ESPECIALIZACIÓN EN AUDITORÍA INTERNA GUBERNAMENTAL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

TRABAJO INTEGRADOR FINAL (TIF)

Análisis de los procesos de evaluación de riesgos y del sistema de control interno en las Universidades Nacionales

AUTOR: KAMLOFSKY, JUAN RAMÓN

DIRECTOR: CR. CAINZOS MARCELO A.

Contenido

Introducción.

El presente trabajo, se propone abordar la consideración de los riesgos en los procesos operativos y de gestión de las Organizaciones –en particular de las Universidades Nacionales-, analizando que respuestas surgen a partir de la Planificación Anual de las Unidades de Auditoría Interna (UAI) para la mejora del sistema de control interno, ante los riesgos evaluados.

Se propone metodológicamente trabajar en vistas a un objetivo general: Mejorar el análisis y medición de los riesgos, la evaluación del Sistema de Control Interno para mitigar los riesgos, y la respuesta de la UAI de Universidades Nacionales a los riesgos residuales.

Y objetivos específicos: Analizar el concepto de riesgo; conceptualizar el riesgo de Auditoría, diseñar una propuesta de un nuevo modelo de análisis de riesgo por proceso; analizar la aplicación del Marco de Control Interno COSO a la evaluación de sistema de control interno; describir como la Auditoría planifica en relación a los riesgos identificados.

Comenzaremos repasando los conceptos "variados" de Riesgo que nos propone la doctrina, luego nos vamos a centrar en las definiciones que surgen de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la Junta Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPP), la normativa de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que recoge gran parte del desarrollo de las NIA, y localmente la normativa vigente tanto de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) como la Auditoría General de la Nación (AGN).

Se puede apreciar que, tanto en la doctrina de Auditoría, como en la normativa existente, coinciden en afirmar que la planificación, como la ejecución de auditorías debe realizarse *en base a riesgos*.

¿Cuáles son los riesgos a considerar?, en primer lugar los propios de los procesos de gestión (riesgo inherente los llamaremos), para luego considerar de que forma el Sistema de Control Interno se constituye en la herramienta por excelencia para reducirlo a una expresión que definiremos como riesgos residuales, y partir de allí la planificación permitirá la adecuada selección de procedimientos de auditoría y la determinación del alcance suficiente para poder asegura el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

Este estudio propuesto es relevante porque permitirá aportar pensamiento crítico, en relación a, la conceptualización de los Riesgos y en particular el Riesgo de Auditoría, a los modelos propuestos para medir ese riesgo, y las formas de evaluar el sistema de control interno, para diseñar las respuestas de las Auditorías Internas a través de sus planes de trabajo. Logrado el objetivo, será un aporte para la mejora del Proceso de Planificación, Ejecución y Control de las actividades de las Unidades de Auditoría Interna (UAI), de las Universidades Nacionales y del Sector Público Nacional (SPN).

A partir del Enfoque Sistémico las Universidades Nacionales son concebidas bajo la forma de "procesos" que comprenden a todas sus actividades o funciones. Existen Procesos Sustantivos, llamados así a aquellos que hacen al logro del Objeto de la Universidad, y Procesos de Apoyo son los que sustentan el resto de las actividades o tareas necesarias para llevar adelante los procesos sustantivos antes mencionados.

En las últimas dos décadas se ha puesto de relevancia analizar estos procesos en el marco de los riesgos que presentan para el logro de los objetivos planificados.

La Auditoría Interna desarrolla un proceso de apoyo en el ámbito de las Universidades Nacionales, contribuyendo al logro de sus objetivos; colabora en la identificación y ponderación de los riesgos y, mediante su plan anual de trabajo, organiza su seguimiento oportuno para, a través de sus informes y recomendaciones, promover las acciones de la organización tendientes a administrar, trasladar o mitigar los riesgos identificados y medidos.

El presente trabajo en primer lugar relevará el "estado del arte" en relación a los conceptos variados de riesgo existentes, las propuestas doctrinales de análisis de procesos y las definiciones de riesgo de auditoría.

Se abordará el análisis del Sistema de Control Interno, de acuerdo a la propuesta que surge del Marco Integrado de Control Interno elaborado por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) en 1992, y que fuera actualizado en 2013. También aplicado a Organismos Públicos a partir de su reconocimiento en la normativa tanto internacional como local.

Estado del Arte de Auditoría Interna y Control Interno

Considerando como punto de partida que los trabajos que lleva a cabo la Auditoría Interna, son realizados en ambientes legales y culturales diversos, para organizaciones públicas, privadas, que varían según sus propósitos, tamaño y estructura, y que vincula, afecta o interpela a personas de dentro o fuera de la organización, el cumplimiento de normas generales y comunes a la actividad es fundamental, así reconocemos las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría, las cuales son esenciales para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos y la actividad de auditoría interna. Dichas normas se encuentran comprendidas en el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna conocido como MIP. (Interna, 2017)

Este marco conceptual normativo define el eje central de nuestra labor, a través de la **Misión de la Auditoría Interna:**

"Mejorar y proteger el valor de la organización proporcionando aseguramiento objetivo, asesoría e información basada en riesgos"

Esta definición es significativamente relevante para el presente trabajo, como se puede ver *toda* la labor de la Auditoría Interna, sea está bajo la forma del aseguramiento, o de las opiniones requeridas para el asesoramiento sobre procesos, manuales y normativas, así como la generación de información requerida sobre el ente, debe concebirse bajo una actividad previa de análisis, medición y administración de los riesgos que, los procesos representan para el organismo y para la Auditoría interna propiamente dicha.

La función de la Auditoría Interna y su objeto de estudio: *el sistema de control interno,* se constituyen es un tema amplio y de creciente interés por ser una herramienta de apoyo para la administración de las organizaciones (sean éstas gubernamentales o de otro tipo), que permite a las autoridades y/o directivos, obtener una seguridad razonable sobre los controles existentes en sus procesos, en procura del cumplimiento de los objetivos y planes institucionales, la generación de información y el cumplimiento normativo.

Desde la perspectiva de las organizaciones gubernamentales debe considerarse, además, que las Entidades de Control (incluidas las Unidades Auditorías Internas) de la actualidad, operan en un contexto en el que las principales tendencias mundiales ejercen una presión sin precedentes sobre los gobiernos para generar soluciones y estrategias públicas para enfrentar nuevos desafíos.

En aras de fortalecer el control interno de las instituciones del sector público, así como la labor de las Unidad de Auditoría Interna de los organismos públicos; resulta importante contar con un marco teórico como el que elabora el INTOSAI, con el fin de

orientar a los organismos locales de Control Superior en la elaboración o renovación de la normativa sobre control interno, con base en las últimas actualizaciones desarrolladas por los organismos especializados en la materia, y de esta forma adaptarlas para que contribuyan con las entidades que administran o utilizan recursos estatales en beneficio de la sociedad. (INTOSAI, 2000)

En la República Argentina, la Ley de Administración Financiera del Estado Nº 24.156, configura el control de Sector Público Nacional mediante los Sistemas de Control Interno y de Control Externo. (Ley 24.156, 1992)

Artículo 7º: La Sindicatura General de la Nación y la Auditoría General de la Nación serán los órganos rectores de los sistemas de control interno y externo, respectivamente.

En relación al control interno, la Ley 25.146 establece como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción y ente del sector público nacional, la implantación y funcionamiento de un eficiente y eficaz sistema de control interno.
Este sistema de control interno requerido ha sido normado por la Sindicatura General de la Nación mediante las Normas Generales de Control Interno (NGCI) contenido en la Resolución 172/2014 SGN.

Para la comprensión del Modelo propuesto por esta Normativa, es relevante considerar el vínculo que existe entre el *Control Interno y la Gestión de Riesgos*, recogido a partir del Marco Internacional para la Práctica Profesional (MIP) y las Normas Internacionales de Auditoria Interna (NIA)

Se afirma que el control es, en esencia, la respuesta a los riesgos. El control obedece a la existencia de riesgos y la consiguiente necesidad de acotar la incertidumbre respecto del logro de los objetivos de los organismos o entes. Las NGCI son claras al respecto:

"El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan a las actividades de las organizaciones (Norma NIA 2310)."

Esta transversalidad de concepto de Riesgo en la gestión y control de entes u organismos tanto públicos como privados, justifica el interés que desarrolla el presente trabajo. (Ley 24.156, 1992)

Riesgo.

Etimología.

Según el Diccionario de la Real Academia Española la palabra riesgo viene del árabe rizq que significa "lo que depara el destino".

(Española, 2022)

Propio de la naturaleza humana.

La preocupación por saber lo que nos depara el futuro ha representado una necesidad básica de la sociedad humana a través del tiempo. El futuro, a pesar de la crisis del progreso y las duras críticas posmodernas, dirigidas al pensamiento ilustrado, ha adquirido el estatus científico con el estudio de los futuros o prospectiva.

La dimensión futurista es una característica humana que no sólo encontramos en las sociedades contemporáneas, sino también en otras culturas y sociedades ajenas al logo centrismo europeo, como las "primitivas o simples", las cuales han desarrollado una diversidad de creencias y artes adivinatorias sustentadas en contextos socioculturales mágico- religiosos, a diferencia de las sociedades modernas, donde la filosofía y la ciencia tienden a predominar como basamentos cognitivos e ideológicos del estudio científico del futuro.

El ser humano como animal racional se diferencia de otras especies por su capacidad de raciocinio e imaginación, de preguntarse sobre el rumbo y las consecuencias de sus acciones, de prever y anticiparse a los cambios, para no ser sorprendido. El componente animal es la base de este interés, pues proporciona al ser humano su instinto de supervivencia y, consecuentemente, su capacidad de reacción y previsión ante un peligro u oportunidad potencial. El componente racional, por otro lado, permite al hombre percibir el tiempo como un flujo y le hace ubicarse en un continuo pasado - presente- futuro, y lo vuelve consciente desde lo transitorio de su propia existencia, al acentuar su percepción de esos tres estadios temporales y al inocularle el virus de la incertidumbre.

De acuerdo con la antropología filosófica, nuestra especie presenta una plasticidad que se ve reflejada en las facetas míticas, mágicas, religiosas, artísticas, filosóficas y científicas que con el paso del tiempo la han llevado a inquietarse y preocuparse por imaginar, soñar, especular y tratar de predecir prever, planificar y **controlar el futuro**. El sentido del tiempo respecto del pasado, el presente y el futuro constituye una dimensión básica de toda sociedad humana. De ahí la consideración de que el *homo sapiens* se humaniza en la medida en que comienza a pensar en el tiempo, la historia y el futuro. (Beck, 1998)

En este contexto, planear y "escenificar" el futuro se ha convertido en el principal imperativo de organizaciones y sociedades modernas, donde las ciencias del futuro y sus especialistas exploran los futuros probables, posibles y deseables para tratar de evitar los futuros indeseables y catastróficos.

La rapidez de los cambios y transformaciones por las que atravesó la humanidad durante el siglo XX (después de la Segunda Guerra Mundial), contribuyó a la necesidad de realizar investigación científica sobre el futuro (escenarios, previsiones, proyecciones, pronósticos y tendencias). Los seres humanos por motivos diferentes y de modos distintos han aspirado a divisar lo que iba a suceder. En las sociedades tradicionales los oráculos y las profecías ejercían una función que, en la modernidad, se transformó en planificación y prospectiva. La modernidad trató de domesticar la anticipación irracional en conocimiento metódico del futuro.

Algunas herramientas utilizadas por la prospectiva son modelos matemáticos, análisis de series de tiempo, correlaciones y regresiones, y teorías de juegos.

De estas investigaciones y desarrollos llegamos conceptualizaciones acera de los futuros, distinguiendo los que pueden ser exploratorios, si se consideran *factibles o probables*; pero también pueden ser normativos, si se consideran *deseables*. Todos ellos son de interés para la prospectiva y la planeación, y cada uno nos ayuda a su manera a entender mejor el presente y a definir las estrategias de acción para ese futuro.

Incertidumbre, peligro, azar, riesgo.

Hay una cantidad de palabras de uso habitual que se relacionan con la incertidumbre, o "el riesgo" de una u otra manera; la forma específica depende del modo en que se defina cada una de ellas. Palabras como azar, riesgo, probabilidad, incertidumbre, ambigüedad, indeterminación, desconocimiento (o ignorancia) suelen usarse como sinónimos.

Palabras que tienen una larga historia, en el curso de la cual han ido acumulando diversos significados, significados que a veces se utilizan de modo alternado e indistinto en el mismo discurso.

Incertidumbre. Es lógicamente la falta (in) de certeza (cierto es univoco); es este futuro que venimos intentando descifrar. La incertidumbre se relaciona con la falta de conocimiento. Esto se puede expresar en forma de lógica matemática determinista, diciendo que no se sabe si una proposición es verdadera o falsa (o, si se quiere, que no se sabe si una afirmación **p** es verdadera, o lo es su contraria, **–p**).

Pero también puede ocurrir que no se sepa con nitidez cuál es la proposición. La incertidumbre se distingue de la simple ignorancia diciendo que un individuo tiene incertidumbre acerca de *p* si es consciente de que le falta conocimiento acerca de *p*, y tiene alguna creencia acerca de *p*.

La falta de conocimiento puede tener diferentes orígenes, se plantean, al menos, dos fuentes de incertidumbre; se suele distinguir entre incertidumbre epistémica e incertidumbre aleatoria. La incertidumbre epistémica es una falta de conocimiento *fáctica*: no se sabe algo que podría saberse buscando información. La incertidumbre aleatoria es una falta de conocimiento *necesaria* (en el sentido de inevitable): es la variación inherente al sistema o ambiente que se considera. Lo cual remite al problema de la determinación. La incertidumbre epistémica se refiere a algo que está determinado, pero de lo cual el individuo no tiene suficiente información o evidencia, mientras que la incertidumbre aleatoria se refiere a resultados no determinados, como suelen ser la mayoría de los hechos que acontecerán en el futuro. (Levin, 2005)

Que un acontecimiento pueda ocurrir o no, resulta de la combinación de relaciones causales y de hechos casuales (*chance events*). Esta combinación es lo que hace tan difícil la evaluación de la incertidumbre. La incertidumbre existe cuando un individuo no sabe si algo ocurrirá o no, por una falta de conocimiento de los hechos casuales (que es una falta de conocimiento inevitable) y/o de las relaciones causales (que sería una falta de conocimiento que podría resolverse con información). Sin embargo, en una situación específica puede ser difícil distinguir entre ambas fuentes de incertidumbre, y también puede ser difícil evaluar la aplicabilidad de la información disponible acerca de las relaciones causales.

La incertidumbre, como falta de conocimiento, es de un individuo al enfrentar una situación.

Una de las escalas para medir la incertidumbre, quizás la más utilizada, es la probabilidad. Esta escala debe servir, igualmente, para medir la probabilidad asociada tanto a los sucesos de tipo repetitivo cómo a los de carácter no repetitivo, como lo son - a poco que reflexionemos - la mayoría de los sucesos que ocurren a lo largo de nuestras vidas, y de los que dependen nuestras decisiones más importantes.

¿Por qué se mide la incertidumbre en términos de probabilidad y no de alguna otra medida alternativa, como pudieran ser las funciones de credibilidad o la lógica difusa?

La pregunta anterior afecta a los fundamentos mismos de la inferencia inductiva, de la estadística y de la teoría de la decisión. Mucho esfuerzo se ha dedicado al tema de los fundamentos de estas disciplinas y a la justificación de que las medidas de la incertidumbre deben expresarse en términos de cantidades que obedezcan a las reglas del cálculo de probabilidades.

Lo más interesante de este tipo de resultados es que cada individuo, dependiendo de la información que tenga sobre los sucesos inciertos, cuantifica su incertidumbre con una medida de probabilidad que es personal o subjetiva.

Este hecho, es el que diferencia a la probabilidad de otras magnitudes: *¡que es personal!* La explicación de esta aparente paradoja, es que el caso de medir la incertidumbre por diferentes personas, el instrumento de medición se ve afectado por la distinta información que cada uno de ellas tiene. Si ambas personas tuviesen exactamente la misma información, la probabilidad que asignarían al suceso incierto sería exactamente la misma. La conclusión que se sigue es que *todas las probabilidades son siempre condicionadas a un cierto estado de información*. **No hay, por consiguiente, probabilidades absolutas.**

Por otra parte, la forma en que medimos el otro ingrediente esencial en los problemas de toma de decisiones "el impacto", mediante la denominada **función de utilidad**, es *también de carácter subjetivo.* Lo que es evidente dado el distinto comportamiento que tenemos las personas ante situaciones inciertas idénticas.

Básicamente, lo desarrollado nos lleva a modelos decisorios como un proceso de reducción o disminución de la incertidumbre -que permitiría el tránsito *de la incertidumbre a la certeza*- aunque ésta solamente se alcance de manera asintótica.

Un poco más acerca de la probabilidad como cuantificador.

La forma de cuantificar la incertidumbre mediante probabilidades es válida para la incertidumbre percibida. Así analizado es importante recalcar que las probabilidades son una forma de expresar el grado de incertidumbre, no de riesgo.

El uso de la probabilidad como cuantificador, lleva a distinguir entre incertidumbre estadística, ambigüedad, indeterminación e ignorancia.

El riesgo se concibe como la exposición a la incertidumbre. La exposición tiene que ver con la importancia que el individuo asigna a los hechos que pueden ocurrir, cualquiera sea su grado de conocimiento (o incertidumbre) acerca de los mismos. En la teoría económica, la función de utilidad o las preferencias de estado, representan la exposición que un individuo percibe que tiene frente a los resultados de los cursos de acción que considera. (Beck, 1998)

Sin embargo, estrictamente hablando, una decisión se toma en condiciones de certidumbre o de incertidumbre acerca del resultado.

La definición de la categoría de 'decisión en condiciones de riesgo' fue una de las consecuencias del debate acerca del significado de la probabilidad. En este debate las posiciones pueden definirse, en forma genérica, como 'objetivista' y 'subjetivista'.

La postura objetivista plantea que las probabilidades son 'reales', en el sentido de que son intrínsecas a los hechos y pueden obtenerse por deducción o por análisis estadístico. La postura subjetivista, contrariamente, considera a las probabilidades como 'creencias', es decir, el resultado de la posición de conocimiento del individuo.

En el origen (siglos XVII y XVIII) la teoría matemática de probabilidad era básicamente objetivista, aunque se puede considerar que tenía un trasfondo subjetivista. La concepción objetivista es clara en los planteos relacionados con juegos, en los cuales se conoce la estructura de los resultados posibles. Si bien la teoría de Bayes y Laplace después ha fundado la concepción subjetivista, inicialmente era objetivista. La discusión teórica no se refería a objetivismo y subjetivismo, sino a si pueden realizarse, a partir de los datos, afirmaciones probabilistas acerca de los parámetros de la distribución. Las teorías 'frecuentistas' dicen que no, y las 'bayesianas' dicen que sí.

Sin embargo, desde los años 1950, al menos en la teoría de decisión, la postura predominante tiende a ser la subjetivista: la probabilidad matemática expresa una creencia con fundamento en experiencias no sistematizadas, o bien en conocimiento explícito de las causas o de un 'patrón de ocurrencia' de los hechos. Pero a poco de andar se advierte que la noción de *grado de creencia* no es una solución definitiva del problema: la probabilidad subjetiva puede ser más o menos confiable, según la cantidad y la calidad de la información disponible. Una vez que se hace la evaluación y se formula el juicio de probabilidad, la confiabilidad de éste, depende de la base de información con que se llegó a ese juicio.

Así el término probabilidad tiene dos usos totalmente opuestos. Es, al mismo tiempo, el nombre de una clase de conocimiento y de un reconocimiento de que se carece de conocimiento. Al referirse a estas dos ideas contrastantes y opuestas, se ha utilizado la palabra probabilidad como una suerte de conjuro mágico para ejecutar lo que la razón dice que es imposible: *la prescripción de conducta racional no obstante la ignorancia que se tiene del resultado de los cursos de acción rivales*.

"Estar incierto es sostener hipótesis rivales. Las hipótesis rivalizan entre sí en el sentido de que todas hacen referencia a la misma cuestión y que sólo una de ellas podría ser, llegado el caso, verdadera. Entonces, ¿tiene sentido sacar un promedio de estas respuestas mutuamente excluyentes? Existe la tentación de llamar probabilidades a las ponderaciones con que se promedia. "Las probabilidades estadísticas son una forma de conocimiento. Sin embargo, son conocimiento con respecto a una pregunta que no viene al caso cuando lo que necesitamos son ponderaciones para asignar a respuestas rivales. Las hipótesis o contingencias a las que se asignan razones de frecuencia mediante la observación estadística no son rivales.

Todas son verdaderas, cada una en una determinada proporción de los casos con los que tiene que ver la distribución de frecuencia, cuando se consideran todos esos casos en conjunto.

"La cuestión práctica es si una determinada métrica de riesgo es útil, aplicada en una situación concreta, en el sentido de que promueve, en una organización, conductas que la Dirección considera deseables."
Entonces, el que pueda ser útil expresar cuantitativamente algunos aspectos del riesgo en forma probabilística no debe implicar que el riesgo se defina exclusivamente en forma probabilística. Esta es una simplificación excesiva de una noción que es compleja en términos de su manifestación en el comportamiento del decididor. Las métricas de riesgo son elecciones instrumentales para reflejar algún aspecto de la incertidumbre que se considera importante en la decisión.

La ventaja del cálculo, entonces, es que hace (ficticiamente) transparente la no transparencia del futuro; uno puede calcular probabilidades y decidir de acuerdo con ellas, sabiendo que será capaz de decir después …que ha analizado y actuado bien…, aún si lo que ocurre en la realidad es diferente. Si bien el futuro es y permanece incierto, uno tiene algunos fundamentos decisionales en los que puede esperar el consenso de los otros. Con esto puede esperar que no habrá de lamentar en el futuro la decisión que toma hoy, aunque las cosas ocurran de otro modo, y también puede esperar que los demás no tendrán nada que reprochar." (Esposito, 2006).

Como conclusión, no hay una forma directa de medir 'el riesgo' en una situación de decisión. Sólo puede aproximarse alguna medida de la incertidumbre *percibida* (por ejemplo, mediante probabilidades).

¿Y los Cisnes Negros? (*Nassim Nicholas Taleb)

El autor de este BetSeller nos interpela casi la totalidad de las afirmaciones anteriores, veamos algunas de sus afirmaciones más interesantes. (Taleb, 2017)

Antes del descubrimiento de Australia, las personas del Viejo Mundo estaban convencidas de que todos los cisnes eran blancos, una creencia irrefutable pues parecía que las pruebas empíricas la confirmaban en su totalidad. La visión del primer cisne negro pudo ser una sorpresa interesante para unos pocos ornitólogos (y otras personas con mucho interés por el color de las aves), pero la importancia de la historia no radica aquí.

Este hecho ilustra una grave limitación de nuestro aprendizaje a partir de la observación o la experiencia, y la fragilidad de nuestro conocimiento. Una sola observación puede invalidar una afirmación generalizada derivada de milenios de visiones confirmatorias de millones de cisnes blancos. Todo lo que se necesita es una sola (y, por lo que me dicen, fea) ave negra.
Lo que se conoce – a partir de allí- como un Cisne Negro es un suceso con los tres atributos que siguen:
Primero, es una rareza, pues habita fuera del reino de las expectativas normales, porque nada del pasado puede apuntar de forma convincente a su posibilidad. Segundo, produce un impacto tremendo. Tercero, pese a su condición de rareza, la naturaleza humana hace que inventemos explicaciones de su existencia después del hecho, con lo que se hace explicable y predecible.
Una pequeña cantidad de Cisnes Negros explica casi todo lo concerniente a nuestro mundo, desde el éxito de las ideas y las religiones hasta la dinámica de los acontecimientos históricos y los elementos de nuestra propia vida personal. Desde que abandonamos el Pleistoceno, hace unos diez milenios, el efecto de estos Cisnes Negros ha ido en aumento. Empezó a incrementarse durante la Revolución industrial, a medida que el mundo se hacía más complicado, mientras que los sucesos corrientes, aquellos que estudiamos, de los que hablamos y que intentamos predecir por la lectura de la prensa, se han hecho cada vez más intrascendentes.
Esta combinación de poca predictibilidad y gran impacto convierte el Cisne Negro en un gran rompecabezas; pero no está ahí aún el núcleo de lo que nos interesa en este libro. Añadamos a este fenómeno el hecho de que tendemos a actuar como si eso no existiera.
Preguntémosle a nuestro corredor de Bolsa cómo define «riesgo», y lo más probable es que nos proporcione una medida que excluya la posibilidad del Cisne Negro y, por tanto, una definición que no tiene mejor valor predictible que la astrología para valorar los riesgos totales (ya veremos cómo disfrazan el fraude intelectual con las matemáticas). Este problema es endémico en las cuestiones sociales.
Nuestra incapacidad para predecir en entornos sometidos al Cisne Negro, unida a una falta general de conciencia de este estado de las cosas, significa que determinados profesionales, aunque creen que son expertos, de hecho, no lo son. Si consideramos los antecedentes empíricos, resulta que no saben sobre la materia de su oficio más que la población en general, pero saben contarlo mejor o, lo que es peor, saben aturdimos con complicados modelos matemáticos. También es más probable que lleven corbata.

El riesgo en la gestión o la gestión de riesgos.

La vida es un negocio riesgoso, en especial cuando aquellos riesgos que no fueron planeados o controlados seriamente, hacen fracasar un proyecto, una empresa o una carrera laboral.

El éxito de los negocios se logra cuando su decididor comprende los riesgos que enfrenta y adopta procesos de gestión para incorporar las oportunidades y las amenazas en procesos eficientes de administración, lo que facilita la toma de buenas decisiones.

Los directores exitosos miden los riesgos por adelantado, saben reconocer, evaluar y responder a los riesgos de una manera efectiva y, en consecuencia, saben cómo tomar mejores decisiones.

En la práctica, es imposible evitar todos los riesgos asociados, pueden reducirse aplicando técnicas eficientes de administración o pueden transferirse todo o en parte, como en el caso particular de los seguros o a través de la tercerización de actividades.

Sin embargo, por más que se reduzca o se transfiera, siempre seguirán existiendo riesgos residuales inevitables. La clave del éxito en los proyectos no consiste en ignorarlos o estar totalmente pendiente de ellos, sino en analizarlos y controlarlos de manera efectiva.

Una de las mayores ventajas del análisis y control del riesgo es que permite descubrir oportunidades de negocios que, de otra forma, no se llevarían a cabo por ser considerados, a priori "demasiado riesgosos".

La administración de riesgos ayuda a identificar las prácticas más efectivas para lograr la consecución de los objetivos globales. Es el proceso sistemático de planificar, identificar, analizar, responder y controlar los riesgos de los proyectos. El objetivo será maximizar la probabilidad de ocurrencia de los sucesos positivos y minimizar la probabilidad de ocurrencia de los sucesos adversos.

¿Qué es la metodología ERM de Gestión de Riesgos Empresariales?

La gestión de riesgos empresariales (ERM – Enterprise Risk Management, por sus siglas en inglés) es una estrategia empresarial basada en Planes, que tiene como objetivo identificar, evaluar y prepararse para cualquier riesgo o evento que pueda afectar, tanto positiva como negativamente a las operaciones y los objetivos de una organización. (Treadway, 2017)

El objetivo del ERM es evaluar los riesgos relevantes para la entidad (estratégicos u operativos), priorizar esos riesgos y tomar decisiones informadas sobre cómo manejarlos. Los planes de gestión de riesgos estiman el impacto de las amenazas y describen las posibles respuestas si una de estas amenazas se materializa.

Un proceso de ERM eficaz debería ser una herramienta estratégica importante para los líderes de la organización. Los conocimientos sobre los riesgos que surgen del proceso de ERM deben ser un insumo importante para el plan estratégico.

Debido a que los riesgos surgen y evolucionan constantemente, es importante comprender que ERM es un proceso que debe estar activo y vivo, con actualizaciones y mejoras continuas.

La estructura del marco de gestión de riesgos corporativos, propuesto por el Modelo ERM se aplica independientemente del tamaño de la institución o cómo una institución desea categorizar sus riesgos, y es diseñado para ayudar a la gerencia y a las juntas directivas a gestionar adecuadamente los siguientes aspectos principales:

- Identificación de todos los riesgos que puedan afectar a la estrategia y las operaciones comerciales, y la interrelación entre ellos.
- Nivel de riesgo asumible.
- Cómo gestionar los riesgos (cultura, gobierno y políticas).
- Cómo obtener la información necesaria para gestionar los riesgos.
- Cómo controlar los riesgos.
- Cómo medir y evaluar los distintos riesgos.
- Qué respuesta dar ante los riesgos.
- Qué pruebas de respuesta ante escenarios perjudiciales son las más adecuadas.

Uno de los principales modelos desarrollados para una gestión eficaz de riesgos empresariales (ERM) es actualmente el Modelo COSO ERM 2017. (Treadway, 2017).

En el Sector Público los términos creación y preservación de valor no tienen directa relevancia como en el sector privado. Sin embargo, la definición es utilizada ampliamente con el propósito de aplicarse a todos los sectores y tipos de organizaciones que sea posible. En la medida de lo posible al sustituir la creación y preservación de valor, por la creación y preservación de valor público, esta terminología podrá ser plenamente aplicable en las entidades del sector público.

- Identificando la Misión

El punto de partida para la gestión de riesgos de la entidad es precisar la misión y visión establecida por esta. Dentro del contexto de la misión, la gerencia debería establecer los objetivos estratégicos, seleccionar las estrategias para alcanzar dichos objetivos y proponer objetivos de soporte alineados y desplegados en cascada a través de la organización.

- Fijando Objetivos

La Guía para las Normas de control interno de la INTOSAI –siguiendo el modelo de Gestión de COSO- indica que los objetivos pueden ser divididos en cuatro categorías (aunque la mayoría de los objetivos corresponderán a más de una categoría). Éstos son:

- Estratégicos – Metas de alto nivel, alineadas soportando la misión de la entidad.
- Operacionales – Orientados a la ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectivamente de las operaciones; resguardando los recursos en contra de pérdidas, mal uso y daño.
- Información – Referido a que la información reportada incluyendo las obligaciones de contabilidad, la cual sea confiable.
- Cumplimiento – Cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables siendo posible actuar de acuerdo con la política gubernamental.

En este marco los objetivos estratégicos no son considerados por el sistema de control interno de la entidad, deberíamos contar entonces con un sistema de administración que pueda proporcionar una razonable seguridad de que estos riesgos se manejan satisfactoriamente. Sin embargo, los objetivos operacionales, los referentes a la Información y confiabilidad de los reportes y los de cumplimiento normativo, están dentro del sistema de control de la entidad, por lo que la gestión efectiva de riesgos usualmente dará la seguridad de que estos serán alcanzados.

- Identificando Eventos - Riesgos y Oportunidades

Una vez fijados los objetivos de la entidad, la gestión de riesgos requiere organizarse para identificar eventos o procesos que podrían tener impacto en el logro de los objetivos. Los eventos o procesos podrían tener impactos negativos o positivos. Los eventos con impacto negativo representan riesgos, los cuales podrían dificultar la habilidad de alcanzar los objetivos de una entidad. Estos riesgos pueden surgir debido a factores internos y externos. Los eventos con impacto positivo pueden compensar impactos negativos y representar oportunidades. Las oportunidades son la posibilidad de que la ocurrencia de un evento permita a la entidad alcanzar sus objetivos de manera más eficiente, así como ver la posibilidad de mitigar los riesgos, la Gestión de riesgos de la entidad, podría permitir formular planes para identificar oportunidades.

- Limitaciones

No importa cuán bien se haya diseñado y esté operando el sistema de gestión de riesgos de la entidad, esta no proveerá a la dirección - gerencia de una seguridad absoluta respecto al

logro de los objetivos generales. En lugar de ello, este soporte reconoce que solo puede obtenerse un nivel razonable de seguridad.

La seguridad razonable se compara con un nivel satisfactorio de confianza, de que los objetivos podrán ser alcanzados o que la dirección - gerencia podrá hacer conocer oportunamente si los objetivos probablemente no serán alcanzados. Determinar cuanta seguridad es requerida para alcanzar un nivel satisfactorio de confianza es tema de criterio. Al ejercitar esta decisión gerencial será necesario considerar los límites de riesgo de la entidad y los eventos que podrían impactar en el logro de los objetivos.

La seguridad razonable refleja la noción de que la incertidumbre y el riesgo se relacionan con el futuro, el cual nadie puede predecir con certeza. Además, los factores fuera del control o de la influencia de una entidad, tal como el factor político, pueden impactar la capacidad de alcanzar estos objetivos.

En el sector público, los factores fuera del control de una entidad pueden incluso cambiar los objetivos centrales en un tiempo muy corto para saberlo.

Las limitaciones también resultan de las siguientes realidades: el juicio humano en la toma de decisiones puede ser errado; crisis ocurridas debido a fallas humanas tales como errores simples o equivocaciones; que las decisiones en respuesta a un riesgo y controles establecidos necesitan considerar los costos relevantes y beneficios; y que los controles pueden ser vulnerados por colusión entre dos o más personas y la gerencia puede anular el sistema de control. Estas limitaciones impiden a la gerencia tener una seguridad absoluta de que los objetivos serán alcanzados.

Riesgo y Auditoría Interna

Uno de los grandes desafíos a los que se enfrenta cada organización es asegurar una gestión de riesgos eficiente y eficaz, para que sus políticas y procesos sean diseñados para aprovechar o mitigar los riesgos en beneficio de la organización. Cuando la gestión de riesgos es eficiente, la auditoría interna proporciona ese aseguramiento como parte de su función de proteger y mejorar el valor de la organización.

Los trabajos que lleva a cabo la auditoría interna son realizados en ambientes legales y culturales diversos, para organizaciones que varían según sus propósitos, tamaño y estructura, y por personas de dentro o fuera de la organización; donde el cumplimiento de Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna es esencial para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos y la actividad de auditoría interna.

El IIA (conocida como Oficina Global del Instituto de Auditores Internos) ha identificado áreas clave que apoyan la fortaleza y eficacia general de la actividad:

Misión y propósito: La misión de la auditoría interna es mejorar y proteger el valor de la organización proporcionando un aseguramiento, asesoría y análisis en base a riesgos. (Internos, 2022). El propósito de la auditoría interna es proporcionar servicios independientes y objetivos de aseguramiento y consultoría diseñados para agregar valor y mejorar las operaciones de la organización.

Para tal finalidad la Auditoría ha de considerar:

- Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna
- Autoridad
- Un plan de auditoría interna ágil, oportuno y basado en riesgos.
- El presupuesto de auditoría interna y del plan de recursos.
- Recepción de indicaciones oportunas de los Auditores Internos sobre el desempeño de su plan de auditoría interna.
- Comunicar los resultados de su trabajo y dar seguimiento a las acciones acordadas

Ampliado los conceptos relacionados a la Misión, se destaca que los servicios de aseguramiento comprenden la tarea de evaluación objetiva de las evidencias, efectuada por los auditores internos, para expresar opiniones o conclusiones respecto de una entidad, operación, función, proceso, sistema u otros asuntos. La naturaleza y el alcance de un trabajo de aseguramiento están determinados por el auditor interno.

Por lo general intervienen tres partes en los *servicios de aseguramiento*: (1) la persona o grupo directamente implicado en la entidad, operación, función, proceso, sistema u otro asunto, es decir el dueño del proceso; (2) la persona o grupo que realiza la evaluación, es decir el equipo auditor; y (3) la persona o grupo que utiliza la evaluación, es decir el usuario.

En cuanto a los *servicios de consultoría* son por naturaleza consejos, por lo general, a pedido de un cliente o parte interesada. La naturaleza y el alcance del trabajo de consultoría están sujetos al acuerdo efectuado con el cliente o parte interesada.

En estos por lo general existen dos partes en los servicios de consultoría: (1) la persona o grupo que ofrece el consejo, es decir el auditor interno, y (2) la persona o grupo que busca y recibe el consejo, es decir el cliente o parte interesada del trabajo.

Debe considerarse que en ambas funciones – servicios de la Auditoría interna la objetividad e independencia de criterio deben ser aptitudes y actitudes que debe poseer siempre el auditor interno.

En los casos de asesoramiento, además, debe asegurarse de no asumir responsabilidades de gestión para cumplir con el principio que consagra el art. 102 de la Ley 24.156, que el AI en el ejercicio de sus funciones y actividades debe mantenerse desligado de las operaciones sujetas a su examen.

La actividad de auditoría interna añade valor a la Organización y a sus partes interesadas cuando tiene en cuenta estrategias, objetivos y riesgos; se esfuerza para ofrecer mejoras en procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de procesos; y proporciona aseguramiento relevante de forma objetiva

El plan de trabajo de la actividad de auditoría interna debe estar basado en una evaluación de riesgos documentada, realizada al menos anualmente. En este proceso deben tenerse en cuenta los comentarios de la alta dirección y del Consejo.

El auditor debe identificar y considerar las expectativas de la alta dirección, y otras partes interesadas de cara a emitir opiniones de auditoría interna y otras conclusiones. Debería considerar la aceptación de trabajos de consultoría que le sean propuestos, basándose en el potencial del trabajo para mejorar la gestión de riesgos, añadir valor y mejorar las operaciones de la organización. Los trabajos aceptados deben ser incluidos en el plan.

Los auditores internos deben identificar información suficiente, fiable, relevante y útil de manera tal que les permita alcanzar los objetivos del trabajo.

La información suficiente está basada en hechos, es adecuada y convincente, de modo que una persona prudente e informada sacaría las mismas conclusiones que el auditor. La información fiable es la mejor información que se puede obtener mediante el uso de técnicas de trabajo apropiadas. La información relevante apoya las observaciones y recomendaciones del trabajo y es compatible con sus objetivos. La información útil ayuda a la organización a cumplir con sus metas.

Finalmente, la comunicación de los resultados del trabajo debe incluir las conclusiones aplicables, así como también las recomendaciones y/o los plantes de acción. Se debe proporcionar la opinión del auditor interno cuando resulte apropiado. Una opinión debe considerar las expectativas del Consejo, la alta dirección y otras partes interesadas y debe estar soportada por información suficiente, fiable, relevante y útil.

Definido brevemente el proceso de la Auditoría Interna, corresponde avanzar en la definición de: Riesgo de Auditoría, del que, existiendo diversas interpretaciones, nos centramos en aquella contenida en el Manual de control Interno Gubernamental elaborado por SIGEN, ya mencionado.

"El riesgo de la Auditoría está constituido por las eventualidades relacionadas con las estructuras y actividades del organismo y las personas que actúan en él y por las cuales el auditor pueda no detectar error o falsedad en la información que examina o irregularidades en el proceder de los operadores. "

El riesgo de auditoría así conceptualizado, lo analizaremos en los clásicos tres componentes que nos propone la doctrina:

- Riesgo inherente.
- Riesgo de control.
- Riesgo de detección.

Los dos primeros se encuentran fuera de control del auditor y son propias de los procesos, sistemas y actividades de la Organización o ente: en cambio, el riesgo de detección está directamente relacionado con las definiciones del plan de tareas propias del auditor.

La tarea del auditor será entonces, evaluar adecuadamente los riesgos residuales de los procesos, de forma tal de establecer su confiabilidad o bien las debilidades que representa, y según sea la importancia de las características controladas, determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

a. Riesgo Inherente

También puede denominarse "riesgo de existencia". Representa la posibilidad de que los procesos, las transacciones, saldos, informes, etc. puedan incluir afirmaciones equivocadas, o fuera de los marcos normativos. Independientemente de los sistemas de control que el ente pueda tener en vigencia. Este riesgo es propio de la operatoria de la unidad o dependencia auditada.

Entre los factores que determinan la posibilidad de existencia de un riesgo inherente, se consideran los siguientes:

- Naturaleza de las actividades del Auditado y de las operaciones que realiza (actividad del ente).
- Naturaleza de transacciones. Las mismas tienen una relación directa con el riesgo de errores e irregularidades. Por ejemplo, son de mayor riesgo las que involucran juicios subjetivos.
- Tipo de afirmación, hace relación al contenido de los informes en tanto su veracidad, como su oportunidad y significatividad.

b. Riesgo de control

Representa la posibilidad de la existencia de distorsiones que puedan resultar significativas, y conlleven a producir errores de registración y/o exposición, y/o aplicaciones de normativa errónea, como consecuencia de no haber sido detectadas, prevenidas y corregidas oportunamente por los sistemas de procesamiento de datos y control interno.

También se puede explicar diciendo que, existiendo una afirmación errónea, la organización no haya detectado la necesidad de la corrección del sistema de información, o no se lo observe; o bien que habiéndolo detectado no se haya producido un cambio en el sistema o haber realizado la acción correctiva.

Los factores que determinan el riesgo de control están presentes en los sistemas de procesamiento de datos y de control interno del auditado.

La existencia de puntos débiles de control implicaría, a priori, la existencia de factores que incrementan el riesgo de control y, viceversa, los puntos fuertes del sistema de control interno vigente en el ente son factores que reducen el nivel de este riesgo.

c. Riesgo de detección

El riesgo de "detección" es el riesgo de que, los procedimientos sustantivos aplicados por un auditor no detecten debilidades o vulnerabilidades del sistema de control interno o errores en la información objeto de las tareas de aseguramiento, lo que podría resultar de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en procesos o clases de informes.

A diferencia de los riesgos mencionados anteriormente, el riesgo de detección es totalmente controlable por el auditor y se relaciona directamente con los procedimientos de auditoría a aplicar. La evaluación del riesgo de control, junto con la del riesgo inherente, afecta la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar, para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptablemente bajo.

El auditor debe considerar los niveles evaluados del riesgo inherente y del riesgo de control para planificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar, con el objeto de reducir el riesgo de auditoría a un nivel razonable. Por ejemplo, usar pruebas dirigidas hacia partícipes externos al ente auditado o bien usar pruebas de detalle para un objetivo particular de auditoría además de procedimientos analíticos. Para definir el alcance por ejemplo usar un tamaño mayor de la muestra.

Las Unidades de Auditoría Interna para considerar los riesgos existentes, cuentan con 2 (dos) metodologías: - una basada en el enfoque de puntaje o scoring y, - la otra en el enfoque matricial de impacto y probabilidad de los procesos.

La primera de ellas denominada de puntaje o scoring, es la metodología que se ha venido aplicando hasta el año 2015 por las Unidades de Auditoría Interna del sector público nacional, y es ampliamente conocida.

La actual metodología matricial de análisis de riesgo de impacto y probabilidad, es desarrollada a partir de la experiencia recogida en la elaboración del Mapa de Riesgos del Sector Público Nacional, mediante la aplicación de un procedimiento basado en las prácticas recomendadas por la tendencia de las normas internacionales para la Gestión de Riesgos. (Treadway, Marco COSO ERM , 2017)

Repasemos brevemente cada una de ellas:

Metodología para la Evaluación de Riesgos basada en el enfoque de puntaje o scoring.

En forma esquemática podemos desarrollar los siguientes aspectos relacionados con la aplicación de esta metodología de evaluación, la cual, si bien no es de aplicación vigente para las actividades de elaboración de los Planes Anuales de las UAI, contribuyen de sobremanera a entender las consideraciones que se han desarrollado sobre el objeto del presente trabajo.
Debemos comenzar por las siguientes tareas:

- Técnicas para analizar el riesgo
  - Definir los factores o criterios de riesgo.
  - Determinar el peso de esos factores o criterios.
  - Determinar la gradación de cada factor de riesgo.
  - Determinar la lista de trabajos de auditoría (proyectos).
  - Evaluar los factores de riesgo y su gradación para cada trabajo de auditoría.
  - Establecer las prioridades de los trabajos en virtud de los riesgos evaluados.
  - Modelo de aplicación.

- Factores o criterios del riesgo de auditoría
  - Ambiente de Control.
  - Sensibilidad.
  - Cambios: personas, sistemas, ambiente.
  - Metodologías de Evaluación de Riesgos
  - Complejidad.
  - Tamaño.
  - Interés del Nivel Superior.
  - Lineamientos generales de SIGEN.

Los factores enunciados pueden ser adaptados en cada caso en especial, implican una simple guía.

Ambiente de Control

La gestión pública requiere un marco de legalidad y transparencia en el cual juega un papel fundamental el ambiente de control organizacional, cuya calidad será directamente proporcional a la de los resultados que se logren.
Factores que lo definen:

a) Filosofía y estilo de la alta conducción acerca del control interno y su incidencia sobre los resultados de la gestión.
b) Estructura, plan organizacional, reglamentos y manuales de procedimiento.
c) Integridad, valores éticos, competencia profesional y compromiso de los componentes de la organización.
d) Documentación de políticas y decisiones, y formulación de programas con objetivos, metas e indicadores de rendimiento.
e) Normas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo de personal.
f) Canales de comunicación que posibiliten un adecuado flujo de información en la entidad.

Un ambiente de control determina en gran medida buenos resultados y es sustento de la responsabilidad de los funcionarios al momento de rendir cuentas de su gestión de acuerdo con la normativa vigente.

Sensibilidad-Susceptibilidad

Constituye la evaluación de los riesgos inherentes a los niveles de percepción que la sociedad posee respecto del accionar de la organización o a una publicidad adversa.
Son indicadores de la existencia de un grado importante de sensibilidad:

a) Probabilidad de ocurrencia de fraudes.
b) Quejas del público.
c) Errores en los criterios que se aplican para tomar decisiones.
d) Metodologías de Evaluación de Riesgos
e) Cuestiones ajenas al organismo, pero que de todos modos afectan su accionar.

Cambios de personas, sistemas y ambientes

La reiteración de los cambios en el nivel organizacional y en los sistemas aumentan los riesgos de auditoría. Son indicadores de esos cambios:

a) Rotación de personal
b) Reorganizaciones
c) Crecimiento de la dotación de personal
d) Reducción de personal
e) Implantación de nuevos sistemas

f) Alteraciones de tipo cultural

Complejidad

Este criterio refleja el potencial que hay en materia de errores que pueden pasar desapercibidos debido a un ambiente complejo. La complejidad se puede originar en*:*

a) La naturaleza de las actividades
b) El alcance de la automatización
c) La dispersión geográfica

Tamaño

Este criterio mide la materialidad (importancia) del proyecto (programa) de auditoría. Se puede medir en término de pesos, personas, volumen físico de documentación, impacto social, etc. A mayor tamaño, mayores riesgos.

Interés del nivel superior. Es la importancia que la alta conducción le asigna al proyecto de auditoría. A mayor interés de la gestión por el buen avance del programa de auditoría, mayor facilidad en el desarrollo de la tarea.

Lineamientos generales de SIGEN

Estos reconocen las áreas que a criterio de SIGEN son de interés para ser auditadas por la U.A.I. Las áreas previstas o sugeridas por SIGEN deberán ser incorporadas con preferencia dentro de los proyectos de auditoría de la U.A.I.

Calcular los factores de riesgo y su gradación para cada proyecto de auditoría.

Se determinan los factores o criterios de riesgo de auditoría y se le asigna su importancia o peso, por ejemplo

Factores o Criterios de Riesgo	Importancia	
Ambiente de Control	7	25,00%
Sensibilidad	6	21,43%
Cambios de personas o sistemas	5	17,86%
Complejidad	4	14,29%
Tamaño del Ente	3	10,71%
Interés de la conducción	2	7,14%
Lineamientos de SIGEN	1	2,57%
TOTAL		100,00%

(*) El peso de los criterios puede ser adaptado en cada caso en particular, los enunciados implican una simple guía.

Tabla para determinar la gradación de cada uno de los factores o criterios de riesgo Puntaje

No Aplicable	0
Buen Control Interno o bajo valor $	1
Medio Control o valor $	2
Escaso control interno o Alto Valor $	3

(*) La gradación de cada factor puede adaptarse en cada caso en particular, los señalados precedentemente implican una simple guía

Se ponderan los criterios de auditoría por su gradación (punto 1 multiplicado por punto 2) y obtener la ponderación de cada criterio para cada proyecto de auditoría.

Sumar los parciales del punto anterior y obtener el total de puntos asignados a un proyecto. A mayor puntaje mayor riesgo de auditoría.

Comparar los puntajes de cada proyecto de auditoría y armar una tabla por orden de importancia de los proyectos de auditoría según su riesgo. Los proyectos de mayor riesgo de auditoría deberían tener prioridad en su ejecución o mayor frecuencia de realización durante el año que aquellos proyectos de menor riesgo.

Modelo de evaluación de riesgo de Auditoría. Datos:

a) Se consideran como factores o criterios de riesgo los 7 aspectos enunciados en "Factores o criterios del Riesgo de Auditoría".
b) Se le asigna el peso de la tabla a cada factor o criterio de riesgo.
c) Se aplica la gradación de la Tabla a cada factor o criterio de riesgo.
d) Existen 3 (tres) proyectos o tareas de auditoría con estas gradaciones de riesgo.

Factores o Criterios de Riesgo	Proyecto A	Proyecto B	Proyecto C
Ambiente de Control	1,00	3,00	2,00
Sensibilidad	0,00	3,00	1,00
Cambios de personas o sistemas	2,00	2,00	1,00
Complejidad	2,00	1,00	3,00
Tamaño del Ente	1,00	2,00	3,00
Interés de la conducción	1,00	1,00	3,00
Lineamientos de SIGEN	1,00	1,00	3,00

(1) Esta gradación la debe medir la U.A.I. (de 0 a 3) en virtud de la tabla.

Requerimiento. Fijar para cada factor o criterio su:

a) Peso o importancia para cada proyecto.
b) Asignar la gradación a cada criterio para el proyecto.
c) Calcular la relevancia de cada criterio en cada proyecto.
d) Sumar las relevancias para cada proyecto.
e) Establecer riesgo final de cada proyecto y su prioridad

Modelo de evaluación de riesgo de auditoría. Solución

a) Peso o importancia de cada factor por proyecto

Factores o Criterios de Riesgo	Proyecto A	Proyecto B	Proyecto C
Ambiente de Control	7	7	7
Sensibilidad	6	6	6
Cambios de personas o sistemas	5	5	5
Complejidad	4	4	4
Tamaño del Ente	3	3	3
Interés de la conducción	2	2	2
Lineamientos de SIGEN	1	1	1
	28	28	28

b) Asignar gradación a cada criterio para cada proyecto Factores Proyecto A Peso Gradación Proyecto B Peso Gradación Proyecto C Peso Gradación

Factores o Criterios de Riesgo	Proyecto A		Proyecto B		Proyecto C	
Ambiente de Control	7	1	7	3	7	2
Sensibilidad	6	0	6	3	6	1
Cambios de personas o sistemas	5	2	5	2	5	1
Complejidad	4	2	4	1	4	3
Tamaño del Ente	3	1	3	2	3	3
Interés de la conducción	2	1	2	1	2	3
Lineamientos de SIGEN	1	1	1	1	1	3

c) Calcular la relevancia de cada factor o criterio por cada proyecto

Factores o Criterios de Riesgo	Proyecto A	Proyecto B	Proyecto C
Ambiente de Control	7	21	14
Sensibilidad	0	18	6
Cambios de personas o sistemas	10	10	5
Complejidad	8	4	12
Tamaño del Ente	3	6	9
Interés de la conducción	2	2	6
Lineamientos de SIGEN	1	1	3
	31	62	55

d) Establecer riesgo final de cada proyecto y su prioridad en función de su riesgo.

1ra prioridad: Proyecto B - Riesgo de Auditoría 41,89%
2da prioridad: Proyecto C - Riesgo de Auditoría 37,16%
3ra prioridad: Proyecto A - Riesgo de Auditoría 20,95%
TOTAL 100,00%

En la aplicación del Modelo de Scoring de Análisis de Riesgo se puede apreciar que, en la definición de los factores a considerar como determinantes del Riesgo, se perfila casi de manera excluyente al análisis del Riesgo de Control, tal como fue definido en párrafos anteriores.
Siendo así, el análisis de Riesgo a través del Modelo Scoring solo prioriza los proyectos, que presenten el Control Interno más débil dentro de la organización sin considerar aspectos de mayor relevancia como, por ejemplo, las características de Proyectos sean Sustantivos o de Apoyo, Estratégicos u Operativos, etc.
Al parecer está faltando un análisis previo de estas condiciones, de los procesos de gestión del ente, dichas falencias se intentan solucionar en la evolución del Análisis de Riesgos, desarrollado en la Matriz y de Impacto y Probabilidad de los Procesos.

Metodología para la evaluación de riesgos matricial basada en un enfoque "por procesos", con estimación de impacto y probabilidad.

A partir del Enfoque Sistémico (Teoría General de Sistemas (TGS) del biólogo alemán Ludwig von Bertalanffy), del cual las Ciencias de la Administración se valen para el análisis de las Organizaciones, se concebirá los organismos en general y a las Universidades Nacionales en particular bajo la forma de "procesos" que comprenden a todas sus actividades o funciones. Algunos autores afirman reconocer Procesos Sustantivos a aquellos que hacen al logro objeto de la Organización, y Procesos de Apoyo como aquellos que sustentan el resto de las actividades o tareas necesarias para llevar adelante los procesos sustantivos mencionados.

En las Universidades Nacionales, como organismo público, reconocemos lógicamente los procesos sustantivos necesarios para alcanzar los objetivos, metas y funciones que permitan cumplir su Misión y Visión, así como los procesos de apoyo que coadyuvan a llevar adelante los primeros.

En las últimas dos décadas se ha puesto de relevancia analizar estos procesos en el marco de los riesgos que presentan para el logro de los objetivos. De aquí la necesidad de reconocer el concepto de riesgo (como lo venimos haciendo) y precisar cómo se mide, justificando así uno de los objetivos del presente Trabajo Integrador Final (TIF).

En lo que hace a la metodología que nos ocupa, a través de ella se prevé la elaboración de una Matriz de Exposición de Riesgo, que muestre los niveles de riesgo asociados a cada proceso a partir de la estimación de su Impacto y Probabilidad.

El procedimiento de elaboración de la citada Matriz comprende las etapas de identificación de los procesos/actividades que se llevan a cabo en el organismo o entidad, y la evaluación del riesgo de incumplimiento de los objetivos a través de la estimación del impacto y de la probabilidad, según se expone

- Identificación de los procesos y sus riesgos

En esta etapa será necesario relevar los procesos que lleva a cabo la organización, considerar sus objetivos generales y particulares, e identificar los riesgos asociados a un eventual incumplimiento de los mismos.

Cabe recordar la definición de Proceso: Actividades relacionadas que se combinan para satisfacer objetivos específicos. Constituye lo que la organización "hace" y "cómo lo hace".

En organizaciones complejas o de gran envergadura, en las que un proceso se conforma de varios subprocesos llevados a cabo por una o diversas áreas, la metodología puede aplicarse en forma desagregada, a nivel de los subprocesos.
Para identificar los procesos, se sugiere tener en cuenta lo siguiente:

- Considerar la misión y los objetivos de la organización, los planes y programas correspondientes.
- Considerar los productos (bienes y servicios) y su impacto; que debe generar la organización para el cumplimiento de sus objetivos.
- Observar y relevar las secuencias de tareas/actividades/subprocesos (flujo de trabajo existente o workflow) necesarios para la producción de bienes y servicios.

- Estimación de la Probabilidad

El criterio utilizado para determinar la probabilidad de los riesgos considera que ésta se verá directamente afectada por la calidad del control interno. Cuanto menor sea la calidad del control interno, mayor será la probabilidad de ocurrencia del riesgo, entendiendo por tal el incumplimiento de los objetivos planteados para el proceso.

Este razonamiento nos pone nuevamente limitantes en el análisis de los riesgos de los procesos para el logro de los objetivos del ente, al solo considerar la calidad del Control Interno. Así el proceso de análisis del Riesgo solo presenta el sesgo de la Auditoría, no así de la gestión del Organismo y el logro de los objetivos.

Aun así y continuando con las premisas del Modelo de Análisis de Matriz de Impacto y Probabilidad; se puede apreciar que la calidad del control interno se determina considerando distintos factores que pueden ser evaluados respecto de cada proceso y que permiten determinar la Probabilidad de los riesgos. En este orden, para la valorización se proponen los siguientes factores asociados a la calidad del sistema de control interno.

- Opinión de la UAI sobre el sistema de control interno del proceso
- Definición de objetivos del proceso
- Deficiencias de organización del proceso
- Tiempo transcurrido desde la última auditoría
- Automatización/Informatización del proceso
- Receptividad de los responsables del proceso
- Dispersión geográfica

<u>Opinión de la UAI sobre el sistema de control interno del proceso</u>

A partir del criterio profesional y experiencia, y de las conclusiones arribadas en auditorías realizadas, se vuelca la percepción respecto del sistema de control interno que afecta al proceso, considerando las Normas Generales de Control Interno y demás normas emitidas por la SIGEN, en vigencia.

Para aquellos procesos sustantivos que, como consecuencia de no haber sido auditados o haber cambiado sustancialmente sus objetivos desde la última auditoría realizada, no se cuente con información suficiente y/o actualizada - producto de un relevamiento de su estructura organizativa, circuitos, procedimientos, metodologías, sistemas de información, equipamiento tecnológico, etc. - el sistema de control interno del proceso se calificará según el exclusivo criterio del Auditor Interno, en función de la información que pudiera disponer, o de su percepción, o de datos de características informales.

Las calificaciones posibles son:

Opinión de la UAI del SCI	Valor Asignado
Inadecuado	3
Débil	2
Adecuado	1

Definición de objetivos del proceso.

Se busca determinar si los objetivos de cada proceso se encuentran correctamente definidos. Para el análisis se deberá tener en cuenta el conjunto de la organización, los requerimientos del ciudadano y/o usuario en cuanto a tiempos, calidad, contenidos, así como métodos y tecnologías. Deben estar formulados en términos claros y precisos. Debe resultar factible medir y evaluar su cumplimiento posterior.

Para aquellos procesos sustantivos que, como consecuencia de no haber sido auditados o haber cambiado sustancialmente sus objetivos desde la última auditoría realizada, no se cuente con información suficiente y/o actualizada - de su estructura organizativa, circuitos, procedimientos, metodologías, sistemas de información, equipamiento tecnológico, etc.-, el desconocimiento se asimilará, al sólo efecto de la calificación, a la condición de "inadecuada".
Las clasificaciones a adoptar son

Definición de Objetivos del proceso	Valor Asignado
Inadecuada	3
Parcialmente Adecuada	2
Adecuado	1

Deficiencias de organización del proceso.

Este factor permite completar la perspectiva de la situación de cada proceso en cuanto al ambiente de control imperante, incorporando a tal fin la consideración de los componentes de características estáticas que definen la manera en que la organización se dispone para encarar y desarrollar las acciones o actividades correspondientes al proceso.

A tal fin se tomarán en cuenta las falencias o deficiencias significativas identificadas para los componentes básicos de organización del proceso: Estructura orgánico-funcional; Dotación; Manuales de misiones y funciones; y Manuales de procedimientos o reglamentaciones.

Se considerará deficiencia significativa a aquella que muy probablemente afecte en forma negativa la obtención de los resultados esperados.
Las categorías a considerar son:

Deficiencias de Organización del Proceso	Valor Asignado
Deficiencia en 3 o más componentes	3
Deficiencia en 1 o 2 componentes	2
Sin deficiencias	1

Tiempo transcurrido desde la última auditoría al proceso

Se considera que existe un menor riesgo en el caso de procesos que fueron auditados recientemente y viceversa. En el caso de las Unidades de Auditoría Interna que tengan un universo de control muy amplio y diversificado, el rango máximo de tiempo transcurrido podría equipararse con el del ciclo de auditoría.

Para aquellos procesos sustantivos que, como consecuencia de no haber sido auditados o haber cambiado sustancialmente sus objetivos desde la última auditoría realizada, no se cuente con información suficiente y/o actualizada - producto de un relevamiento de su estructura organizativa, circuitos, procedimientos, metodologías, sistemas de información,

equipamiento tecnológico, etc.-, el desconocimiento se asimilará, al sólo efecto de la calificación, a un período de “más de tres años”, o al valor máximo que se establezca para este factor en caso de considerar períodos de distinto rango.
Como ejemplo, pueden considerarse los siguientes rangos

Tiempo transcurrido del ultima Auditoría	Valor Asignado
Más de 3 años	3
Entre 1 y 3 años	2
Menos de 1 año	1

Automatización / informatización del proceso.
Se considerará el grado de informatización y/o automatización del proceso. Los valores posibles serán

Automatización / Informatización del proceso	Valor Asignado
Baja	3
Madia	2
Alta	1

Receptividad de el/los responsable/s del proceso.
Se analiza, en función de datos objetivos y con base en el criterio profesional del Auditor Interno, la receptividad demostrada por el/los responsables de cada proceso a las recomendaciones de auditoría, considerando a tal fin los siguientes elementos de juicio:

- La integración, funcionamiento y resultados obtenidos por el Comité de Control.
- El grado de regularización de Hallazgos de Alto Impacto registrados en el sistema SISIO, e Impacto Medio si el Auditor lo considera apropiado.
- Acciones encaradas para superar observaciones (en trámite) o mejorar condiciones para la operatividad del proceso.
- Antigüedad (o tiempo medio de persistencia) de los hallazgos registrados.
- La firma de compromisos de regularización de observaciones (de acuerdo a Resolución SIGEN Nº 36/2011).
- La adopción de buenas prácticas de control interno, tales como la Metodología de Autoevaluación y Diagnóstico de Procesos (Resolución SIGEN Nº 36/2011) y la elaboración del Informe de Control Interno y Gestión (Resolución SIGEN Nº 97/2011).

Receptividad de los responsables	Valor Asignado
Baja	3
Madia	2
Alta	1

Dispersión geográfica del proceso.
Se busca diferenciar los procesos que, en función de la dispersión geográfica de su ámbito de ejecución, presentan mayor alcance geográfico del impacto.

Dispersión Geográfica	Valor Asignado
Gran dispersión	3
Baja dispersión	2
Ejecución Localizada	1

Planilla de probabilidades

El modelo propone el uso de las siguientes ponderaciones de los factores:

Factores de probabilidad	Ponderación
Opinión de la UAI sobre el SCI	0.20
Definición de Objetivos del proceso	0.15
Deficiencias de organización de procesos	0.20
Tiempo desde la última Auditoría	0.10
Automatización/Informatización	0.10
Receptividad de los Responsables	0.15
Dispersión geográfica	0.10
Suma de Factores	1.00

Este es un punto central del análisis realizado hasta aquí, pues se define que factor/es de los propuestos son los que determinan la probabilidad de no cumplir los objetivos del organismo.

Con un análisis más detallado del modelo, se aprecia que los aspectos centrales y más relevantes son los relacionados con el Sistema de Control Interno, y además es casi explícito al recargar sobre las Auditorías Internas, "todo el trabajo" de medición de la probabilidad y por ende de los riesgos de los procesos, cuando en realidad el análisis de los Riesgos de los Procesos para el logro de los objetivos, es propio del Organismo.

Es decir, la organización debería tener su propia evaluación de riesgos o autoevaluación para la cual la AI puede ser un actor clave de asesoramiento, impulso y guía y, luego la evaluación de riesgos de la AI, fuente de su planificación.

- Factores de la Estimación del Impacto

Como criterio, se asocia el Impacto de cada proceso a su trascendencia o relevancia en el conjunto de actividades llevadas a cabo por la organización.

Al analizar los procesos resulta necesario realizar un relevamiento integral de todos los procesos que se desarrollan en la organización, teniendo siempre como punto de partida al ciudadano o usuario destinatario de los bienes y servicios (productos).

Para la estimación del impacto se propone considerar un conjunto básico de factores que se exponen a continuación (enumeración no limitativa).

a) Tipo de proceso
b) Relevancia estratégica
c) Recursos económicos administrados
d) Prioridad del proceso para el organismo o entidad

Tipo de proceso

En este punto, será necesario identificar cuáles son las actividades esenciales, cuáles se consideran de apoyo a las esenciales y cuáles de conducción o gestión, a partir de las siguientes definiciones:

Procesos sustantivos: Orientados al cumplimiento de los objetivos fundamentales de la organización, dando por resultado un producto (bien o servicio) que es recibido por el ciudadano/usuario, o por entes externos.

Procesos de apoyo: Destinados a dar sostén operativo para el cumplimiento de los objetivos de los procesos sustantivos.

Procesos de conducción: Dirigidos a organizar y facilitar la coordinación de la totalidad de los procesos de la organización (ejemplos: plan estratégico, gestión de riesgos, otros).

Los valores para clasificar a cada proceso de acuerdo a su tipo, son los siguientes:

Tipo de proceso	Valor Asignado
Sustantivo	3
De apoyo	2
De conducción	1

Relevancia estratégica del proceso

Este factor considera la incidencia del proceso en el logro de los objetivos institucionales formulados en el plan estratégico, o esbozados por la Conducción del organismo en ausencia de un plan formal. Las calificaciones posibles serán Alta, Media o Baja, según el caso.

Relevancia estratégica del proceso	Valor Asignado
Alta	3
Media	2
Baja	1

Recursos económicos administrados por el proceso

Se refiere al nivel o rango de los fondos administrados por el proceso. Se busca reflejar la relevancia económica del proceso a través del volumen de fondos administrados.

A tal fin, se identificará la participación relativa (%) del monto presupuestado para el proceso respecto del total del presupuesto del organismo/entidad. En cada organización los créditos presupuestarios a ser considerados y los rangos serán definidos según el criterio del Auditor Interno. Asimismo, quedará a criterio del Auditor Interno la eventual consideración de las fuentes de financiamiento.

Por lo expuesto, se exponen ejemplos de rangos posibles

Recursos económicos administrados	Valor Asignado
Más del 35%	3
Entre el 10% y el 35%	2
Hasta el 10%	1

Prioridad del proceso para el organismo o entidad

Se busca detectar si las autoridades superiores desarrollan, o si los planes de acción de las organizaciones/entidades reflejan, políticas particulares sobre la actividad o proceso, que establezcan o permitan inferir su grado de prioridad.

Los valores posibles son:

Prioridad del Proceso para el Organismo	Valor Asignado
Alta	3
Media	2
Baja	1

Planilla de Impacto.

Se definen aquí los ponderadores de cada uno de los factores que influyen en la medición del impacto de los procesos en el logro de los objetivos

Factores del Impacto por procesos	Ponderación
Tipo de Proceso	0.20
Relevancia Estratégica del proceso	0.40
Recursos económicos administrados	0.20
Prioridad del proceso para el organismo	0.20

Suma de Factores	1.00

Niveles de Probabilidad e Impacto.

A los fines de convertir la probabilidad y el impacto estimados, en rangos o categorías de Nivel de Probabilidad y de Impacto, se utiliza la siguiente metodología:

- ✓ La diferencia entre los valores máximo y el mínimo obtenidos determina la amplitud de los valores ponderados.
- ✓ Dividiendo esta amplitud por la cantidad de rangos cuatro (4) se establece el factor de corrección (incremental) de cada valor obtenido.
- ✓ Sumando el incremental al mínimo se obtiene el primer intervalo del tramo, luego se continúa sumando el incremental al nuevo valor obtenido para establecer los intervalos siguientes.

Nivel de Prob/Impacto	
Maximo	2,40
Minimo	1,60
Amplitud	0,80
Tramos	4,00
Imcremental	0,20

Tramo	Desde	Hasta
1	1,60	1,80
2	1,81	2,00
3	2,01	2,20
4	2,21	2,40

- Matriz de Exposición

La combinación de los Niveles de Probabilidad e Impacto por Proceso, permite confeccionar la Matriz de Exposición, según el siguiente criterio.

La Matriz de Exposición permite obtener una visión integral de la situación de los distintos procesos de cada organismo o entidad, la cual constituye un sustento de información que se complementa con otros elementos de juicio respecto de situaciones particulares de impacto o probabilidad que pudieran implicar riesgos específicos.

MATRIZ EXPOSICION DE RIESGO DE PROYECTOS DE AUDITORIA

Probabilidad	**Impacto**			
	1	2	3	4
4				
3				
2				
1				

	Poco Significativo		Medio		Considerable		Significativo

Como se lleva adelante la Evaluación de Riesgos en las Universidades Nacionales

El planteo y enfoque del presente trabajo está orientado al ámbito en el cual desempeño mis funciones, la Auditoría interna de las Universidades Nacionales, así como también responde a la necesidad de limitar el campo de la investigación y considerar la particularidad de las UAI de las Universidades Nacionales, en cuanto a su diversidad estructural, formativa y profesional. Así como también considerar aquellas UUNN que esgrimiendo la autonomía universitaria no reconocen la obligatoriedad de la normativa de SIGEN en sus planes de Auditoría.

Interesa en este apartado describir la forma en que las Universidades Nacionales realiza la evaluación de los riesgos sobre sus procesos tanto sustantivos como de apoyo.

Habiendo planteado el desarrollo del presente trabajo, bajo una forma de aporte al estudio y consideración de los Riesgos de Auditoría en el ámbito de las Universidades Nacionales, se ha consultado a las Unidades de Auditoría Interna de las UUNN sobre aspectos relacionados a su forma de trabajo sobre la temática del Riesgo.

Desarrollamos una breve encuesta colaborativa que distintas UUNN han respondido y nos muestra algunos aspectos que, si bien conocíamos, es importante confirmarlos de primera mano; veamos las preguntas y luego los resultados obtenidos sobre la base de una muestra de 28 UUNN consultadas (12 respuestas recibidas a la fecha).

Cuestionario UAI UUNN. Riesgo y SCI

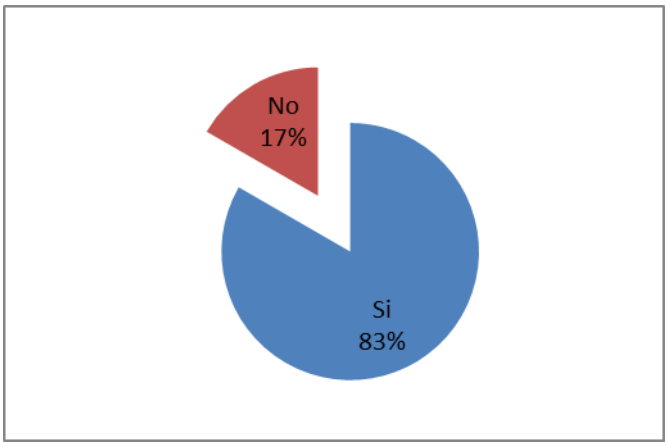
Cuestionario de colaboración en la Elaboración de Tesis de Posgrado.

* Indica que la pregunta es obligatoria

1. Correo *

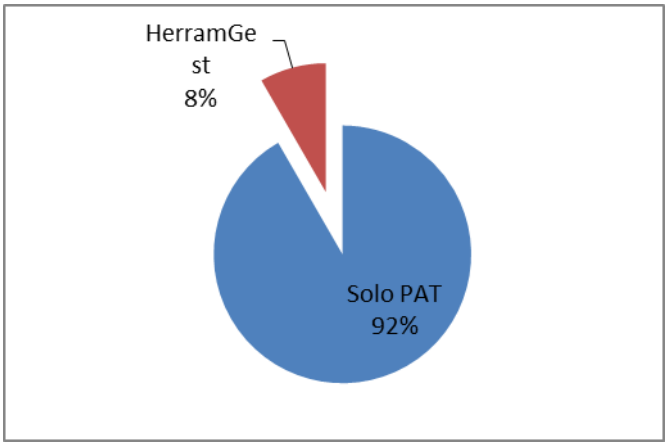
2. ¿En su Universidad se aplican procesos de medición de Riesgos? *

- SI 10
- No 2



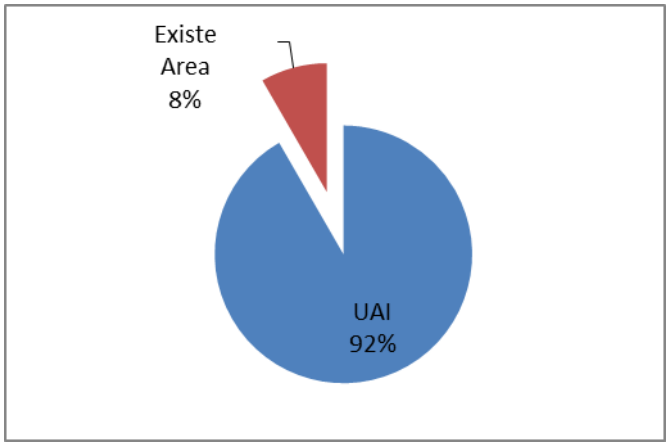
3. ¿Dicha medición o valoración de Riesgos se desarrolla con la finalidad de aplicarse? *

- Como herramienta de Gestión 1
- Como requerimiento de la Auditoría para su PAT 11



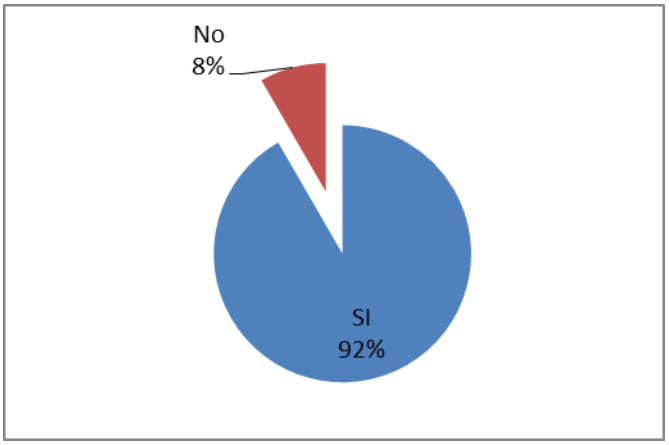
4. A efectos de la medición o cuantificación de los riesgos de los procesos *

- ¿Existe un área, división o dirección afectada a la misma? 1
- ¿El área afectada es la Unidad de Auditoría Interna? 11
- ¿Se realiza evaluación externa? -



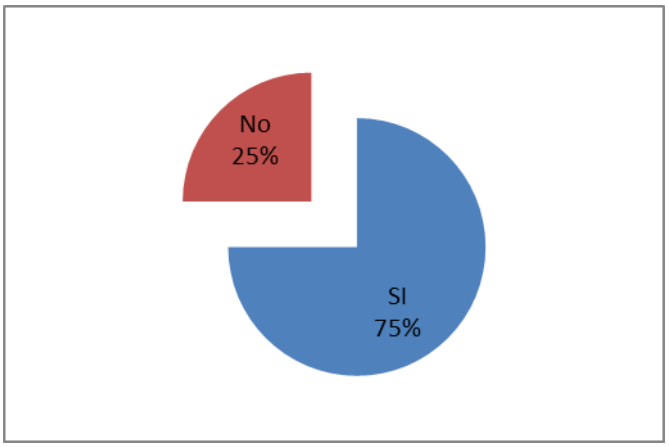
5. ¿En el análisis de Riesgo Inherente, aplica el modelo de Matriz de Impacto y Probabilidad? *

- Si 11
- No 1
- Otro -



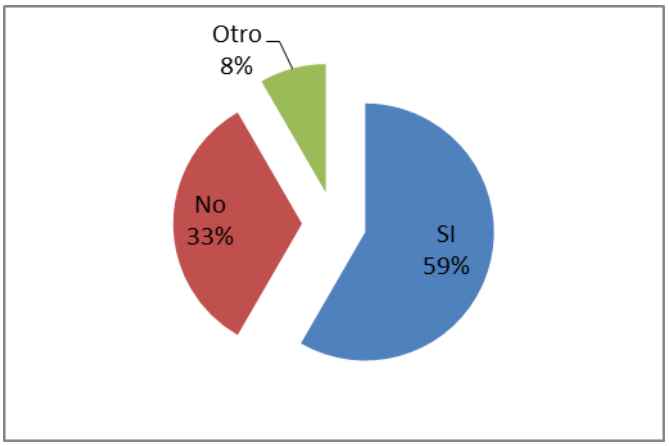
6. ¿Realiza el análisis de Riesgo de Control?

- SI 9
- No 3



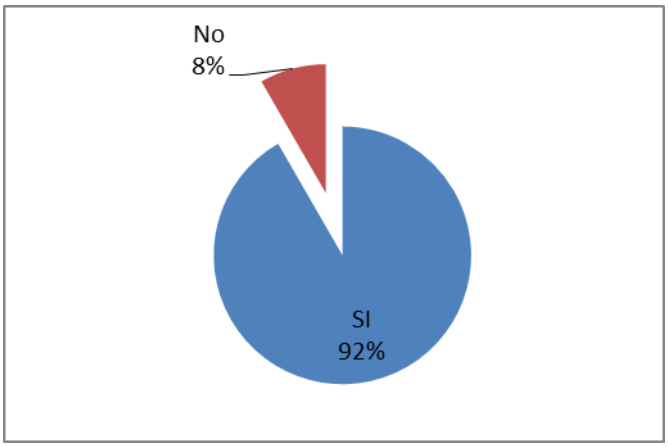
7. Para la medición de la Eficiencia Sistema de Control Interno, utiliza *

- Las recomendaciones del Marco COSO 7
- Otros 4
- Si fuera otros mencionar 1



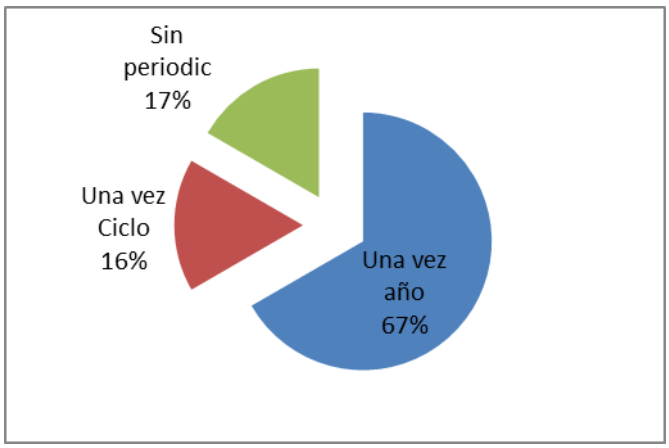
8. Medidos los riesgos inherentes y de control, ¿realiza las planificaciones de Auditoría "a medida del riesgo residual percibido"? *

- SI 11
- NO 1



9. ¿Con qué periodicidad se realiza el análisis de los Riesgos antes mencionados? *

- Una vez al año
- Una vez con cada Plan Ciclo
- No está definida ninguna periodicidad



El Sistema de Control Interno.

Cuando la política de gestión de riesgos nos dice que el punto de partida es la fijación de objetivos y que, sobre los procesos o eventos, el Sistema de Control Interno permite a la organización alcanzar cierta seguridad sobre el logro de tales objetivos, la generación de Información Segura y el cumplimiento normativo; nos planteamos entonces la necesidad de conocer los aspectos relevantes de ese Sistema de Control Interno.

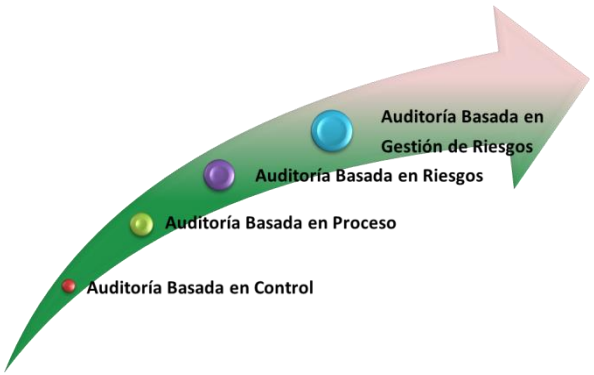
La noción de control ha variado significativamente a lo largo de las ultimas de décadas, para pasar de una visión tradicional basada en verificaciones detectivas o correctivas, hacia una orientación más amplia que prioriza la necesidad de establecer Sistemas Preventivos de Control. (GIZ, 2015)

Desde siempre, ha existido una sustancial diferencia en cuanto al entendimiento del concepto de control entre la cultura latina y la cultura anglosajona. Según la primera de ellas el control se asocia con "verificación o examen" constatando las desviaciones entre los previsto y lo realizado. En cambio, considerando lo principios de la cultura anglosajona, control significa esencialmente "guía, impulso correctivo" donde subyace la idea de acción correctiva, con una impronta más positiva.

Antiguamente la noción más difundida consideraba al control interno con un enfoque eminentemente operativo-contable donde los controles fueron del tipo "hard" buscaban verificar que se cumplieran los requisitos legales o normativos de las operaciones contables de las organizaciones.

Fundamentalmente, debido a las presiones existentes como consecuencias del fracaso de los sistemas antiguos de control, (pues no contribuyeron a evitar grandes fraudes contables y financieros) diversas organizaciones y agrupaciones profesionales del área de contabilidad, de diferentes países elaboraron nuevos modelos basados en una visión moderna e integrada.

Los enfoques más conocidos de control interno son los modelos COSO, CoCo, Combined Code y Calbury. El modelo COSO es el que mayor difusión adquirió en el continente americano.



Los conceptos modernos de control establecen que este constituye una función inherente a la gestión, integrada al funcionamiento organizacional y a la dirección de la institucional; deja de ser una función asignada a un área específica de la organización, como solía ser del Departamento Contable o la Auditoría Interna.

La gerencia y el personal de todo nivel tienen que estar involucrados en este proceso para enfrentar los riesgos y para dar seguridad razonable del logro de la misión y los objetivos de la institución.

La aplicación de estos nuevos enfoques de control interno ha sido recogida en la legislación y normativa correspondiente a los modelos de fiscalización de numerosos países, incluidos la mayoría de los países de América Latina. Por otra parte, los organismos financieros internacionales como el BID, Banco Mundial, o la Comisión Europea han establecido la "necesidad" de utilizar la metodología COSO en Auditorías y consultorías de diferentes proyectos en organizaciones públicas.

En el mismo orden de ideas es necesario destacar que existe una diferencia entre lo dispuesto por las normas y su aplicación a la realidad. En la mayoría de los países la legislación existente en control Interno, contrasta con la realidad de funcionarios y profesionales que las consideran únicamente para dar cumplimiento en sí mismas como un fin y no como una herramienta para el logro de objetivos, eficiencia y legalidad.

Las últimas décadas están marcando un cambio en esta concepción, evolución que muchos autores vinculan al principio de rendición de cuentas o accountability, difundido como resultado de la ola globalizadora en el ámbito de Normas Contables Internacionales (NIC).

El Modelo COSO: un enfoque integrado

El informe COSO emitido en 1992 en EEUU, tras cinco años de estudios y discusiones, ha pretendido desarrollar una noción global, uniforme y homogénea del control interno que permita contar con una referencia conceptual común.

El nombre COSO se deriva de las siglas en ingles correspondientes al Comité de Organizaciones Auspiciantes de la Comisión Treadway, conformada en 1985 con la finalidad de identificar los factores que originaban la presentación de información financiera falsa o fraudulenta y emitir recomendaciones que garanticen la máxima transparencia; proceso que culminó con la mencionada publicación del Informe COSO de 1992. (Treadway, Informe COSO , 1992 -Act2013)

Esta Comision Treadway estaba integrada por las cinco instituciones más representativas en EEUU en materia de contabilidad-finanzas-Auditoría interna:

- American Accounting Association
- American Institute of Certified Public Accountants
- Financial Executive Institute
- Institute of Internal Auditors
- Institute of Management Accountants

El Informe COSO define en control interno como:

"… un proceso realizado por el directorio, las gerencias y demás personal, diseñado para promover certeza razonable de que una institución pueda lograr los siguientes objetivos institucionales:

- Operaciones eficaces y eficientes;

- Producción de Información financiera confiable; y

- Cumplimiento de leyes y regulaciones que la apliquen."

De la presente definición conceptual se definen los objetivos de control a saber:

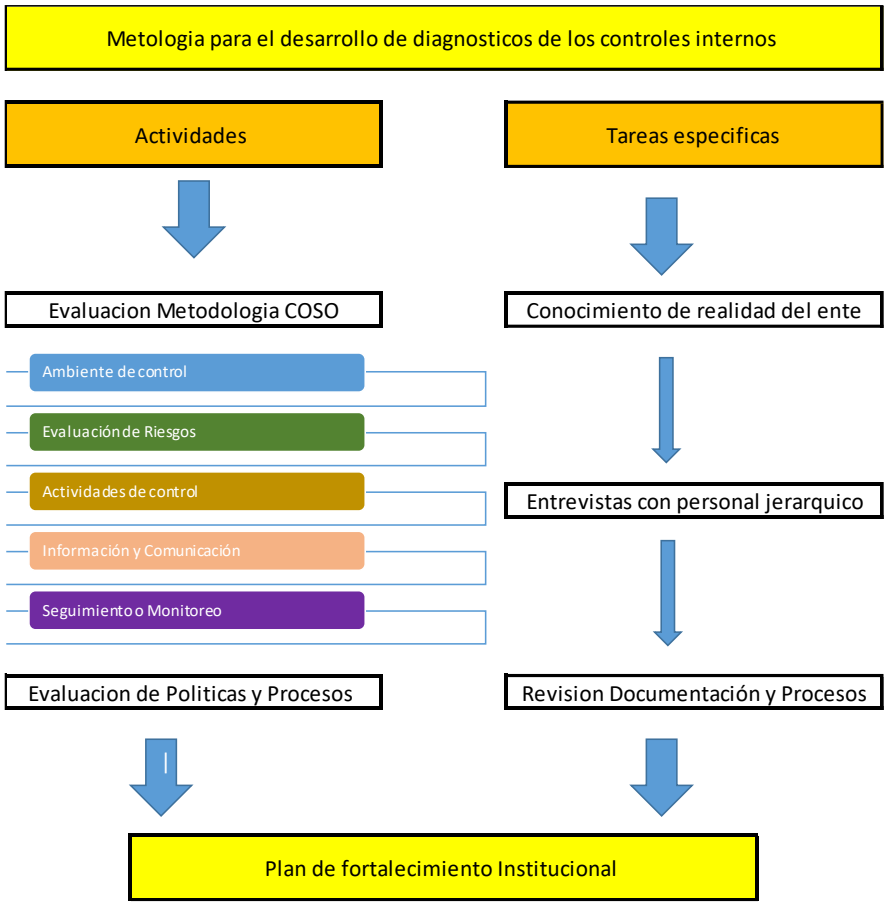
- Objetivo Operativo: Operaciones eficaces y eficientes.

- Objetivos de Información: Información financiera confiable.
- Objetivos de cumplimiento: de leyes y regulaciones.

En su Modelo de Control Interno, propone la división del análisis en cinco (5) componentes, definiéndolos en relación a los objetivos del ente, estar siendo aplicados y funcionando eficientemente:

- Entorno de Control
- Evaluación de Riesgos
- Actividades de Control
- Información y comunicación
- Seguimiento o Monitoreo

Suele sugerirse una metodología como la detallada en el siguiente cuadro para realizar el diagnóstico del control interno.



La relación entre los objetivos y los componentes conforman una muy famosa grafica que identifica a COSO,

Por cada uno de los componentes descripto se definen Principios de Aplicación que hacen a un total de 17 Principios

AMBIENTE DE CONTROL	EVALUACION DE RIESGOS	ACTIVIDADES DE CONTROL	INFORMACION Y COMUNICACIÓN	ACTIVIDADES DE MONITOREO
1-COMPROMISO CON LA INTEGRIDAD Y LOS VALORES ETICOS	6-DEFINICION DE OBJETIVOS CONVENIENTES	10-SELECCIONA Y DESARROLLA ACTIVIDADES DE CONTROL	13- USAR INFORMACION RELEVANTE	16-LA ORGANIZACIÓN REALIZA EVALUACIONES CONTINUAS Y/O INDEPENDIENTES
2-RESPONSABILIDAD DEL CONSEJO DE ADMINISTRACION POR LA SUPERVISION DEL FUNCIONAMIENTO DEL CONTROL	7-IDENTIFICACION Y ANALISIS DE RIESGOS	11-SELECCIONA Y DESARROLLA CONTROLES GENERALES SOBRE LA TECNOCOLOGIA	14-COMUNICACIONES INTERNAS: la organización comunica internamente objetivos y responsabilidades del control Interno	17-LA ORGANIZACIÓN EVALUA Y COMUNICA LAS DEFICIENCIAS DE CONTROL INTERNO
3-ESTRUCTURA, AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD ESTABLECIDA	8-EVALUA RIESGO DE FRAUDE	12-DETERMINACION DE POLITICAS Y PROCEDIMIENTOS	15-COMUNICAR EXTERNAMENTE: objetivos y responsabilidades del control interno.	
4-COMPROMISO DE COMPETENCIA	9- IDENTIFICAR Y ANALIZAR CAMBIOS SIGNIFICATIVOS.			
5-DEFINICION DE RESPONSABILIDADES DE CONTROL INTERNO				

La aplicación de la Metodología propuesta por COSO nos dice que

El Modelo establece 17 Principios

La Entidad logra un sistema de control interno efectivo cuando aplica todos los principios

La totalidad de los principios son aplicables a las tres categorias de objetivos

El Control Interno en Argentina

Los objetivos y la práctica de la auditoría en general, y de la auditoría interna en particular, se encuentran en permanente cambio y actualización. La mayoría de estos cambios son generados por los avances de la tecnología y las nuevas visiones acerca de la misión, visión y objetivos de las organizaciones.

En el ámbito Público, fue por ello que, a partir de la sanción por parte de la Sindicatura General de la Nación de las Normas Generales de Control Interno Gubernamental, y sobre la base de las experiencias recogidas, se consideró necesario adecuar las pautas y prácticas que han tenido vigencia en el ejercicio de la auditoría interna gubernamental, considerado aquellos documentos nacionales e internacionales especializados en la materia.

Conforme a las atribuciones de la Ley 24.156, corresponde a la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), como Órgano Rector del Sistema de Control Interno del Poder Ejecutivo Nacional, el dictado de las normas relativas a la auditoría interna gubernamental, así como su cumplimiento y la supervisión de su observancia.

La mencionada ley estipula que la práctica de la auditoría interna gubernamental será realizada por las Unidades de Auditoría Interna dependientes de las autoridades máximas de las jurisdicciones y entidades, coordinadas técnicamente y supervisadas por la SIGEN.

La ley también le atribuye a este Organismo la facultad de realizar auditorías, pericias e investigaciones especiales en las jurisdicciones y entidades del Poder Ejecutivo Nacional, dentro del marco de competencia asignado.

Recordemos que en la elaboración de las Normas de Auditoría Gubernamental se tuvieron en cuenta las siguientes líneas directrices: (Resolucion 152/2002, 2002)

- Misión: Le compete a la Auditoría Interna Gubernamental examinar en forma independiente, objetiva, sistemática y amplia el funcionamiento del sistema de control interno establecido en las organizaciones públicas, sus operaciones y el desempeño en el cumplimiento de sus responsabilidades financieras, legales y de gestión, formándose opinión e informando acerca de su eficacia y de los posibles apartamientos que se observen. Asimismo, debe brindar asesoramiento, en aspectos de su competencia, a los responsables de darle solución a los problemas detectados, con una orientación dirigida a agregar valor al conjunto de la organización.

- *Objetivos:* Resultan objetivos de la Auditoría Interna Gubernamental los siguientes:
  a) El adecuado funcionamiento de los Sistemas, en particular el de Control Interno.
  b) La correcta aplicación de la Normativa vigente (Leyes, Decretos, Reglamentos, Manuales, Políticas, etc.).
  c) La confiabilidad e integridad de la información producida.
  d) La economía y eficiencia de los procesos operativos.
  e) La eficacia y el desempeño de los distintos segmentos y operadores de la organización (Programas, Actividades, Proyectos, Sistemas, Procesos, etc.).
  f) La debida protección de los activos y demás recursos.
  g) La eficacia de los controles establecidos para prevenir, detectar y disuadir la ocurrencia de irregularidades y de desvíos en el cumplimiento de los objetivos.
  h) **La evaluación de riesgos en los sistemas de gestión**, con especial orientación a la implantación de medidas correctivas de deficiencias detectadas.

- *Políticas*: La actividad para la consecución de tales objetivos se ajustará a los siguientes principios:
  a) Vigilar la observancia de los valores éticos y el fomento de su respeto a través de la propia conducta.

b**) El trabajo estará guiado por el análisis del riesgo**: la asignación de prioridades y el énfasis serán definidos en función al resultado de la evaluación general y particular de los sistemas sujetos a control.

c) La labor se abordará con un enfoque productivo de la acción pública, fomentando y acompañando el cambio cultural en igual sentido. Se debe prestar preferente atención a aspectos tales como:

- los costos y gastos innecesarios;
- la calidad de los bienes provistos o servicios prestados;
- la incidencia económica de los controles recomendados, no sólo desde el punto de vista de la relación costo del control contra riesgo que procura neutralizar o minimizar, sino ponderando retrasos y complicaciones del proceso productivo como consecuencia de su implantación;
- la utilización de adecuados indicadores de desempeño por parte de la conducción. Estos deben ser balanceados e interrelacionados, constituyendo un sistema integrado, y estar referidos a aspectos claves para la correcta dirección de la actividad del organismo.

d) La auditoría debe actuar como agente de cambio, aplicando y ejerciendo docencia sobre el valor de la creatividad, la innovación y la vocación de servicio.

e) El personal de auditoría deberá presentar un perfil de alta y actualizada capacitación técnica, creatividad, valores éticos intachables, motivadores y comprometidos con la sociedad.

f) Se debe procurar la utilización intensiva de recursos tecnológicos, en especial los Informáticos.

g) Se debe demostrar, a través de los informes, que los mismos constituyen un canal útil de realimentación para la toma de decisiones por parte de las autoridades.

h) Las tareas de auditoría deben ejecutarse atendiendo al principio de costo-beneficio.

(el resaltado en negritas es propio destacando las acciones relacionadas al análisis de riesgos)

Las Normas Generales de Control Interno aprobadas por SIGEN en 1998, y actualizadas en 2014; se basaron en la primera versión del Modelo COSO, el cual se ha constituido como el modelo de referencia internacional para diseñar, implementar y desarrollar el control interno y evaluar su efectividad. (Resolucion 172/2014, 2014)

SIGEN en su rol de Órgano Rector del Sistema de Control Interno del Poder Ejecutivo Nacional, normativo, de supervisión y coordinación, aprobó la adopción del referido marco mediante la Resolución N° 107/98 SGN, para ser aplicado en todo el ámbito del Poder Ejecutivo Nacional.

Desde aquel momento, el Sector Público Nacional ha experimentado cambios evolutivos que reflejan, además de las cuestiones propias de la administración gubernamental, innovaciones atinentes a la situación y tendencias de gestión asociadas a tiempos actuales: acelerado crecimiento de la tecnología, incremento de los servicios prestados por empresas y sociedades con capital público, mayores exigencias en las regulaciones, políticas que apuntan al monitoreo de objetivos y medición de resultados, entre otros.

Por su parte, el Marco COSO ha sido actualizado incorporando elementos para la gestión que reflejan la experiencia recogida en las últimas décadas: consideraciones para el gobierno corporativo, la globalización, cambios y aumento de la complejidad de las actividades, diversidad de las leyes, regulaciones y normas, expectativas en cuanto a las competencias y responsabilidades, uso y dependencia de tecnologías, expectativas relacionadas con la prevención y detección del fraude, etc.

Cabe considerar, no obstante, que muchos elementos incluidos en la actualización del Modelo o Marco COSO están basados en aspectos que ya estaban presentes y demostraron ser

útiles en la versión original. En relación con esta actualización, el cambio más significativo se vislumbra en el ordenamiento de los conceptos mediante 17 Principios -que representan los conceptos fundamentales del control-, en los 5 Componentes del Control Interno que se encontraban ya presentes en la versión original: Ambiente de Control; Evaluación de Riesgos; Actividades de Control; Información y Comunicación; y Actividades de Supervisión.

En ese contexto, se emiten las presentes Normas Generales de Control Interno, basadas en el Marco COSO actualizado -COSO III- y considerando la experiencia recogida por la propia SIGEN.

Las Normas constituyen una guía para la implementación del control interno por parte de los responsables de la gestión de organismos públicos, considerando lo expuesto en la Ley N° 24.156, art. 101:

> *"La autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable del mantenimiento de un adecuado sistema de control interno…".*

Cabe destacar que, si bien se ha adoptado el Marco COSO como basamento, las Normas de Control Interno emitidas por SIGEN no constituyen una traducción literal del mismo sino una adaptación, en la que se han tenido en cuenta las características propias del Sector Público Nacional, Argentino.

Por su parte, a fin de facilitar el ordenamiento y su referenciación, se han numerado los objetivos de control específicos o normas que se desprenden de cada Principio de control interno.

El control interno se define de la siguiente manera:

"El control interno es un proceso llevado a cabo por las autoridades superiores y el resto del personal de la entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos organizacionales en relación con la gestión operativa, con la generación de información y con el cumplimiento de la normativa."

De este modo, el control interno de los entes públicos apunta al logro de los objetivos, considerando que los mismos presentan tres aspectos desde los cuales deben ser abordados: a) la gestión operativa (es decir, los propósitos operativos que se determinan para la gestión, como por ejemplo completar una obra o atender determinada cantidad de trámites); b) la generación de información (información contable, presupuestaria reportes internos y externos a generar de manera confiable y oportuna); y c) el cumplimiento de las normas y regulaciones aplicables.

Todos los miembros de una Organización Pública tienen incumbencia en el control interno.

Autoridades Superiores: responsables de la implantación y mantenimiento de un eficiente y eficaz sistema de control interno (Ley N° 24.156, artículos 4° y 101°), que permita proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos organizacionales -tanto en relación con la gestión operativa, con la generación de información y con el cumplimiento de la normativa-.

Comité de Control para Jurisdicciones y Organismos Descentralizados: responsable de constituir un ámbito común para el conocimiento y análisis conjunto de las cuestiones relativas al funcionamiento del sistema de control interno del ente, como una manera ágil de encauzar su solución. (Resolución N° 36/2011 SGN - Anexo II Normas Particulares de Comités de Control. Responsabilidad Primaria y Acciones).

Comité de Auditoría para Empresas y Sociedades del Estado: responsable de: Supervisar el funcionamiento de los sistemas de control interno y del sistema administrativo-contable, así como la fiabilidad de este último y de toda la información financiera o de otros hechos

significativos que sean elaborados por la entidad; Supervisar la aplicación de las políticas en materia de información sobre la gestión de riesgos de la sociedad; Verificar el cumplimiento de las normas de conducta que resulten aplicables, muy particularmente los deberes de lealtad y diligencia (Resolución N° 37/2006 SGN - "Normas Mínimas de Control Interno para el Buen Gobierno Corporativo en Empresas y Sociedades del Estado").

Auditor Interno: responsable de examinar en forma independiente, objetiva, sistemática e integral el funcionamiento del sistema de control interno establecido en las organizaciones públicas, sus operaciones y el desempeño en el cumplimiento de sus responsabilidades financieras, legales y de gestión, informando acerca de su eficacia y eficiencia (Resolución N° 207/2012 SGN. Art. 2° "Responsabilidades Primarias y Acciones Mínimas de las Unidades de Auditoría Interna").

Demás funcionarios y empleados integrantes de la organización: responsables de aplicar las medidas de control interno en su ámbito de incumbencia. El control interno incumbe a todos los que forman parte de la organización. En ese sentido, todos los funcionarios y empleados producen o interactúan con información utilizada en el sistema de control interno, o bien ejecutan acciones de control específicas. Además, todo el personal es responsable de comunicar en forma ascendente, problemas en las operaciones, el incumplimiento del código de conducta -de existir-, la realización de acciones ilícitas u otras violaciones de políticas fijadas por la organización.

Hipótesis del presente trabajo y propuestas.

Hasta aquí se han desarrollado los aspectos doctrinarios y normativos existentes, en relación a las consideraciones del RIESGO en el ámbito de las Auditorías y en especial las Auditorías Internas Gubernamentales, de Latinoamérica y de Argentina.

La metodología que se ha empleado en estos primeros temas, puede ser definida como un trabajo de investigación de tipo exploratorio, pues se buscó identificar los conceptos y/o variables más relevantes relacionadas con el objeto de estudio.

A partir del presente apartado me permitiré una licencia de redacción donde las afirmaciones más relevantes las realizare en primera persona, en razón de responder a la percepción individual de quien suscribe y que responden a ciertas inconsistencias percibidas o en algunos casos solo diferencias metodológicas, como las vistas en apartados anteriores.

El objetivo general es, a partir de lo visto, proponer una mejora en el análisis y medición de los riesgos, la evaluación y medición de la eficiencia y eficacia del Sistema de Control Interno que permita mitigar los riesgos, y la respuesta de las UAI´s de Universidades Nacionales a los riesgos residuales percibidos.

Las Hipótesis de trabajo planteadas son:

A – Falta de claridad conceptual cuando se pretende analizar el riesgo:

Prácticamente toda la bibliografía consultada coincide en definir al riesgo en general, como la "posibilidad" que, eventos futuros nos lleven a resultados no deseados.

Donde podemos decir que la "posibilidad" se transformará en la probabilidad de ocurrencia, y lo deseado será representado por la función de utilidad económica o el resultado o el impacto del evento.

Estas dos variables reconocidas como esenciales en el estudio del Riesgo, comprenden un concepto muy fuerte, que no puede obviar el decidor, tanto la medición de la probabilidad como la medición del impacto son totalmente subjetivas, en tanto dependen de la percepción del analista sobre la información que posee que suele ser parcial.

Recordemos lo ya expresado en el sentido de que

"La cuestión práctica, es si una determinada métrica de riesgo es útil, aplicada en una situación concreta, en el sentido de que promueve en una organización conductas que la Dirección considera deseables."
Entonces, el que pueda ser útil expresar cuantitativamente algunos aspectos del riesgo en forma probabilística no debe implicar que el riesgo se defina exclusivamente en forma probabilística. Esta es una simplificación excesiva de una noción que es compleja en términos de su manifestación en el comportamiento del decididor. Las métricas de riesgo son elecciones instrumentales para reflejar algún aspecto de la incertidumbre que se considera importante en la decisión.
La ventaja del cálculo, entonces, es que hace (ficticiamente) transparente la no transparencia del futuro; uno puede calcular probabilidades y decidir de acuerdo con ellas, sabiendo que será capaz de decir después …que ha analizado y actuado bien…, aún si lo que ocurre en la realidad es diferente. Si bien el futuro es y permanece siendo incierto, uno tiene algunos fundamentos decisionales en los que puede esperar el consenso de los otros. Con esto puede esperar que no

habrá de lamentar en el futuro la decisión que toma hoy, aunque las cosas ocurran de otro modo, y también puede esperar que los demás no tendrán nada que reprochar." (Esposito, 2006).

Como conclusión, no hay una forma directa de medir 'el riesgo' en una situación de decisión. Sólo puede aproximarse alguna medida de la **incertidumbre *percibida*** (por ejemplo, mediante probabilidades).

Este concepto permite poner de relieve que la planificación y las decisiones que surjan a partir de ella, se realizan en un mundo incierto, la incertidumbre es la verdadera dimensión del futuro, esto también es importante en la consideración de la planificación de las Auditorías.

B- Riesgo en la Auditoría Interna.

Hemos analizado la importancia del análisis de riesgo no solo en la planificación de la Auditoría sino también en su faz de ejecución, evaluación de evidencias y observaciones no conformadas.

Considerando la forma en que el riesgo afecta el logro de los objetivos del Organismo, su control interno y el trabajo del Auditor, profundizamos hacia el análisis de los riesgos percibidos en torno al trabajo de Auditoría propiamente dicha, clasificándolo en Riesgo Inherente o de los procesos propios del organismo; el Riesgo de Control o de las debilidades o fortalezas del sistema de control interno del organismo; y el Riesgo de Detección o de los procesos de Auditoría definidos en cada proyecto.

Los modelos Análisis o Medición de Riesgos, propuestos por los Organismos Internacionales de la Profesión, así como por los Organismos de Contralor o Entes de Fiscalización Superior (EFS) - como se conoce en Latinoamérica- fueron evolucionando a la par de estos conceptos doctrinarios.

El primer modelo de Análisis de Riesgos conocido como el Modelo de Puntaje o Scoring, acompañó el concepto de la Auditoría basada solamente en el concepto de control interno propiamente dicho. Por ello es que surge tan claro que dicho Modelo de Puntaje o Scoring, este pensado temporalmente sobre el fundamento del Riesgo de Control. Como se remarcó en el párrafo correspondiente, se analizan casi exclusivamente factores relacionados con las dimensiones del Sistema de Control Interno del Ente. Esta visión del Riesgo y por ende de los objetivos de la Auditoría no estaban pensados para que la Auditoría Interna contribuya al logro de los objetivos del organismo.

A partir de los años ´90 comienza a gestarse la evolución de la Auditoría interna hacia un concepto como el que establecen las Norma Internacionales de Auditoría, en el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría (Interna, 2017)

> *Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.*

Destacándose la función colaborativa en el logro de los objetivos del ente para agregar valor y mejorar las operaciones.

Junto a esta concepción surgen los requerimientos de concebir a la actividad del organismo como una serie de procesos, y sobre cada proceso definir, medir y gestionar los riesgos involucrados en la consecución de objetivos, el control interno y la propia Auditoría.

Se propone trabajar con una Metodología del Análisis Matricial del Riesgo por Procesos, como la que vimos anteriormente. Los pasos lógicos vistos, de analizar el proceso, analizar las medidas del riesgo a través de las probabilidades de ocurrencia de los eventos y el impacto de las mismas sobre la organización, nos llevaron a la construcción de la Matriz como caso visto en el Anexo I.

Haciendo nuevamente un análisis crítico de los factores considerados, tanto Probabilidad como Impacto, se vuelve a mezclar factores propios del Sistema de Control Interno. Por tanto, no analizamos la totalidad de los riesgos de los procesos, solo una mezcla de factores, que hacen a una visión parcial del Riesgo Inherente y también del Riesgo de Control.

Propuesta del presente Trabajo.

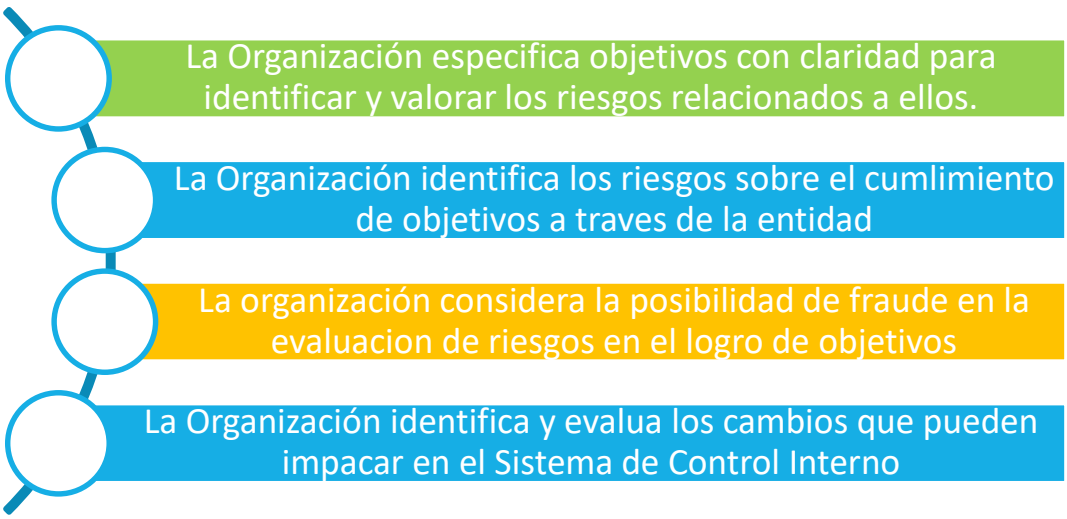
A través del presente trabajo propongo realizar paso a paso el proceso de evaluación, medición y administración de riesgos, dejando en cada caso con la mayor claridad posible, la definición de los momentos y responsables de cada labor.

I – Medición de Riesgo Inherente.

Recordemos que el Riesgo Inherente también suele denominarse “riesgo de existencia”, y se ha definido como aquel que es propio de la operatoria de la unidad o dependencia auditada. Independientemente de los sistemas de control que el ente pueda tener en vigencia.

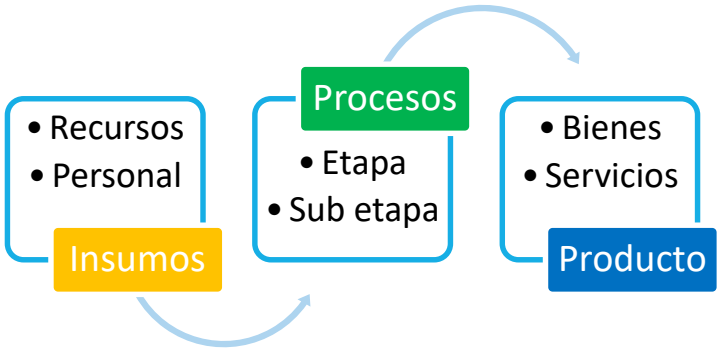
Entre los factores que determinan la posibilidad de existencia de un riesgo inherente, se considera fundamentalmente la naturaleza de las actividades, su estructura y las operaciones que realiza, los factores internos y externos (Fortalezas, Oportunidades, Amenazas o Debilidades) que puedan afectar el logro de los objetivos.

Según las recomendaciones del IIA y del Modelo de Gestión de Riesgos ERM COSO, la evaluación de Riesgo Inherente debe seguir la siguiente secuencia. (Treadway, Marco COSO ERM , 2017)



Entonces es incontrastable, es el Organismo (la Universidad) quien debe analizar sus procesos, medir el impacto y probabilidad de cada proceso sobre los objetivos de gestión.

Resulta así relevante reconocer que las etapas de los procesos pueden constituir al menos:



En una representación como la anterior - que suelen estar presentes en la mayoría de los manuales de Administración- debemos considerar que su aplicación en Entes u Organismos Públicos, que llevan adelante políticas públicas con fines sociales en general, el esquema se encuentra incompleto, debemos analizar más allá del producto o servicio final, hasta llegar a analizar el Impacto Social que este producto o servicio (final) produce en los administrados, es hacia allí donde se dirige la política pública que ordena los recursos y la gestión, máxime en nuestro caso donde la Educación es una de las funciones básicas de Gobierno; analizar **su impacto va más allá de los diplomas entregados**.

Una vez analizados los procesos corresponde que los clasifiquemos en Procesos Sustantivos; Procesos de Apoyo y Procesos de Dirección.

Una vez definidos y analizados los procesos, corresponde definir el riesgo inherente que pueda afectar la consecución de los objetivos de tales procesos y del organismo propiamente dicho.

A tal fin se aplicará la metodología del Análisis de Riesgo a través de la Matriz de Exposición de Impacto y Probabilidad.

Ante tal situación me permito sugerir mejoras al Modelo de análisis de Riesgo a través de la Matriz de Impacto y Probabilidad de los Procesos.

La propuesta es analizar el Riesgo Inherente desde la Organización, desde la Universidad, es decir definir y medir Probabilidades de incumplimiento de objetivos de cada proceso y el impacto que dicho incumplimiento provoca.

Para el análisis de las Probabilidades de ocurrencia de los eventos que pueden afectar el logro de los objetivos del proceso, se propone modificar la grilla de los factores determinantes de acuerdo al presente detalle:

- Existencia de Planificación
- Definición de objetivos del proceso
- Deficiencias de organización del proceso
- Receptividad de los responsables del proceso
- Automatización/Informatización del proceso
- Dispersión geográfica

Como se manifestó anteriormente, y bajo el enfoque que el presente análisis lo realiza la organización, no corresponde considerar como factor de probabilidad de incumplimiento, aquellos vinculados a el accionar de las UAI´s; por ser este un nivel de análisis posterior y que no se vincula con el Riesgo Inherente del proceso. Propongo no considerar:

- Opinión de la UAI sobre el sistema de control interno del proceso
- Tiempo transcurrido desde la última auditoría

Son factores que la UAI debe considerar en su Plan de Auditoría

En su lugar se propone considerar como factor que analice dichas probabilidades de incumplimiento la "Existencia de Planificación" en la Organización / Universidad, sin ella la probabilidad de no cumplir los objetivos es relevante porque ese el punto de partida de análisis de los procesos y su Riesgo.

Respecto a la ponderación de los factores propuestos la mejor metodología, sería realizar un análisis discriminante multivariable o al menos lineal, el cual requiere de una base de datos muy amplia de los factores a considerar y definir los grupos que expresan el comportamiento de las variables o factores, en el logro de objetivos. Esta realidad es muy compleja en las Universidades Nacionales, es difícil la existencia de un área de Métodos y Procesos y en menor medida –casi inexistente- un área propia de Análisis de Riesgos, que elaboren y trabajen con información como la requerida.

La propuesta es entonces mantener la ponderación de los factores anteriores en esta única propuesta, hasta poder formar las bases de datos que permitan mejor discriminación de variables que explican y permitan anticipar la falta de cumplimiento de objetivo de los procesos; la propuesta es

Factores de probabilidad	Ponderación
Existencia de Planificación	0.15
Definición de Objetivos del proceso	0.15
Deficiencias de organización de procesos	0.20
Receptividad de los Responsables	0.20
Automatización/Informatización	0.20
Dispersión geográfica	0.10
Suma de Factores	1.00

En relación a los factores que definen el impacto del evento en el logro de objetivo, se propone:

- Tipo de proceso
- Relevancia estratégica
- Recursos económicos administrados
- Relevancia del Impacto Social.

Este último factor propuesto, surge de considerar un factor de impacto que el modelo original no contempla, y que la Universidad indudablemente promueve como resultado de su función Educativa, de Investigación y Extensión. A tal efecto se sugiere la utilización de los parámetros de ponderación propuestos por los Objetivos ODS 4.

La ponderación analizada permite sugerir

Factores del Impacto por procesos	Ponderación
Tipo de Proceso	0.20
Relevancia Estratégica del proceso	0.30
Recursos económicos administrados	0.25
Relevancia del Impacto Social	0.25
Suma de Factores	1.00

En el anexo siguiente veremos la aplicación de las sugerencias de mejora sobre el análisis de Riesgo por Matriz de Impacto y Probabilidad por procesos; vistas ahora sobre el caso propuesto de Universidad Nacional Argentina (UUNN)

Anexo: Caso Universidad Argentina.

Planificación Estratégica, Definición de Misión, Visión y Objetivos del Organismo seleccionado. Análisis de Riesgo inherente.[1]

La "Universidad Nacional (UUNN)" consultada, se encuentra trabajando en la etapa de Implementación del Plan Institucional Participativo. A partir del mismo se acuerda que si bien el proceso de planificación estratégica puede formularse como la utopía a alcanzar, una imagen objetivo para la acción, o bien como finalmente se decidió el proceso de planificación continua de Visión y Valores.

La Visión de la "Universidad Nacional (UUNN)" se formuló como … *"un Universidad que potencia el alcance y el desarrollo continuo de la docencia, la investigación y la extensión, situada en su contexto regional y conectada internacionalmente, que desarrolla, democratiza, vincula o co-construye conocimiento desde miradas interdisciplinarias. Busca consolidarse como una Universidad de Calidad, con políticas que promuevan la inclusión, el acceso y la permanencia…"*

Como Valores de la "Universidad Nacional (UUNN)" se definió como una Universidad:

- Democrática
- De calidad institucional y académica.
- Gratuita
- Inclusiva, plural y accesible
- Comprometida y pertinente
- Innovadora.
- Ética y Transparente.

Estas conceptualizaciones no han sido aprobadas aun por el órgano superior de la institución.

Desde el Estatuto de la "Universidad Nacional (UUNN)" se desprende su carácter de persona jurídica publica, autónoma y autárquica, reconociendo como funciones principales la docencia, la investigación y la extensión universitaria. Definiendo dentro de sus funciones y/o responsabilidad (tanto ente público):

a) Elaborar, desarrollar, transferir, promover y difundir la cultura, la ciencia y la tecnología, orientándolas de acuerdo a las necesidades nacionales y regionales.

b) Impartir la enseñanza superior con carácter científico para la formación de investigadores, profesionales y técnicos con amplia integración cultural, capaces y conscientes de su responsabilidad social.

c) Ejercer -junto con las demás universidades nacionales- la atribución exclusiva e inalienable del Estado de otorgar los certificados habilitantes para el ejercicio profesional, expidiendo los títulos correspondientes a los estudios cursados.

[1] Habiendo requerido la autorización correspondiente se trabaja sobre base de datos reales, sin detalle del nombre en ente que se identificará como el "Universidad Nacional (UUNN)".

d) Desarrollar la creación de conocimientos e impulsar los estudios sobre la realidad económica, demográfica, cultural, social y política del país, adaptando aquellos a la solución de los problemas regionales y nacionales.

e) Estar siempre abierta a toda expresión del saber y a toda corriente cultural e ideológica, sin discriminaciones, favoreciendo el desarrollo de la cultura nacional y contribuyendo al conocimiento recíproco entre los pueblos.

...

k) Proclamar y garantizar la más amplia libertad de juicios y criterios, doctrinas y orientaciones filosóficas en el dictado de la cátedra universitaria. (UUNN, 2018)

Es claro entonces que la función de la planificación estratégica aún no está completa, no se cuenta con objetivo claros, aun cuando lo desarrollado está en línea con los principios rectores del Estatuto, así como de las funciones que el Estado Nacional asigna (¿delega?) en las Universidades Nacionales.

Sobre esta base se puede realizar un análisis de los procesos y clasificarlos de acuerdo a los tres niveles vistos:

- Procesos Sustantivos.
    - Gestión Académica (incluye emisión Diplomas).
    - Gestión de la Investigación.
    - Gestión de la Extensión
    - Generación de Recursos Propios (recomendado por SIGEN)
- Procesos de Apoyo
    - Compras y Contrataciones. Obra Publica
    - Gestión de Patrimonio.
    - Gestión de Recursos Humanos. (RRHH)
    - Gestión Ambiental.
- Procesos de Conducción.
    - Gestión de Cumplimiento Normativo.
    - Seguridad de la Información.
    - Elaboración y Ejecución Presupuestaria.

A efectos de iniciar el análisis matricial de riesgo inherente, resulta de relevancia analizar los eventos que pueden influir en el logro de los objetivos de los procesos.

Para la “Universidad Nacional (UUNN)” se detallan los siguientes eventos (no limitativos) que influyen en el logro de los objetivos (no definidos, pero esbozados en los documentos vistos)

- No existe aprobado una planificación estratégica
- No existen aprobados objetivos
- No existe –en la mayoría de los casos- procedimientos escritos y aprobados (manuales, flujogramas, etc.).
- El organigrama está desactualizado.
- Es reducida la sistematización de procesos.
- Es alta la dispersión geográfica del ente.
- Existen procesos sustantivos descentralizados.

- Existen unas pocas partidas presupuestarias que representan cerca 80% del presupuesto.

Analicemos ahora los procesos con las propuestas de mejoras hacia el Análisis Matricial de Impacto y Probabilidad, el Riesgo Inherente que surgen del presente trabajo

MATRIZ DE PROBABILIDAD ESTIMADA DEL PROCESO

Proceso	Factores de Probabilidad por Proceso						Probabilidad Estimada	Matriz
	Existencia de Planificación	Definicion de Objetivos del Proceso	Deficiencias de Organiz. Del Proceso	Receptividad de los responsables proceso	Automatizacion Informatizacion del Proceso	Dispersion Geografica		
	Ponderación del Impacto por Proceso							
	0,15	0,15	0,20	0,20	0,20	0,10		
	Valores para clasificar cada proceso							
	1 Plan Aprobado 2 En elaboracion 3 Sin Planificación	1 Adecuado 2 Parcial Adecua 3 Inadecuado	1 Sin deficiencia 2 Deficienc 1-2 3 Defic 3 o mas	1 Alta 2 Media 3 Baja	1 Alta 2 Media 3 Baja	1 Localizada 2 Escasa o baja 3 Gran disper		
Otorgamientos de Titulos	2 0,3	1 0,15	2 0,4	2 0,4	1 0,2	3 0,3	1,75	2,00
Indicadores ODS 4,	2 0,3	2 0,3	2 0,4	3 0,6	3 0,6	3 0,3	2,50	3,00
Becas	2 0,3	2 0,3	2 0,4	2 0,4	2 0,4	3 0,3	2,10	3,00
Gestion de Investigación	2 0,3	2 0,3	2 0,4	2 0,4	2 0,4	1 0,1	1,90	3,00
Gestión Extension	3 0,45	3 0,45	2 0,4	2 0,4	2 0,4	1 0,1	2,20	3,00
Cierre de Ejercicio	2 0,3	2 0,3	3 0,6	3 0,6	2 0,4	3 0,3	2,50	4,00
Cuenta Inversión	1 0,15	1 0,15	1 0,2	1 0,2	1 0,2	1 0,1	1,00	1,00
Recursos Propios	2 0,3	3 0,45	3 0,6	3 0,6	2 0,4	3 0,3	2,65	4,00
Compras y Contrataciones Significativas	2 0,3	2 0,3	1 0,2	1 0,2	1 0,2	1 0,1	1,30	1,00
Inversion Pca. - Obras Relevantes	2 0,3	1 0,15	1 0,2	1 0,2	1 0,2	1 0,1	1,15	1,00
Patrimonio	2 0,3	2 0,3	2 0,4	2 0,4	2 0,4	3 0,3	2,10	3,00
Designacion del Personal Docente	2 0,3	1 0,15	2 0,4	2 0,4	2 0,4	3 0,3	1,95	3,00
Designacion del Personal no Docente	2 0,3	1 0,15	2 0,4	2 0,4	2 0,4	3 0,3	1,95	3,00
Controles de Liquidacion Remun	2 0,3	1 0,15	2 0,4	2 0,4	2 0,4	3 0,3	1,95	3,00

Nivel de Probabilidad	
Valores Maximos	2,65
Valores Minimo	1,00
Amplitud	1,65
Tramos	4
Incremental	0,4125

Tramos	
1	1,0 - 1,4125
2	1,4126 - 1,825
3	1,825 - 2,2375
4	2,2375 - 2,65

MATRIZ DE IMPACTO ESTIMADO POR PROCESO

Proceso	Factores de Impacto por Proceso				Impacto Estimado	Posision Matriz
	Tipo de Proceso	Relevancia Estratégica	Recursos administrados o asignados en el	Relevancia Impacto Social		
	Ponderación del Impacto por Proceso					
	0,20	0,30	0,25	0,25		
	Valores para clasificar cada proceso					
	1 Apoyo	1 Baja	1 Hasta 10% del tota	1 Baja		
	2 Conducción	2 Media	2 Entre 10% y 35% d	2 Media		
	3 Sustantivo	3 Alta	3 Más del 35% del t	3 Alta		
Otorgamientos de Titulos	3	3	1	3		
	0,6	0,9	0,25	0,75	2,50	4,00
Indicadores ODS 4,	1	2	1	2		
	0,2	0,6	0,25	0,5	1,55	2,00
Becas	1	2	2	2		
	0,2	0,6	0,5	0,5	1,80	2,00
Gestion de Investigación	3	3	2	3		
	0,6	0,9	0,5	0,75	2,75	4,00
Gestión Extension	3	3	2	3		
	0,6	0,9	0,5	0,75	2,75	4,00
Cierre de Ejercicio	1	1	1	1		
	0,2	0,3	0,25	0,25	1,00	1,00
Cuenta Inversión	1	1	1	2		
	0,2	0,3	0,25	0,5	1,25	1,00
Recursos Propios	3	2	1	3		
	0,6	0,6	0,25	0,75	2,20	3,00
Compras y Contrataciones Significativa	2	2	2	2		
	0,4	0,6	0,5	0,5	2,00	3,00
Inversion Pca. - Obras Relevantes	2	2	2	3		
	0,4	0,6	0,5	0,75	2,25	3,00
Patrimonio	2	1	2	2		
	0,4	0,3	0,5	0,5	1,70	2,00
Designacion del Personal Docente	1	2	3	3		
	0,2	0,6	0,75	0,75	2,30	3,00
Designacion del Personal no Docente	1	2	3	2		
	0,2	0,6	0,75	0,5	2,05	3,00
Controles de Liquidacion Remun	1	2	3	2		
	0,2	0,6	0,75	0,5	2,05	3,00

Nivel de Impacto	
Valores Maximos	2,75
Valores Minimo	1,00
Amplitud	1,75
Tramos	4
Incremental	0,4375

Tramos	
1	1,00 - 1,4375
2	1,4375 - 1,875
3	1,875 - 2,3125
4	2,3175 - 2,75

DETERMINACION DEL RIESGO ESTIMADO POR PROCESOS

Proceso	Valoracion Impacto	Valoracion Probab.	Valoracion Riesgo IxP	Valor Max IxP
Otorgamientos de Titulos	2,50	1,75	4,3750	9,00
Indicadores ODS 4,	1,55	2,50	3,8750	9,00
Becas	1,80	2,10	3,7800	9,00
Gestion de Investigación	2,75	1,90	5,2250	9,00
Gestión Extension	2,75	2,20	6,0500	9,00
Cierre de Ejercicio	1,00	2,50	2,5000	9,00
Cuenta Inversión	1,25	1,00	1,2500	9,00
Recursos Propios	2,20	2,65	5,8300	9,00
Compras y Contrataciones Significativas	2,00	1,30	2,6000	9,00
Inversion Pca. - Obras Relevantes	2,25	1,15	2,5875	9,00
Patrimonio	1,70	2,10	3,5700	9,00
Designacion del Personal Docente	2,30	1,95	4,4850	9,00
Designacion del Personal no Docente	2,05	1,95	3,9975	9,00
Controles de Liquidacion Remun	2,05	1,95	3,9975	9,00

MATRIZ EXPOSICION DE RIESGO DE PROYECTOS DE AUDITORIA

Probabilidad	Impacto			
	1	2	3	4
4	**Cierre Ej**			
3		**Ind.ODS Ot.Becas Patrimon**	**Rec.Prop RRHH**	**ProyInv. ProyExten**
2				**Ot.Titulos**
1	**Cuenta Inv.**		**Comp.Cont Inv.Pc.Rel**	

Referencias	Poco Significativo	Medio	Considerable	Significativo

,

II – Medición de Riesgo de Control.

Recordamos de los párrafos anteriores que el Riesgo de Control es la posibilidad de que distorsiones que puedan resultar significativas, puedan producir errores de registración y/o exposición como consecuencia de no haber sido prevenidas o detectadas y corregidas oportunamente por los sistemas de procesamiento de datos y control interno. La existencia de puntos débiles del sistema de control interno implicaría, a priori, la existencia de factores que incrementan el riesgo de control y, viceversa, los puntos fuertes del sistema de control interno vigente en el ente son factores que reducen el nivel de este riesgo.

También surge del desarrollo del presente trabajo que en relación al Sistema de Control Interno (SCI), todas las estructuras del ente están involucradas:

Autoridades Superiores: responsables de la implantación y mantenimiento de un eficiente y eficaz sistema de control interno (Ley N° 24.156, artículos 4° y 101°),

Auditor Interno: responsable de examinar en forma independiente, objetiva, sistemática

e integral el funcionamiento del sistema de control interno (Resolución N° 207/2012 SGN. Art. 2° "Responsabilidades Primarias y Acciones Mínimas de las Unidades de Auditoría Interna).

Demás funcionarios y empleados integrantes de la organización: responsables de aplicar las medidas de control interno en su ámbito de incumbencia.

A fines de evaluar el Sistema de Control Interno, se utilizarán las herramientas del Modelo COSO ya descripto.

Veremos que por medio del Análisis del Sistema de Control Interno podremos responder a una cuestión básica en el tratamiento de los riesgos inherentes identificados y medidos:

- *¿Puedo REDUCIR esos riesgos inherentes identificados y medidos?*

La respuesta es **SI.**

Como propuesta metodológica básica buscaremos cuantificar (medir) los 5 componentes, a través de la ponderación de los 17 principios del Modelo COSO, y así contraponerla con los valores del Análisis Matricial de Riesgo por procesos.

El Riesgo Inherente que surge de la Matriz de Impacto y Probabilidad de procesos, podrá ser disminuido con la eficacia del control interno. Para eso debemos ponderar numéricamente esa eficacia.

PONDERACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.

En este apartado se considera fundamental, la publicación de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLCEFS) de noviembre de 2015, que fue titulada como "El control interno desde la perspectiva del enfoque COSO –su aplicación y evaluación en el sector público-" (Superiores, 2015)

En dicho informe se comparten las experiencias de los países de Latinoamérica y el Caribe, con el objetivo de alcanzar el fortalecimiento del control interno de las EFS y de las instituciones del sector público, a partir de contar con un marco teórico de carácter internacional, que ayude a orientar la elaboración o renovación de la normativa sobre control

interno, con base en las últimas actualizaciones desarrolladas por los organismos especializados en la materia.

A los efectos del presente trabajo resulta de mucha utilidad y practicidad la adopción de la propuesta del **Índice de control interno alineado al marco COSO para la evaluación del control interno en el sector público (ICI).**

Su justificación resalta la importancia de contar con un instrumento que sea amigable y de fácil aplicación. En la actualidad existen esfuerzos orientados a la creación de instrumentos que permitan realizar mediciones o evaluaciones, creando una oportunidad para identificar y medir la eficiencia del control interno de manera de poder eliminar controles ineficientes, redundantes o inefectivos, que permitan aumentar la probabilidad de cumplimiento de los objetivos de la entidad, apoyar la toma de decisiones y el buen gobierno corporativo de la organización, el ente o… la Universidad.

En congruencia con lo dicho, se propone el diseño de una herramienta con los objetivos y principios generales del Informe COSO, marco líder para diseñar, implementar y desarrollar el sistema de control interno y evaluar su efectividad.

A tales efectos, la herramienta del ICI, propone un proceso por el cual se obtendrá una nota final, que podrá visualizarse mediante representaciones gráficas, para una mayor comprensión de los resultados obtenidos. Además, se creó también la metodología en la cual se integran los pasos a seguir para su aplicación.

Definición de la metodología

Fundamentalmente, la herramienta consiste en una serie de preguntas organizadas en base a los componentes del sistema de control interno, que las Unidades Organizacionales –Facultades o Áreas- y Responsables de los Procesos de la Universidad se aplicarían a sí mismas, y a posterior remitirían a la UAI, con la finalidad de unificarlas y disponer un registro que sustente las respuestas recibidas. Como resultado, se obtendrán puntajes parciales representativos del grado en que cada componente y principio del Modelo Coso se ha implantado; igualmente, también un puntaje global indicará el grado de implementación del sistema de control interno, como un todo, lo que permitirá obtener una idea sobre el estado del control interno en la Universidad.

Es claro que los contenidos del cuestionario constituyen una línea básica requerida para determinar un fortalecimiento del Sistema de Control Interno, de manera que habrá Áreas, Unidades Académicas y Procesos que podrían haber avanzado de manera destacada más allá de los interrogantes. Por esa razón, se estima pertinente revisar la herramienta periódicamente (se proponen lapsos de dos años), para introducir modificaciones que planteen nuevos retos a las instituciones, así como para eliminar asuntos que se consideren superados.

El ICI tiene como fundamento el Marco Integrado de Control Interno expuesto en el Informe COSO 2013. Se ha estimado pertinente contemplar esta nueva versión de la normativa, en previsión de las eventuales actualizaciones que se implementen en las regulaciones sobre control interno, tanto por parte de INTOSAI como por los diferentes países.

Descripción del ICI y parámetros de calificación

La herramienta propuesta se elabora en Microsoft Excel, y se compone de las tres páginas que se describen a continuación:

Página 1: "Cuestionario"

Esta página constituye el área fundamental de trabajo, pues en ella brindarán sus respuestas las áreas de trabajo sobre los procesos consultados.

Contiene las preguntas, listadas en orden según el Componente del SCI, el Principio (y el punto de interés o Punto Foco, con que se asocian).

A los efectos, se agrupan las preguntas identificándolas con una numeración de tres dígitos separados por puntos:

el primero identifica el componente del sistema de control interno a que se refiere la pregunta;

#.# el segundo alude al principio respectivo;

#.#.# y el tercero corresponde al punto de interés.

Este número en cuestión aparece en la primera columna (-A- a modo de ejemplo), y además se indican, en las columnas siguientes, los nombres del componente (-B-) y del principio (-D-), así como los puntos de enfoque relacionados (-F- cuando trabajemos con ellos).

A continuación, aparece la pregunta (-G-) y una explicación de lo que se pretende identificar por medio de ella (I).

El usuario que responde debe indicar su respuesta en la columna (-K-) correspondiente, seleccionándola en una lista desplegable que contiene tres valores predefinidos:

Sí, No y No aplica.

Es recomendable que la UAI documente las respuestas, de manera que pueda demostrar aquellas que son afirmativas y justificar las negativas y las razones por las que algunas preguntas no le aplican. De la misma forma las UAI deben definir los pesos relativos de cada pregunta; para ello, en la columna (-L-) respectiva, se han prevé pesos sugeridos de 10, 20 y 30, que también aparecen en una lista desplegable.

Por su parte, en una columna (-M-), que está oculta, la hoja electrónica asigna un valor a cada respuesta, y lo utiliza como base para asignar el peso total que se aplicará (columna -O-) en el cálculo del puntaje obtenido por esa respuesta, el que se muestra como porcentaje en la última columna (-P-).

Al final de la página aparecen la suma total del peso acumulado disponible para las respuestas (columna L), el acumulado del peso finalmente aplicado en el cálculo de los puntajes (O) y **el porcentaje obtenido por la institución (P), que corresponde al nivel de fortalecimiento de su sistema de control interno**.

Página 2: "Resultados por componente"

En la página se presenta un listado de los componentes, principios y puntos de interés, y se indica el porcentaje obtenido por cada principio con base en las respuestas y sus pesos relativos. En la línea final, se acumulan los resultados de los principios para obtener el puntaje final.

Página 3: "Resumen del resultado"

En esta página se presentan los puntajes de tal manera que sean más sencillos de asimilar. Contiene una tabla que resume los puntos correspondientes a cada componente del sistema de control interno y su contribución al puntaje global, así como el resultado total de la evaluación. También, los resultados por componente se ofrecen de manera ilustrativa mediante un gráfico de barras verticales y uno radial, con el propósito de que el lector perciba visualmente el significado de los puntajes.

Componente	Resultado Obtenido	Resultado Esperado	Peso asignado	Resultado final
Ambiente de Control	0%	22,90%	20	0%
Evaluación Riesgo	0%	12,50%	20	0%
Actividades de Control	0%	37,50%	20	0%
Información y comunicación	0%	15,60%	20	0%
Seguimiento Observaciones	0%	11,50%	20	0%
	0%	100,00%	100	0%

El puntaje asignado, que definiría la madurez del sistema de control interno del proceso, se aplicaría numéricamente sobre el valor de Impacto y Probabilidad, esta será la expresión de como el Sistema de Control Interno, aporta a la disminución de los Riesgos inherentes que medimos en la Matriz de Impacto y Probabilidad de procesos antes desarrollada.

La diferencia entre ambas expresiones numéricas deberá interpretarse como el Riesgo Residual de los procesos analizados y nos indicará la necesidad de redefinir, priorizar y profundizar en la Planificación de la Auditoría, los procedimientos, los alcances y hasta los objetivos de Auditoría

ANEXO N.°2 - Página 1-Cuestionario. Herramienta Índice de Control Interno (ICI)

					Respuesta		Resultado		
Nº Preg.	**Componente de SCI**	**Principio de SCI**	**Punto Foco**	**Pregunta**	**S-N-NA**	**Peso Rel.**	**Peso**	**Valor**	
1.1.1	Ambite de Control	Compromiso con la integridad y los valores eticos.	01 - 04	¿Se ha formulado, ejecutado y evaluado una estrategia para incoporar la etica en la cultura organizacional?	No	10	1,67%	5,56%	
1.1.2	Ambite de Control	Compromiso con la integridad y los valores eticos.	01 - 02	¿Se ha promulgado o adoptado un codigo de etica?	No	10	1,67%	5,56%	
1.1.3	Ambite de Control	Compromiso con la integridad y los valores eticos.	03 - 04	¿Se han establecido mecanismos para prevenir, detectar y corregir situaciones contrarias a la ética?	No	10	1,67%	5,56%	
1.2.1	Ambite de Control	Supervisión del funcionamiento del SCI, por la autoridad superior	04 - 05	¿La autoridad Superior analiza periodicamente los riesgose instruye medidas para gestionalos?	No	10	1,67%	5,56%	
1.3.1	Ambite de Control	Estructura, Lineas de reporte, autoridad y responsabilidad	01 - 03	¿La Universidad cuenta con un manual de puestos, funciones y responsabilidades debidamente oficializado?	Si	30	5,00%	16,67%	
1.4.1	Ambite de Control	Atraer, retener y mantener personal competente	01	¿Se cuenta con normativa institucional para el reclutamiento, la selección y la promoción del personal?	Si	30	5,00%	16,67%	55,55%
Nº Preg.	**Componente de SCI**	**Principio de SCI**	**Punto Foco**	**Pregunta**	**S-N-NA**	**Peso Rel.**	**Peso**	**Valor**	
2.1.1	Evalucion de Riesgos	Especificación de Objetivos claros y adecuados	01 - 05	¿Se ha formulado y promogulgado la declaración de mision, vision y valores entre loos funcionarios de todos los nivles?	SI	30	6,00%	20,00%	
2.2.1	Evalucion de Riesgos	Identificación y análisis de los riesgos	01 - 04	¿La Universidad cuenta con una metodologia oficializada para el proceso de evaluación de riesgos?	No	10	2,00%	6,67%	
2.2.2	Evalucion de Riesgos	Identificación y análisis de los riesgos	05	¿Se cuenta con medidas de administracion de riesgos frente a la valoración realizada ?	No	10	2,00%	6,67%	
2.3.1	Evalucion de Riesgos	Evaluación del potencial de riesgo de fraude	01 - 04	¿Se cuenta con procedimientos formalizados para analizar y administrar riesgos de fraude ?	No	10	2,00%	6,67%	
2.4.1	Evalucion de Riesgos	Identificación y análisis de cambios significativos	01 - 03	¿La Universidad cuenta con procedimientos formalizados para identificar y analizar cambios del entorno y su impacto en el SCI?	NO	10	2,00%	6,67%	46,67%

Nº Preg.	Componente de SCI	Principio de SCI	Punto Foco	Pregunta	S-N-NA	Peso Rel.	Peso	Valor	
3.1.1	Actividades de Control	Selección y desarrollo de actividades de control	05	¿La Universidad cuenta con un manual de funciones oficializado y actualizado?	No	10	1,43%	4,77%	
3.2.1	Actividades de Control	Selección y desarrollo de controles generales de TI	02	¿La Universidad cuenta con una estructura formal del Dpto TI con roles y responsabilidades?	Si	30	4,29%	14,30%	
3.2.2	Actividades de Control	Selección y desarrollo de controles generales de TI	01	¿La Universidad cuenta con un plan de Tecnologia de la Informacion vigente ?	Si	30	4,29%	14,30%	
3.2.4	Actividades de Control	Selección y desarrollo de controles generales de TI	03	¿Se cuenta con lineamimentos o politica para la seguridad de la Información, los procesos y operación asociados a ellos?	Si	30	4,29%	14,30%	
3.2.8	Actividades de Control	Selección y desarrollo de controles generales de TI	01	¿La Universidad cuenta con un plan formal que asegure la continuuidad de los servicios de tecnologias de informacion?	Si	30	4,29%	14,30%	
3.3.1	Actividades de Control	Controles a traves de politicas y procedimientos	01	¿Se cuenta con un plan contable formalmente aprobado?	No	10	1,43%	4,77%	
3.3.2	Actividades de Control	Controles a traves de politicas y procedimientos	01	¿La Universidad cuenta con un manual de procedimiento que regule las fases del presupuesto y los roles de los responsables?	Si	30	4,29%	14,30%	81,03%
Nº Preg.	**Componente de SCI**	**Principio de SCI**	**Punto Foco**	**Pregunta**	**S-N-NA**	**Peso Rel.**	**Peso**	**Valor**	
4.1.2	Información y comunicación	Información relevante obtenida, generada y usada	01 a 05	¿Se tiene implementado un sistema de información financiera que integre todo el proceso contable?	SI	30	*7,50%*	25,00%	
4.1.1	Información y comunicación	Información relevante obtenida, generada y usada	02	¿La información institucional esta sistematizada de manera que integre los procesos de planificacion y evaluación?	Si	30	*7,50%*	25,00%	
4.3.1	Información y comunicación	Información de control interno comunicada externamente	01, 02, 04 y 05	¿La Universidad utiliza medios que la ciudadania pueda accesar en relacion a las actividades y proyectos?	Si	30	*7,50%*	25,00%	
4.3.2	Información y comunicación	Información de control interno comunicada externamente	02	¿Se cuenta con mecanismos par que los ciudanos puedan comunicar sus manifestaciones?	Si	30	*7,50%*	25,00%	100,00%
Nº Preg.	**Componente de SCI**	**Principio de SCI**	**Punto Foco**	**Pregunta**	**S-N-NA**	**Peso Rel.**	**Peso**	**Valor**	
5.1.1	Activades de Monitoreo	Evluaciones continuas y/o separadas	01	¿La Universidad realiza una autoevaluacion del sistema de control interno?	SI	30	*15,00%*	50,00%	
5.1.2	Activades de Monitoreo	Evaluación y comunicación de deficiencias del control interno	01 a 03	¿Se formulo o implemento una plan de mejoras sobre los resultados de la autoevaluacion ejecutada?	Si	30	*15,00%*	50,00%	100,00%

Planilla de Componentes y Total

Tabla: Evaluación de los resultados.			
Componente	Resultado	Peso	Resultado Total
Ambiente de Control	55,55%	20%	11,11%
Evaluación de Riesgo	46,67%	20%	9,33%
Actividades de Control	81,03%	20%	16,21%
Información y Comunic.	100,00%	20%	20,00%
Actividades de Monitoreo	100,00%	20%	20,00%
Eficiencia SCI			76,65%

Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos residuales valorados de incorrección material. Obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada.

Debemos tener en consideración que en la NIA 330 se define la responsabilidad que tiene el auditor al planear e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y evaluados.

La NIA 315 expone las situaciones a las que debe estar atento un auditor y la manera de proceder ante riesgos de incorrección material. Cabe anotar que esta norma explica cómo debe prepararse el auditor y hacer uso de su experticia desde el conocimiento general del Organismo o, la Universidad; el diagnóstico de las políticas públicas; la revisión de políticas contables y la congruencia con la que la gestión responde por los Objetivos planeados.

En sintonía con lo anterior, **la NIA 330 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de prever las posibles soluciones ante los riesgos de incorrección material identificados y valorados en su encargo**; para esto debe buscar suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre los riesgos evaluados de incorrección material para proceder a implementar respuestas como solución.

Entre las respuestas pueden estar las siguientes:

- **Persuadir ante los demás miembros del equipo de auditoría** de que se debe mantener el escepticismo profesional.
- **Asignar personal especializado**, experto o con cualidades sobresalientes para desarrollar el proceso de auditoría.
- Proporcionar una **mayor supervisión**.
- Incorporar elementos a los procedimientos de auditoría que se aplicarán posteriormente y que estos **no sean fáciles de prever por agentes externos al equipo de auditoría**.
- Modificar la forma de realizar los procedimientos, puede ser realizarlos en diferentes períodos o modificando la naturaleza de los mismos ya sean **pruebas de control** (evaluación de la efectividad operativa) o **procedimientos sustantivos** (pruebas de

detalle de transacciones, saldos, revelaciones y procedimientos analíticos) para obtener evidencia de auditoría más convincente.

Dependiendo de la valoración realizada por el auditor de los riesgos identificados se tendrá en cuenta cómo planear y aplicar los procedimientos de auditoría posteriores, para esto el auditor debe establecer que:

- Solo puede obtener una respuesta eficaz al riesgo valorado mediante la realización de pruebas de controles.
- No resulta eficiente la realización de pruebas de controles y resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos.
- Resulta eficaz utilizar tanto pruebas de controles, como procedimientos sustantivos, es decir, optar por un enfoque combinado.

Pruebas de controles

En cuanto al diseño y aplicación de las pruebas de controles el auditor debe verificar la eficacia, obtener evidencia de la manera en que se han aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del período, tanto en los procesos como en la ejecución de las labores, además de que estos hayan sido aplicados en congruencia con las Normas e Auditoría Gubernamental, y también obtener evidencia de las personas que aplicaron los controles y las herramientas utilizadas por estas personas.

El auditor podrá determinar, como se mencionó anteriormente, la periodicidad con la que realizará estas pruebas; esto puede justificarlo considerando en la evidencia de auditoría qué tan eficientes fueron los elementos del control y las herramientas utilizadas en la anterior auditoría, cuál fue el seguimiento que se le hizo a estos controles, así como identificar los riesgos originados en la anterior auditoría.

Procedimientos sustantivos

De las pruebas realizadas tanto en la validación de los objetivos alcanzados, el cumplimiento normativo y la generación de información, el auditor tendrá que definir si las incorrecciones que se detectaron indican que los controles no están funcionando de forma eficiente.

En caso de que los resultados de las pruebas de controles no sean satisfactorios puede resultar necesario incrementar el uso de procedimientos sustantivos buscando abarcar una mayor muestra de la información, todo esto considerando si se amerita realizar este procedimiento según el riesgo detectado.

Evaluación de la evidencia de auditoría

Dependiendo de los procedimientos de auditoría que efectúa el auditor, este debe evaluar antes de que termine su encargo si la valoración de los riesgos de incorrección material incluidos en las afirmaciones iniciales sigue siendo adecuada o si existen nuevas pruebas que evidencien algo distinto. Posterior a esto, para dar sus conclusiones el auditor debe considerar si la evidencia que obtuvo fue relevante ya sea para corroborar o contradecir las afirmaciones ya mencionadas.

Ahora bien, luego de lo ya mencionado se puede dar que la parte confirmante (administradores o la dirección) no quiera responder a los requerimientos del auditor ya sea porque no lo considere necesario o porque tenga reservas acerca de las responsabilidades legales que se originen al suministrar información. Independiente de estas u otras situaciones, el auditor debe emitir un informe con salvedades especificando que obtuvo inconvenientes al obtener la evidencia y que esto imposibilitó su labor de auditoría, además de informar los resultados de los procedimientos realizados o denegar la opinión según considere.

CONCLUSIONES FINALES

Al inicio de este Trabajo Integrador Final, se platearon los objetivos específicos de analizar el concepto de riesgo; conceptualizar el riesgo de Auditoría, diseñar una propuesta de un nuevo modelo de análisis de riesgo por proceso; analizar la aplicación del Marco de Control Interno COSO a la evaluación de sistema de control interno; y finalmente describir como la Auditoría planifica en relación a los riesgos identificados.

Así en los distintos capítulos se detallaron los variados conceptos de Riesgo que nos propone la doctrina en general, para luego centrarnos en las definiciones que surgen de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la Junta Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), el Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (MIPP), más específicamente en lo atinente a Organismos Públicos continuamos analizando la normativa de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que recoge gran parte del desarrollo de las NIA, y localmente la normativa vigente tanto de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) como la Auditoría General de la Nación (AGN).

A partir de allí y considerando que la Doctrina y la Normativa, coinciden en afirmar que tanto la planificación, como la ejecución de auditorías debe realizarse en base a riesgos. Los riesgos a considerar, en primer lugar, son los propios de los procesos de gestión, luego determinar de qué forma el Sistema de Control Interno los reduce a una expresión de riesgos residuales, y finalmente como la Planificación de Auditoría responde lo más eficientemente posible a todos los riesgos analizados.

En la valoración de los Riesgos Inherentes o propios de los procesos a través del Modelo de Matriz de Impacto y Probabilidad de Procesos, este Trabajo sugiere modificar algunas de las variables relevantes en la medición, tanto del Impacto como de la Probabilidad, a fin de que el Modelo tenga un perfil más orientado hacia el Proceso del Medición de Riesgo del Organismo en general y de las Universidades Nacionales en particular.

EL objetivo es lograr una definición y medición más ajustada del Riesgo Inherente. Sin consideraciones aquí de ambiente de control, ni opiniones de la UAI. Estos aspectos se considerar en etapas posteriores del análisis.

El segundo aspecto relevante del trabajo es reconocer al Modelo de COSO como la herramienta más adecuada para la medición o valoración del Sistema de Control Interno (SIC). Esta valoración del SCI, nos da el indicio de cómo podemos reducir la exposición al Riesgo Inherente que surge del análisis anterior. A tal efecto se propone el uso del Índice de Control Interno. (ICI)

Cuando contraponemos las mediciones del Modelo de Matriz de Riesgo con las mediciones del Sistema de Control Interno por medio de ICI, la diferencia que surge es el riesgo Residual.

A este Riesgo Residual (aquel que no podemos reducir con la eficiencia del Sistema de Control Interno) la Planificación de la Auditoría debe responder con procedimientos de naturaleza y alcance apropiados, siguiendo por ejemplo lineamientos de las NIA 315 y 330.

Hasta aquí el Modelo completo propuesto.

Sabemos de las particularidades de las Universidades Nacionales como sujeto de derecho público, donde la autonomía y la autarquía, han marcado la evolución de las Unidades de Auditoría Interna, desde aquellas que han seguido los lineamientos de trabajo y hasta la supervisión de SIGEN, hasta aquellas que desarrollan su trabajo en forma autónoma. Sus estructuras presentan realidades diversas; desde UAI reducidas hasta aquellas de amplias en cantidad de recursos humanos, desde las profesionalizadas, hasta aquellas conformadas en gran medida por Personal No Docente de carrera sin formación específica.

En todas ellas el análisis de Riesgos es la herramienta básica para su Planificación tanto en el diseño del Plan Ciclo como en los Planes Anuales de trabajo.

De la encuesta realizada que forma parte de este trabajo, se puede apreciar que en casi todas las UUNN *"la valoración del Riesgo por medio de la Matriz de Impacto y Probabilidad la realiza la Unidad de Auditoría Interna"*, también que dicha valoración es solo a efectos de los planes de trabajo de auditoría, es decir no es considerada para la estrategia de la UUNN; otro aspecto que podemos ver es que no se comprende acabadamente que dicha medición de la Matriz de Riesgo es solo una parte del mismo y que además lo podemos reducir, y por último la encuesta nos revela que a aplicación del modelo COSO es solo conceptual.

Ante esta realidad, el presente trabajo integrador final, pone a consideración una propuesta de mejora de las tareas de las UAI de UUNN, contribuyendo con definiciones más claras y modelos más simplificados, tendientes a mejorar el análisis y medición de los riesgos, la evaluación del Sistema de Control Interno para mitigar los riesgos, y la respuesta de la UAI de Universidades Nacionales a los riesgos residuales.

Bibliografía:

Beck, U. (1998). *La Sociedad del Riesgo Global. .* Mexico: Siglo XXI.

Española, R. A. (2022). *Diccionario de la Real Academia Española .*

Fornero, R. (2012). Usos de "Riesgo" en Finanzas de Empresa . *XXVI Jornadas Nacionales de Docentes en Administracion Financiera.* , 55-99.

Francisco Javier Giron, J. M. (2015). El control de la Incertidumbre: El calculo de las probabilidades y la teoria de la utilidad. *Real Academia de Ciencias* , 1-21.

GIZ, C. A. (2015). El control interno desde la perspectiva del enfoque COSO - su aplicacion y evalucion en el sector publico. *Edit GIZ* , 1-40.

Interna, M. M. (2017). *Normas Internacionales de Auditoría Interna.* .: .

Internos, I. I. (2022). *Marco Internacional para la practica de Auditoría interna .*

INTOSAI, O. I. (2000). *Normas de Auditoría ISSAI.* Viena .

Juan, L. A. (2022). *Auditoría Conceptos y Metodos.* Rosario : Foja Cero .

Ley 24.156. (1992). *Administracion Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Publico Nacional* . Buenos Aires , Argentina: Boletin Oficial de la Nacion 26/08/1992.

Ley 24521. (1995). *Eduacion Superior.* Buenos Aires , Argentina : Boletin OFicial de la Nacion 07/08/1995.

Pablo Lledó, G. R. (2007). *Gestión de Proyectos.* Buenos Aires : Pearson Educación.

Resolucion 152/2002. (2002). Sindicatura General de la Nación . *Normas de Auditoría Interna Gubernamental.* . Buenos Aires, Argentina : Boletin Oficial de la Nacion 17/10/2002.

Resolucion 172/2014. (2014). Sindicatura General de la Nación . *Normas Generales de Control Interno. Para el sector publico nacional.* . Buenos Aires , Argentina : Boletin Oficial de la Nacion 28/11/2014.

Stewart Myer, R. B. (2010). *Principios de Finanzas Coorporativas .* DF Mexico: MacGraw Hill.

Superiores, O. L. (2015). *El Control Interno desde la perspectiva del Enfoque COSO.*

Taleb, N. N. (2017). *El Cisne negro. El Impacto de lo Altamente Improbable.* España: Ediciones Paidos.

Treadway, C. d. (1992 -Act2013). *Informe COSO .*

Treadway, C. d. (2017). *Marco COSO ERM .*

UUNN. (08 de 2018). *Plan Institucional Participativo.* Recuperado el 03 de 2023, de PIP: https://uner.edu.ar/pip/