Las acciones de la administración son consistentes con las políticas escritas.
4. Los manuales existentes están actualizados y se usan.
5. Los procesos se realizan de forma manual o automatizada.
6. Se comunica oportunamente mediante informes sobre situaciones de incumplimientos del marco legal.
7. La entidad posee mecanismos para comunicar oportunamente sobre los cambios en el marco legal y las implicaciones de los mismos sobre el funcionamiento de la entidad.

**Procedimientos y Actividades de Control:**

1. Existe segregación de funciones respecto a la realización y aprobación de los procesos.
2. Se reportan frecuentemente errores y debilidades aducidos a la mala aplicación de los procesos sin seguimiento posterior.
3. Se hacen verificaciones independientes de los procesos realizados fundamentados en el cumplimiento de la legalidad.
4. Están definidas las responsabilidades y las funciones.
5. Se toman acciones correctivas cuando se identifican debilidades en el cumplimiento del marco legal.
6. Se entrena el personal de forma oportuna y suficiente ante cualquier cambio en el marco legal que ataña directamente a la entidad.

**Supervisión y Monitoreo:**

1. Existe seguimiento al cumplimiento del marco legal, normativas y políticas.
2. Existen registros de Supervisión, está definida la frecuencia o los mecanismos de Supervisión.
3. Se atienden las observaciones de los auditores internos y se prepara documentación al respecto.
4. Existen canales claros de comunicación.

**APÉNDICE 3. IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS DE AUDITORÍA**

1. **Marco Conceptual de Riesgos**

**Riesgo:** 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.

**Riesgo Inherente (Riesgo Incumplimiento)** Posibilidad que la materia en cuestión no cumpla con los criterios evaluados.

**Riesgo de Control:** Posibilidad de que se produzca una desviación material que no sería evitada, o detectada y corregida a tiempo por los sistemas de control interno de la entidad o entidades auditadas.

**Riesgo de detección:** Probabilidad que el auditor no detecte desviaciones materiales (incumplimientos de los criterios) que se hayan producido y no hayan sido evitadas, o detectadas y corregidas a tiempo, por los controles diseñados e implementados para tal fin.

**Riesgo de Auditoría:** El riesgo de auditoría es que el informe de auditoría o más específicamente la conclusión o dictamen del auditor no sea el apropiado a las circunstancias de la auditoría. Es importante considerar el riesgo de auditoría, tanto en los compromisos de atestiguamiento como en la elaboración de informes directos.

Un riesgo de auditoría es aquel que existe en todo momento, por lo cual se genera la posibilidad de que un auditor emita una información errada por el hecho de no haber detectado errores o faltas significativas que podría modificar por completo la opinión dada en un informe.

1. **Generalidades Riesgo de Auditoría**

Dentro del conocimiento de la materia o asunto a auditar, la identificación de los riesgos de auditoría, es una actividad fundamental en la AC, toda vez que le permite a los auditores comprender aquellos eventos que pueden afectar el cumplimiento de los criterios de evaluación; así como la identificación y revisión de las medidas que la entidad ha implementado para mitigar el riesgo inherente (incumplimiento). Para tales efectos, los auditores pueden hacer uso de las diferentes técnicas de auditoría, entre otras, análisis de información, observación, inspección y/o entrevistas. (Ver: Anexo 16-AC Técnicas de auditoría para obtener evidencia)

Es importante tener presente que el riesgo de auditoría es el riesgo que existe la conclusión o la opinión que emita el auditor sean inapropiados, o contrarios a la situación real de la entidad, con lo cual se requiere la aplicación de diferentes técnicas y procedimientos a fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable, en las circunstancias de la auditoría.

Con la identificación de los riesgos de auditoria, a través de la aplicación de las técnicas, el equipo de auditoría procederá a diseñar procedimientos que le permitan verificar la ocurrencia de los mismos, y la efectividad de los controles.

A continuación, se enuncian una serie de preguntas para la identificación de los diferentes riesgos, las cuales pueden ser consideradas por los auditores para formularlas a los responsables de las áreas o procesos, en los casos que opten por realizar entrevistas o en la aplicación de las pruebas de recorrido y de controles.

Las preguntas que se incluyen en el siguiente cuestionario de identificación de riesgos, son a manera de ejemplo, las que pueden ser consideradas de acuerdo con la necesidad, o el auditor formulará las pertinentes de acuerdo con su juicio profesional, que le permitan una mejor valoración de los riesgos involucrados en el cumplimiento de los criterios de auditoría aplicables al asunto o materia a auditar, durante el proceso auditor.

Para la identificación de los diferentes tipos de riesgos el equipo debe redactar preguntas relacionadas con los objetivos específicos de cada Auditoría. Luego de las preguntas se deben identificar los más significativos.

Se deben considerar respuestas de “Sí” o “NO” y cuando se considere necesario incluir un breve comentario sobre dichas respuestas. En el caso de que se identifiquen respuestas negativas (NO), se deben documentar los riesgos significativos encontrados, en la hoja Riesgos y Controles del Papel de Trabajo PT 24-AC Matriz de riesgos y controles-

Reducir el riesgo de auditoría incluye anticipar los riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto y sus consecuencias, diseñar procedimientos para abordar esos riesgos durante la auditoría y documentar qué y cómo se abordarán esos riesgos. El auditor necesita evaluar si el alcance del trabajo realizado es suficiente. Adicionalmente, al concluir, el auditor necesita determinar si cuenta con evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, al momento de evaluar la materia objeto con respecto a los criterios, para formular una(s) conclusión (es), que sea conforme al nivel de riesgo involucrado.

Los modelos de preguntas formuladas a manera de ejemplo en estos cuestionarios, son para el ejercicio del auditor y no pueden ser remitidas a los funcionarios de la entidad para que ellos realicen dicho diligenciamiento.

1. **Cuestionarios para la Identificación de los Riesgos.**
   1. **Riesgo Inherente (incumplimiento).**

| **No.** | **Pregunta** | **Respuesta** | | **Comentario** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **SI** | **NO** |
| 1 | ¿En el proceso o actividad evaluada se han identificado riesgos? |  |  |  |
| 2 | ¿Se han determinado los responsables de la identificación de los riesgos? |  |  |  |
| 3 | ¿Concede la entidad una atención particular al análisis y a la gestión de riesgos, incluidos los riesgos de incumplimiento en sus operaciones? |  |  |  |
| 4 | ¿Las leyes, reglamentos y normas aplicadas en el asunto o actividad, son del conocimiento de todos los servidores? |  |  |  |
| 5 | ¿Se han presentado cambios en normas y reglamentos aplicables al proceso o a las actividades del asunto a auditar? ¿Cuáles? |  |  |  |
| 6 | ¿De los cambios normativos, se realizaron modificaciones a los procedimientos? |  |  |  |
| 7 | En caso de ser nueva la legislación, ¿se han informado y capacitado a los funcionarios respecto de los cambios?, ¿qué acciones se realizaron? |  |  |  |
| 8 | En caso de estar bien consolidada la legislación. ¿Existe coherencia en los precedentes legales que permita comprenderla y aplicarla fácilmente? |  |  |  |
| 9 | ¿Las disposiciones legales aplicables son coherentes entre ellas? |  |  |  |
| 10 | ¿Hay otros organismos que interpreten o complementen la legislación aplicable? |  |  |  |
| 11 | ¿Tiene la entidad capacidad normativa? |  |  |  |
| 12 | En caso de tener capacidad normativa. ¿Ha delegado la entidad parte de su autoridad a otras entidades? |  |  |  |
| 13 | ¿Se han visto comprometidos los derechos de particulares y organizaciones a causa de la interpretación y aplicación por la entidad de leyes y reglamentos concretos? |  |  |  |
| 14 | ¿Ha cumplido la entidad sus obligaciones sin retrasos, salvaguardando los derechos de los particulares y sin provocar consecuencias negativas de orden financiero? |  |  |  |
| 15 | ¿Se han recibido quejas o denuncias relacionadas con las actividades o procesos realizados? |  |  |  |

* 1. **Riesgo de Control.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **No.** | **Pregunta** | **Respuesta** | | **Comentario** |
| **SI** | **NO** |
| 1 | ¿Las directrices internas consideran criterios claros y objetivos? |  |  |  |
| 2 | ¿Se han aplicado cambios recientes en los controles de aplicación relacionados a los sistemas de información en los que se maneja la información del asunto o materia a auditar? |  |  |  |
| 3 | ¿Los cambios realizados están documentados, aprobados y socializados? |  |  |  |
| 4 | ¿Existen controles de calidad establecidos para dar seguimiento a las actividades u operaciones realizadas? |  |  |  |
| 5 | ¿Existen controles de calidad establecidos en relación a la revisión de los procesos relacionados con cumplimientos de leyes, normas o reglamentaciones? |  |  |  |
| 6 | ¿Existe una evaluación o control, en la cual se documenten con cierta frecuencia los incumplimientos identificados? |  |  |  |
| 7 | ¿Los controles existentes mitigan el riesgo de incumplimiento del criterio de evaluación de la materia o asunto a auditar? |  |  |  |
| 8 | ¿Los controles evidenciados tienen definidos los responsables de aplicarlo? |  |  |  |
| 9 | ¿Está identificada la periodicidad de la aplicación del control? |  |  |  |

En cualquiera de las opciones que determinen para la identificación de los riesgos, es necesario que se documenten en los papeles de trabajo los resultados obtenidos, como evidencia del trabajo realizado.

Las conclusiones también deben tener relación directa con el alcance y profundidad de los procedimientos específicos y en las pruebas que se planteen en el programa de auditoría se deben tener en cuenta los riesgos identificados.

* 1. **Riesgo de Detección**

Estas preguntas van dirigidas directamente a los integrantes del Equipo de Auditoría.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **No.** | **Pregunta** | **Respuesta** | | **Comentario** |
| **SI** | **NO** |
| 1 | ¿Se han diseñado procedimientos de auditoría para los Riesgos Significativos identificados? |  |  |  |
| 2 | ¿Los procedimientos de auditoría diseñados cubren las afirmaciones relacionadas con el control de operaciones? |  |  |  |
| 3 | ¿Las informaciones suministradas por la entidad se han corroborado con información de terceros, en el caso de aplicar? |  |  |  |
| 4 | ¿Se cuentan con los apoyos de recursos financieros, de personal, etc, para el desarrollo de la auditoría? |  |  |  |

**APÉNDICE 4. IDENTIFICACIÓN DE RIESGO DE FRAUDE**

1. **Generalidades y conceptos claves**

Las normas ISSAI 100 “Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público”, en el numeral 47 exige la identificación del Riesgo de Fraude en la Auditoría gubernamental, para lo cual determina:

“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.”

Algunos conceptos claves para el entendimiento del Riesgo de Fraude son:

**Riesgo de Fraude:** es la posibilidad de que un acto tendiente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado se materialice[[2]](#footnote-2).

**Fraude:** es un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección de un sujeto de control, los responsables del gobierno del sujeto, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal, en perjuicio del Estado o de terceros.

**Error:** representación errónea no intencional

**Factores de Riesgo de Fraude**: hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo.[[3]](#footnote-3)

Dentro de los factores que pueden generar fraude se tienen el abuso de poder, marco legal complicado de aplicar y entender, inobservancia del marco legal, normas internas que riñen con el marco legal, entre otros.

Por lo anterior los auditores que adelanten la AC, deberán durante la fase de planeación identificar el Riesgo de Fraude, entendido como: “La Posibilidad de que un acto tendiente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado se materialice”.

1. **Identificación de Riesgos de Fraude**

En el Papel de Trabajo PT 22-AC Identificación riesgo fraude***,*** el auditor documentará las consideraciones realizadas sobre la identificación de riesgos de fraude en el asunto o materia a auditar. Para estos fines, el auditor puede, entre otros, realizar entrevistas con el responsable o los responsables del área o de los procesos, verificar los procesos, evaluar los controles, revisar manuales de procedimientos y en general, analizar información relacionada con este riesgo.

1. **Cuestionario de Riesgo de Fraude**

A continuación, se presenta a manera de ejemplo una lista de preguntas posibles, que el auditor puede considerar para indagar sobre este tipo de riesgo. Esta lista no pretende ser exhaustiva ni limitativa, por lo tanto, el auditor debe complementar, reformular o determinar las preguntas o inquietudes, con elementos pertinentes, de acuerdo con el asunto objeto de evaluación. Además, en ningún momento este cuestionario si se considera su aplicación será remitido a los auditados.

Se deben considerar respuestas de “Sí” o “NO” y cuando sea necesario el auditor incluirá un breve comentario en especial en el caso que la respuesta sea negativa (NO).

| **No.** | **Pregunta** | **Respuesta** | | **Comentario** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **SI** | **NO** |
| 1 | ¿La alta dirección es consciente de la probabilidad de ocurrencia del riesgo de fraude en los procesos y actividades relacionadas con el asunto a auditar? |  |  |  |
| 2 | ¿La administración comunica a nivel general su postura respecto a sus prácticas en sus actividades y conducta ética? ¿Cómo lo hace? |  |  |  |
| 3 | ¿La administración comunica las prácticas y controles que se diseñaron para prevenir y detectar riesgo de fraude? ¿A través de qué medios? |  |  |  |
| 4 | ¿Existen políticas institucionales o lineamientos que puedan aumentar el riesgo de fraude? |  |  |  |
| 5 | ¿Se han detectado actos de fraude en auditorías previas?  En caso de haber detectado actos de fraude. ¿Cuáles tipos de fraudes han sido cometidos?  (Desfalcos, robos, beneficios a terceros, otorgamiento indebido de subsidios) |  |  |  |
| 6 | ¿Cuándo se han detectado actos de fraude, la administración ha adelantado acciones o investigaciones ante la ocurrencia de fraudes? ¿Qué acciones adelantaron? |  |  |  |
| 7 | ¿Existen mecanismos establecidos por la entidad, que permitan denunciar indicios de fraude? |  |  |  |
| 8 | ¿Han recibido denuncias o han tenido indicios relacionados con temas de fraude? |  |  |  |
| 9 | ¿Qué controles tiene establecidos la entidad para detectar, identificar, prevenir o disminuir los riesgos de fraude? |  |  |  |
| 10 | ¿Hay operaciones o hechos significativos que puedan dar lugar a riesgos de fraude? |  |  |  |
| 11 | ¿La administración monitorea la ejecución de planes, acciones y controles diseñados para mitigar o detectar los riesgos de fraude? ¿De qué forma? |  |  |  |

1. Artículo 268. El Contralor General de la República tendrá las siguientes atribuciones: “6. Conceptuar sobre la calidad y eficiencia del control fiscal interno de las entidades y organismos del Estado.” [↑](#footnote-ref-1)
2. NIA 240, P11, pág.5 [↑](#footnote-ref-2)
3. NIA 240, P11, pág.5 [↑](#footnote-ref-3)