



Universidad Nacional del Litoral

Facultad de Ciencias Económicas

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Doctorado en Administración Pública

TESIS DOCTORAL

“Auditoría basada en riesgos: una alternativa de mayor eficacia en las acciones de control en el Ecuador”

Mba. Jaime Subía Guerra

Director: Dr. Bruno Ariel Rezzoagli

Enero 2021

Santa Fe, Argentina

Agradecimiento

A Dios, a mi madre (†), mi padre (†) y mis amados hijos. Son mi motivación y energía.

A Jenny por comprender que los esfuerzos compartidos nos unen más

Un reconocimiento fraterno al Dr. Bruno Ariel Rezzoagli, director de esta investigación.

Su capacidad, entusiasmo y amplios conocimientos aportaron en forma permanente y desinteresada al logro de este gran propósito.

A los docentes del Doctorado en Administración Pública.

Sus ideas y apoyo técnico constituyeron un hilo conductor a lo largo de este exigente proceso

A la Universidad Nacional de Litoral y a la Universidad Central del Ecuador

por generar alianzas estratégicas para crear espacios de innovación e investigación en beneficio de nuestros estudiantes

A la Contraloría General del Estado de la República del Ecuador,

en especial a la Dirección de Capacitación, por su búsqueda permanente de una mejor administración pública.

ÍNDICE	2
Índice de tablas	5
Índice de cuadros	6
Índice de gráficos	6
Siglas utilizadas	7
CAPÍTULO I.	
Introducción	9
1.1 Antecedentes y justificativos	9
1.2 Marco teórico	15
1.3 Estado del arte	35
1.4 Definición del problema	46
1.5 Objetivos	48
1.6 Metodología	49
1.7 Organización del documento	52
CAPÍTULO II.	
Marco normativo del Sistema de Control Gubernamental	54
2.1 Bases conceptuales del sistema de control	54
2.2 Modelos de control interno y externo	57
2.3 El control en la Administración Pública	64
2.3.1 Modelo burocrático	65
2.3.2 La nueva gestión pública	67
2.3.3 Gobierno abierto	69
2.3.4 Gobernanza	71
2.4 Análisis comparativo de los modelos de control de las EFS de la región	74
2.4.1 Normativa de control interno	76

2.4.2	Normativa de control externo	82
2.5	Sistema de control en la administración pública ecuatoriana	85
2.5.1	Políticas públicas relacionadas con el sistema de control	88
2.5.2	Función de las Instituciones públicas relacionadas con el sistema de control en la administración pública ecuatoriana	94
2.5.3	Entidad Fiscalizadora Superior en Ecuador	95
2.5.3.1	Misión constitucional y legal	95
2.5.3.2	Dirección del sistema de control administrativo de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos	99
2.5.3.3	Políticas de planificación y ejecución de control externo	101
CAPÍTULO III.		
Modelo de gestión de riesgos		106
3.1	Estructura del sistema de control interno según la legislación ecuatoriana y su relación con la gestión de riesgos	106
3.2	Análisis sistémico y sistemático de los componentes del sistema de control interno	110
3.2.1	Modelo de gestión de riesgos como parte del control interno institucional	112
3.2.2	Relación de la planificación institucional con la gestión de riesgos	119
3.2.3	Inventario de riesgos	124
3.2.4	Probabilidad de los riesgos	126
3.2.5	Impacto de los riesgos	128
3.2.6	Definición de riesgo inherente y riesgo residual	131
3.3	Identificación de áreas críticas	133
3.4	Situación actual del modelo de gestión de riesgos en la administración pública ecuatoriana	134

CAPÍTULO IV.

Modelo de auditoría basada en riesgos	147
4.1 Relación de la Gestión de Riesgos con el control externo o auditoría	148
4.1.1 Riesgos residuales y enfoque hacia áreas críticas	152
4.2 Situación actual de la relación entre la gestión de riesgos y la auditoría gubernamental en Ecuador	156
4.3 Metodología de auditoría basada en riesgos	170
4.3.1 Diseño de procedimientos de acuerdo con los niveles de riesgo residual	176
4.3.1.1 Pruebas de cumplimiento	177
4.3.1.2 Pruebas sustantivas	178

CAPÍTULO V.

Conclusiones y recomendaciones	185
5.1 Conclusiones	185
5.2 Recomendaciones	201
Bibliografía	206
Apéndices	225
Apéndice 1. Encuesta aplicada a servidores públicos	225
Apéndice 2. Listado de entidades a las que pertenecen los servidores públicos según encuesta aplicada	228
Apéndice 3. Encuesta aplicada a auditores gubernamentales	233
Apéndice 4. Listado de entidades a las que pertenecen los auditores Gubernamentales según encuesta aplicada	235

Índice de tablas

Tabla 1:	Informes con indicios de responsabilidad penal tramitados	13
Tabla 2:	Estructura de las normas de control interno	109
Tabla 3:	Medidas cualitativas de probabilidad	127
Tabla 4:	Matriz de análisis de riesgo cualitativo	129
Tabla 5:	Escala de valoración de importancia, probabilidad e impacto	130
Tabla 6:	Entidades a las que pertenecen los servidores encuestados	140
Tabla 7:	Nivel del cargo de los servidores encuestados	141
Tabla 8:	Experiencia laboral de los encuestados	142
Tabla 9:	Sistema de gestión de riesgos en las entidades públicas	143
Tabla 10:	Entidades a las que pertenecen los auditores encuestados	159
Tabla 11:	Nivel del cargo que desempeñan los auditores gubernamentales en su institución	160
Tabla 12:	Tiempo de experiencia de los auditores gubernamentales	161
Tabla 13:	Criterios para incluir auditorías o exámenes especiales en el plan anual de control	162
Tabla 14:	Existencia de mapa de riesgo institucional	163
Tabla 15:	Utilización de riesgos residuales en la planificación de auditoría	164
Tabla 16:	Uso del mapa de riesgos en la evaluación de control interno	165
Tabla 17:	Diseño de pruebas de auditoría	166
Tabla 18:	Niveles de confianza y riesgo de control	178

Índice de cuadros

Cuadro 1:	Sistemas de control externo	63
Cuadro 2:	Análisis comparativo de conceptos de control interno	76
Cuadro 3:	Análisis comparativo de los componentes de control interno	77
Cuadro 4:	Análisis comparativo de normativa de control externo	82
Cuadro 5:	Alineamiento de las Políticas Públicas con los objetivos del P.N.D. y los O.D.S.	87
Cuadro 6:	Políticas de planificación, ejecución y evaluación de los planes anuales de control	102
Cuadro 7:	Modelo de gestión de riesgos	114
Cuadro 8:	Ejemplo de matriz de riesgos corporativos	131
Cuadro 9:	Matriz de enfoque	181

Índice de gráficos

Gráfico 1:	Encuesta remitida a gestores públicos	139
Gráfico 2:	Encuesta remitida a auditores gubernamentales	158

Siglas utilizadas

ACC	Australian Control Criteria. Criterios de control australianos
CADBURRY	Modelo de control de Gran Bretaña
CGE	Contraloría General del Estado o Entidad Fiscalizadora Superior de Ecuador
COBIT	Control Objectives for Information and related Technology. Objetivos de Control para las Tecnologías de la Información y Relacionadas
CoCo	Criteria of Control. Modelo canadiense de control
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Comité de Organizaciones Auspiciantes de la Comisión Treadway
CPCCS	Consejo de Participación Ciudadana y Control Social
EFS	Entidad Fiscalizadora Superior
ERM	Enterprise risk management. Administración del riesgo empresarial
IAA	International Accounting Association. Asociación Internacional de Contabilidad
INTOSAI	The International Organization of Supreme Audit Institutions. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISO	International Organization for Standardization. Organización Internacional de Normalización

ISSAIs	International Standards of Supreme Audit Institutions. Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LOCGE	Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado
MECI	Modelo Estándar de Control Interno
MICIL	Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica
NEAG	Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PAG	Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental relacionadas con la Planificación de la Auditoría Gubernamental
PIB	Producto Interno Bruto
SENPLADES	Secretaría Nacional de Desarrollo
TURNBULL	Modelo de control de Reino Unido
VIENOT	Modelo de control para entidades públicas de Francia

CAPÍTULO I.

Introducción

1.1 Antecedentes y justificativos

Históricamente la concepción que la sociedad tiene del rol de la Entidad Fiscalizadora Superior, EFS, dista mucho de su legítimo y loable propósito. Los servicios visibles son la auditoría gubernamental y las responsabilidades que sobre los servidores públicos pueda determinar. Si bien es una realidad legalmente establecida, su contenido es incompleto.

Las competencias constitucionales de la EFS, incluyen también la dirección del sistema de control gubernamental, del cual forma parte el control interno que debe ser gestionado por todas las instituciones del sector público. Esta es la génesis de la investigación, pues la auditoría gubernamental debe responder a la gestión de riesgos existente en las organizaciones públicas y no existe un justificativo técnico, jurídico ni estratégico para separarlos o para divorciar sus propósitos.

Para una mayor efectividad del desarrollo, los Estados requieren establecer una nueva lógica entre las entidades fiscalizadoras superiores (EFS) y las administraciones públicas, con una transformación cultural que deje de lado la lógica auditor-auditado para dar paso a una relación de colaboración y cooperación, con la meta común de construir gobiernos eficientes, efectivos y transparentes. (Kaufmann J., Sanginés M. y Santiso C., 2015)

Esta alianza estratégica se justifica aún más ante el creciente número de instituciones públicas y en la diversidad de servicios que ofertan. Los roles de las instituciones públicas crecen de manera exponencial y estas actividades involucran nuevos objetivos y metas. Esta obvia diversidad propia de nuevas demandas de servicios públicos afronta igualmente riesgos

que requieren medidas para mitigarlos. Las actividades de atenuación forman parte del Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría del Estado, competencia de la EFS de Ecuador que es la Contraloría General del Estado.

El control y su relevancia en la administración pública son reconocidos a nivel constitucional e involucran todas las acciones propias de las organizaciones de servicio público además del control externo que a través de la auditoría gubernamental lo ejerce la Entidad Fiscalizadora Superior, EFS, conforme las atribuciones señaladas en el artículo 212 de la Constitución que señala el requerimiento de una existencia coordinada del control interno con carácter preventivo y del control externo con enfoque correctivo, para propiciar el logro de los objetivos institucionales en el sector público que, como se indicó, crece en forma significativa.

El auge económico posterior a la segunda Guerra Mundial estimuló el crecimiento y la diversificación de las organizaciones empresariales y, obviamente, la aparición de necesidades administrativas inusitadas. Como respuesta, de la planeación se transitó hacia las políticas y la planeación estratégica con nuevas y complejas tecnologías, más adecuadas para tratar con la incertidumbre; la organización se transformó en teoría de la organización, que restó importancia a la estructura formal, la diferenciación vertical y la división del trabajo, y propició la flexibilidad y creatividad, los equipos y las decisiones descentralizadas; la administración de personal se reenfocó como recursos humanos para destacar su carácter estratégico, y el trabajador se concibió ya no como sujeto de control y disciplina, sino como ser humano dispuesto al despliegue de sus potencialidades en las misiones encomendadas según el ciclo laboral que correspondía a su edad; la dirección se convirtió en liderazgo, motivación y manejo de conductas de grupo, y con la aparición de la cibernética y de nuevas tecnologías, el control se redefinió como información para prevenir problemas y medir, evaluar y corregir el desempeño. (Shafritz H. & Jay A., 1992, pág. 16)

La referencia, que sustenta el crecimiento y diversidad de las organizaciones, describe el proceso administrativo e incluye al control como parte de dicho proceso y lo induce como

herramienta de mejoramiento continuo en las organizaciones. El control es una fase esencial en todos los modelos de administración pública. Constituye un eje transversal en los procesos de planificación, organización y dirección. Se orienta a la verificación del cumplimiento de las políticas, objetivos y propuestas de las instituciones públicas. Su evolución, al igual que la administración pública, presenta transformaciones esenciales que deben ser analizadas y cuyo propósito es la identificación, análisis y tratamiento de los riesgos que puedan afectar las actividades del sector público. El concepto esencial de los sistemas de control radica en la prevención de eventos negativos y en los casos pertinentes su corrección. El esfuerzo conjunto entre el control interno y el externo es fundamental para este propósito.

Otro antecedente importante que sustenta la necesidad de un trabajo coordinado entre el control interno y el control externo es el crecimiento de las instituciones del sector público ecuatoriano que fue permanente en los últimos 40 años.

Durante los años setenta, los propósitos y funciones del Estado para lo social se inscribieron en el marco de los objetivos y estrategias del “Plan Integral de Transformación y Desarrollo”, el sector público adquirió un rol preponderante, se crearon nuevas instituciones y agencias gubernamentales (más de 40 entidades), de las cuales al menos 15 estuvieron directamente vinculadas al área social. (Chávez P., 2016, pág. 93)

Para complementar, a criterio de Jara y Umpierrez de Reguero (2014), la variación porcentual del número de instituciones de la estructura orgánica del sector público ecuatoriano desde 1998 a 2013 es de 198,5%; mientras que en el gasto público es de 576,1%. (pág. 145).

Parafraseando a (Subía J. y Mantilla D., 2020), este incremento del sector público, en número y características, involucró nuevos programas, planes, objetivos y por supuesto nuevos riesgos. Además, con respecto al rol de la administración pública,

Estamos en presencia de un Estado distinto porque es distinta su Administración, que se encuentra ahora en una continua interacción con la sociedad. Si por una parte recibe de ésta fuertes demandas de seguridad, de servicios y prestaciones sociales, así como de bienes y de organización de la producción, por otra la propia Administración influye continuamente en la sociedad y usa todos los días su propio aparato como instrumento de política económica y social. (Baena de Alcázar, 2000, pág. 26)

Insisten los autores que el enfoque es por resultados orientados a la colectividad. Y es precisamente la exigencia de la sociedad de mejores productos y servicios públicos la que demanda controles internos y auditorías gubernamentales de mayor eficacia y aporte a la administración pública.

Lo que no se reconoce casi nunca es que la financiación del sector público a menudo va mucho más allá de limitarse a arreglar fallos del mercado. Al estar dispuesto a asumir la incertidumbre Knightiana e invertir en el desarrollo de tecnologías que están en fases tempranas, el sector público puede crear nuevos productos y mercados relacionados. (Mazzucato M., 2019, pág. 122)

Si bien esta realidad puede ser asimilable a economías de mayor desarrollo, en menor escala existen esfuerzos que demuestran la inversión estatal en programas y proyectos que el sector privado no estaría en capacidad de hacerlo. En esta parte, no es momento de evaluar el éxito o fracaso de éstos, pero sí de definir que este atrevimiento o apetito al riesgo por parte del Estado, constituye un escenario para que el modelo de gestión de riesgos sea de diseño obligatorio y paralelo a la planificación y una herramienta de especial atención en la administración pública.

De regreso al proceso administrativo, que se incluye en las actividades que un Estado desarrolla, comprender las competencias que necesariamente debe cumplir el personal involucrado en su consecución, es un factor clave de análisis para el logro de las expectativas que la sociedad tiene con respecto al servicio público.

Además, las debilidades propias de todo sistema de control interno inciden en que actos reñidos con la correcta administración pública no sean detectados oportunamente. Si bien es cierto el enfoque de la gestión de riesgos está concebido para adecuarse a los programas, proyectos y objetivos bajo “condiciones normales de administración”, no es menos cierto que los casos de corrupción en el Ecuador son frecuentes. El campo fértil de la corrupción se fundamenta en la ausencia de valores que propician anteponer el beneficio particular al institucional junto a débiles sistemas de control político y administrativo, que generen el efecto preventivo referido continuamente en modelos internacionales de control interno.

Con relación a este tema, la evolución del trámite de informes con indicios de responsabilidad penal por parte de la Contraloría General del Estado, es decir aquellos relacionados con delitos en contra de la administración pública, presentó los siguientes resultados:

Tabla 1
Informes con indicios de responsabilidad penal tramitados

Año	N úmero
2013	225
2014	150
2015	355
2016	264
2017	187
2018	265
2019	269

Fuente: (Contraloría General del Estado, www.contraloria.gob.ec, 2016, 2017, 2018 y 2019)
Elaboración propia

Llama la atención el elevado número de informes de indicios de responsabilidad penal, lo que demuestra un nivel significativo de indicios de cometimiento de hechos relacionados con actos de corrupción.¹

Estos datos inciden en el deterioro de la imagen de la administración pública ante la sociedad y las miradas se sitúan en la Contraloría General del Estado como EFS, exigiendo el fortalecimiento de los controles internos y externos, pues es su ente rector. Como parte del sistema de control interno retoma importancia la difusión e implementación de la gestión de riesgos, propios de cada organización de servicio público; lo cual junto a estrategias de auditoría que enfoquen sus esfuerzos a las áreas críticas de la organización, constituyen una alternativa para frenar la ineficacia en la administración pública e identificar de forma oportuna las condiciones fértiles para el cometimiento de infracciones en su contra.

Los delitos en contra de la administración pública tienen como origen, entre otros, la oportunidad debido a la fragilidad o ambigüedad de los controles internos. Importante sugerencia al respecto es la siguiente:

... los programas deben ser rediseñados con el propósito de limitar la generación del uso discrecional o la aplicación de criterios propios por parte de funcionarios, por ejemplo por medio de simplificar el reglamento y aumentar su eficiencia, expandir el suministro de beneficios, delinear criterios claros de elegibilidad, introducir pagos legales por los servicios, dotar a las autoridades con áreas de jurisdicción que se solapan para poder ofrecer al ciudadano diversas opciones, o rediseñar los sistemas de entrega de los servicios públicos para reducir las demoras. (Rose-Ackerman S., 2009, pág. 41)

¹ Información disponible en los informes de rendición de cuentas disponibles en www.contraloria.gob.ec y constituyen informes de indicios de responsabilidad penal que proporcionan fundamentos de hecho y de derecho que sustentan potenciales delitos contra la eficiencia de la administración pública.

Las sugerencias propuestas por la autora se orientan al fortalecimiento del control interno para restringir la discrecionalidad de los servidores públicos, en otras palabras, para fijar reglas claras de funcionamiento y de selección. Pero esta realidad no es de fácil manejo y entre las alternativas se propone la alianza entre el sistema de control interno y control externo, para que este último genere propuestas de tratamiento de riesgos en las áreas críticas de la organización.

Sin embargo y con respecto a este lógico enlace, no existe un sustento procedimental que lo fortalezca. En forma anual la Contraloría General del Estado de la República del Ecuador, emite las Políticas Generales para la Planificación, Ejecución y Evaluación de los Planes Anuales de Control de las unidades de control externo e interno de la Contraloría General del Estado y el Instructivo para su aplicación, las cuales no consideran la información que debe generar la gestión de riesgos de las instituciones de servicio público.

A continuación, se profundizan las teorías, conceptos y normas existentes para orientar la investigación.

1.2 Marco teórico

Cuando el 12 de junio de 2002, se expidió la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estados, se incluyó como objeto de esta ley, el siguiente:

Art. 1.- Objeto de la ley. - La presente ley tiene por objeto establecer y mantener, bajo la dirección de la Contraloría General del Estado, el sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado, y regular su funcionamiento, con la finalidad de examinar, verificar y evaluar el cumplimiento de la visión, misión y objetivos de las instituciones del Estado y la utilización de recursos, administración y custodia de bienes públicos. (Asamblea Nacional, 2002, pág. 2)

Esta ley, complementa este propósito señalando que las instituciones del Estado, sus dignatarios, autoridades, funcionarios y demás servidores, actuarán dentro del Sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado. Weber 1921, citado en (Ferraro A., 2009), señala:

Estado se denominará a una organización política (*politischer Anstalts-betrieb*), en la medida en que su personal administrativo (*Verwaltungsstab*) reclame de manera exitosa el monopolio de la fuerza legítima para la implementación de sus ordenamientos normativos (Ordnungen).

El autor refiere que la inclusión de los vocablos originales es procedente debido a que su empleo es técnico. Constatada la fidelidad de la traducción y en análisis del autor, la organización política involucra un espacio geográfico y personas al servicio del Estado que son las únicas que pueden aplicar la fuerza con el sentido de un acto jurídico.

Alineado a esta descripción, (Ferraro A., 2009, pág. 42), afirma que el Estado no es un fenómeno directamente empírico, sino que la realidad del Estado contiene presupuestos normativos, de modo que su descripción misma implica también una interpretación de los fenómenos sociales.

Es un error asimilar el estado al aparato estatal, o al sector público, o al conjunto de burocracias públicas. No cabe duda que ellas forman parte del estado, pero no son el estado en su totalidad. El estado también es, y no menos fundamentalmente, un conjunto de relaciones sociales que establece un cierto orden y en última instancia lo respalda con una garantía coactiva centralizada, sobre un territorio dado. Muchas de estas relaciones se formalizan en un sistema legal surgido del estado y respaldado por él. El sistema legal es una dimensión constitutiva del estado y del orden que éste establece y garantiza en un cierto territorio. (O'Donnell G., 1993)

Las fuentes referidas coinciden, en la existencia de una garantía coactiva centralizada a nivel de Estado que rige un conglomerado social que está integrado por sector privado y público. Se transcribe a continuación otro punto de vista del autor,

La efectividad de la ley en un territorio consiste en innumerables comportamientos habituales que por lo general (conscientemente o no) son compatibles con lo (sic) que prescribe la ley. Esa efectividad se basa en la expectativa, ampliamente compartida y sustentada en casos que obran como modelo ejemplar, de que dicha ley, de ser necesario, será impuesta por una autoridad central dotada de los poderes pertinentes. (O'Donnell G., 1993)

Y añade que ésta es la textura básica del orden establecido y garantizado por el Estado nacional contemporáneo. Podemos ver que la ley (incluidos los patrones de habituación generados por la expectativa de su regular aplicación) es un elemento constitutivo del Estado, es la parte que proporciona la textura subyacente del orden social existente en un territorio dado. Además,

Los Estados, concebidos como organizaciones que reivindican el control de territorios y personas, pueden formular y perseguir objetivos que no sean un simple reflejo de las demandas o los intereses de grupos o clases sociales de la sociedad. Esto es lo que se entiende normalmente por "autonomía del Estado". (Skocpol T., 1989)

Dicha autonomía le proporciona la competencia para intervenir en los procesos sociales y sus resultados determinarán los niveles de eficacia logrados. Esta intervención conlleva la existencia de capacidades estatales.

La importancia normativa junto a personal calificado promueve un orden social que se aspira cumpla los propósitos definidos en las instituciones de servicio público, lo cual nos lleva a un pertinente análisis de las organizaciones.

En el ámbito organizacional:

... podemos constatar que las organizaciones reposan sobre un ordenamiento negociado en cuanto a las condiciones de participación de los miembros (contribuciones – ventajas), en cuanto a la fijación de objetivos y en lo referente a la división del trabajo. Esta división del trabajo consagra las separaciones entre los distintos grupos de miembros ... (Guiot J., 1985, pág. 74)

Esta división del trabajo, que teóricamente debe generar una aceptación similar entre todos los miembros, no siempre procede bajo este precepto. La proveniencia diversa de los integrantes de la organización impide un comportamiento similar frente a las reglas y eventualmente a las recompensas. En palabras del autor, el examen de la composición social y de las estratificaciones que presenta no puede limitarse a un análisis de la división técnica del trabajo, considerada independientemente de la división social. La organización no se puede separar del contexto socioeconómico.

El análisis es relevante. El sistema de control interno constituye un entramado de procesos, funciones, actividades y tareas dentro de la organización, y aún con una actualización permanente, los factores descritos afectan el cumplimiento de objetivos y políticas institucionales. De la misma fuente se corrobora lo expuesto, pues el papel que desempeñan las composiciones sociales en cuanto al sistema legislativo de sus organizaciones (formulación de objetivos y de políticas) constituye una de sus características esenciales. Al respecto,

... la estructura segmentaria de una sociedad será viable en la medida en que las pautas concomitantes de las prioridades normativas sean asignadas a las demandas de lealtad de tal suerte que existan pocas alternativas a la elección de los individuos. (Cosser L., 1978, pág. 13)

La referencia, en relación con la intensidad de los vínculos entre las autoridades y los subalternos dentro de la organización, nos define que la norma, plasmada en procesos y

procedimientos, debe tener un nivel de aceptación que garantice al menos seguridad razonable en el logro de los fines institucionales.

Para conciliar las demandas conflictivas de lealtad, las sociedades no totalitarias modernas recurren típicamente a ciertos ajustes estructurales, en lugar de hallarse íntegramente inmerso en un subsistema particular, de hecho se halla inscrito parcialmente en una pluralidad de círculos sociales que no reclaman su lealtad exclusiva. (Coser L., 1978, pág. 12)

Estos ajustes estructurales pretenden limitar la discrecionalidad a términos aceptables dentro de la organización. Si bien no es factible la lealtad total, es pertinente la aceptación de las bondades de la norma y por ende su aceptación dentro de las propias limitaciones del ser humano. En la misma línea, Guiot, 1985, añade que las expectativas relacionadas con un rol cualquiera pueden diferenciarse por el grado de precisión con el que se especifican los comportamientos esperados. Puede distinguirse en todo rol un componente programado y un componente discrecional, cuya importancia relativa puede variar según los casos.

El marco normativo institucional, cuya precisión es resaltada en líneas anteriores, es sin duda un instrumento de desarrollo económico y social, por supuesto considerando el carácter técnico y procedente con el que debió crearse. Se incorporan por tanto los preceptos principales del neo institucionalismo.

El ascenso del neoinstitucionalismo como una influyente orientación metodológica en las ciencias sociales no solamente contribuyó a la amplia difusión y aceptación del concepto de gobernanza, sino que fortaleció también el consenso científico en torno a la hipótesis de la nueva economía institucional vinculada a dicho concepto, a saber, que el marco institucional, especialmente el marco público institucional, tiene que ser considerado como una condición del desarrollo económico. (Ferraro A., 2009, pág. 85)

Se resalta la relevancia que la cita, asigna al marco público institucional, incluso como instrumento de desarrollo económico. Dentro de este marco normativo, el modelo de gestión

de riesgos orientado a mitigar eventos que pueden afectar el cumplimiento de los objetivos en toda la administración pública constituye un elemento clave. El autor añade:

La tesis de Max Weber, tal como ha sido reelaborada por el neoinstitucionalismo, sostiene que una burocracia pública profesional y eficiente es necesaria para sostener el marco institucional de una economía de mercado. Este marco institucional tiene que ser diseñado, implementado y adaptado de manera constante a las cambiantes circunstancias del proceso económico, de modo que las prescripciones específicas, que pueden postularse como adecuadas en un momento dado, resultan completamente secundarias frente a la necesidad de disponer de la estructura que genere y sostenga un marco institucional con las características mencionadas. (Ferraro A., 2009, pág. 85)

Independientemente del modelo económico, la adaptación de un modelo institucional a las cambiantes circunstancias es ineludible. Interesante aporte y muy relacionado con los requisitos técnicos que debe observar un modelo de gestión de riesgos. Su actualización al igual que la planificación institucional, debe ser al menos anual o cuando las condiciones lo requieran, temas que serán abordados en el capítulo III.

La exploración, desde las concepciones básicas de Estado hasta la caracterización de las organizaciones y la teoría neo institucionalista, nos permiten enlazar su funcionamiento con las decisiones que sobre política pública se tomen. Ahora bien, (Ferraro A., 2009, pág. 105), señala que la administración representa el instrumento o medio principal de la política pública. Además, Shafritz y Russell 2000, en la misma fuente, definen la política pública como cualquier cosa que un gobierno decide hacer o dejar de hacer.

Con respecto al control gubernamental en Ecuador, existen políticas públicas relacionadas:

7.1. Fortalecer el sistema democrático y garantizar el derecho a la participación política, participación ciudadana y control social en el ciclo de las políticas públicas.

8.2. Fortalecer la transparencia en la gestión de instituciones públicas y privadas y la lucha contra la corrupción, con mejor difusión y acceso a información pública de calidad, optimizando las políticas de rendición de cuentas y promoviendo la participación y el control social. (Secretaría Técnica PLANIFICA ECUADOR, 2020)

A la par de la emisión de las políticas públicas señaladas, se expidió el Código Orgánico Administrativo para regular la función administrativa de los organismos que conforman el sector público ecuatoriano. Por su relación con las Políticas citadas, se extraen de este documento, los siguientes principios:

Art. 3.- Principio de eficacia. Las actuaciones administrativas se realizan en función del cumplimiento de los fines previstos para cada órgano o entidad pública, en el ámbito de sus competencias.

Art. 4.- Principio de eficiencia. Las actuaciones administrativas aplicarán las medidas que faciliten el ejercicio de los derechos de las personas. Se prohíben las dilaciones o retardos injustificados y la exigencia de requisitos puramente formales.

Art. 5.- Principio de calidad. Las administraciones públicas deben satisfacer oportuna y adecuadamente las necesidades y expectativas de las personas, con criterios de objetividad y eficiencia, en el uso de los recursos públicos ...

Art. 10.- Principio de participación. Las personas deben estar presentes e influir en las cuestiones de interés general a través de los mecanismos previstos en el ordenamiento jurídico. (Asamblea Nacional, 2017, pág. 2 y 3)

La transcripción promueve precisamente la adaptación de los modelos de administración pública hacia sus objetivos principales como son el uso adecuado de los recursos, el cumplimiento de sus metas, la satisfacción de las necesidades de la sociedad y la intervención de los interesados en importantes aspectos de la administración pública.

En el escenario de política pública, el alineamiento de los objetivos, procesos y servidores de las instituciones del sector público es fundamental. Subirats 1989 citado en

(Ferraro A., 2009), expone que el proceso de las políticas públicas no es simple ni directo. Ya desde el momento de la formulación de políticas, este proceso implica interacciones complejas entre individuos, grupos e instituciones.

El control de los recursos públicos es un reclamo social y está alineado a las Políticas transcritas. Estas voces se incorporan desde la creación de la agenda con la participación de todos los actores políticos, sociales y los grupos de interés. Por supuesto en este grupo se pueden incluir servidores públicos. Punto especial este último grupo, dada la especialidad técnica que en determinado momento puedan ostentar. En palabras de (Ferraro A., 2009), también es necesario reconocer que la iniciativa de las élites políticas y de la burocracia profesional del Estado suele ser la que genera la mayor parte de las iniciativas de Política Pública en las democracias modernas y por tanto intervenir en todo su ciclo.

La misión constitucional de la Contraloría General del Estado de Ecuador se orienta precisamente a vigilar el uso de los recursos públicos y el cumplimiento de los objetivos de las entidades de servicio público, temas que tienen directa relación con las Políticas referidas. Además, dos de sus funciones constitucionales, señaladas en el artículo 212 de la Constitución de la República del Ecuador, son:

1. Dirigir el sistema de control administrativo que se compone de auditoría interna, auditoría externa y del control interno de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos. Esta competencia constitucional la fija como uno de los actores relevantes de las políticas públicas señaladas; y
3. Expedir la normativa para el cumplimiento de sus funciones. (Asamblea Nacional, 2008)

En conformidad con la misión institucional, estas funciones se direccionan y norman los procesos de control interno y de control externo en todas las instituciones del sector público ecuatoriano y promueven su cumplimiento. Su actualización y aplicación son aspectos clave en el éxito de las políticas y principios de administración pública. Pero esta vigencia es coordinada, pues el alcance del control externo o auditoría gubernamental está supeditado al funcionamiento del sistema de control interno.

Al tenor de este contenido,

Buena parte de la evaluación de políticas públicas, en la práctica real de la administración, sigue dependiendo de la evaluación de la eficiencia procedimental o auditoría como herramienta principal. A decir verdad, la perspectiva de la evaluación de programas o perspectiva gerencial tampoco busca eliminar a la auditoría, sino complementarla con otros aspectos que ésta tiende a ignorar o que no tiene herramientas teóricas para considerar. (Ferraro A., 2009, pág. 113)

Requisito importante es el complemento entre el sistema de control interno, ejemplificado en este caso con la evaluación de programas, con la auditoría o control externo. Se confirma esta necesaria relación.

Continuando en la descripción normativa, cabe un paréntesis para reseñar la evolución que en su momento tuvieron las Normas de Control Interno. Sus predecesoras, Las Normas Técnicas de Control Interno, tuvieron vigencia desde junio de 1995 hasta diciembre 2009 y lejos de realizarse una transición con cambios parciales, se presentó una nueva estructura global de las normas de control interno, sustentadas en la del modelo COSO I, con variantes relacionadas con la gestión de riesgos de COSO II. En el capítulo III, se analizará su nivel de aplicación.

Los políticos y expertos iberoamericanos parecen tener, mucha (sic) veces, una preocupación predominante por elaborar e implantar planes de reforma, creando

nuevas estructuras y modos de gestión, antes que por considerar mejoras parciales y progresivas en la administración existente. Como veremos, este entusiasmo reformista, loable en sí mismo, puede llevar a la aplicación apresurada de nuevas ideas, que todavía no ha sido suficientemente testeadas, o que no están suficientemente adaptadas a las condiciones locales. (Ferraro A., 2009, pág. 119)

Es un tema de especial interés, pues pecando de ser específicos con el ejemplo, éste forma parte de una corriente de nuevos modelos de gestión pública, cuyo diseño y su posterior aplicación, requieren esfuerzos institucionales significativos, orientados al cumplimiento de sus fines y objetivos.

En este sentido,

La redefinición del rol del estado y de sus mecanismos de acción institucional tiende hoy hacia el fortalecimiento de sus actividades de orientación política, regulación de la gestión transferida a otras instancias y actores sociales y control del cumplimiento de metas y resultados. (Oszlak O. y Malvicino G., 2001)

De la misma fuente, se refiere que el Estado acusa cada vez mayores déficits de capacidad operativa, en claro contraste con décadas pasadas. La aplicación de nuevos modelos en los diversos componentes del proceso administrativo en el sector público, requieren esfuerzos adicionales de capacitación, entrenamiento y desarrollo metodológico.

Al margen de los modelos de administración pública, incluso los que contemplan esquemas ambiciosos de desconcentración y descentralización, el alcance que tiene el sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado, involucra a todas las instituciones que prestan servicios públicos.

Además, junto a los modelos de administración pública, en especial la gobernanza, crecieron en forma permanente la corriente de mayor transparencia y la necesidad de promover estrategias de rendición de cuentas con respecto al uso de los recursos públicos.

Un tema que siempre atrae particular atención en las relaciones entre donantes y receptores, bajo la denominación de gobernanza, es el que corresponde a la rendición de cuentas (accountability). A decir verdad, se trata de una de las más importantes motivaciones que llevan a plantear cuestiones de gobernanza. Es probable que, cuando otros aspectos menos tangibles de la gobernanza pierdan su inmediata pertinencia o auto-evidencia, o cuando los donantes sientan que no tienen un verdadero acceso a ellos, este núcleo de cuestiones ligadas con la rendición de cuentas venga a resultar el fundamento del problema de la gobernanza. Ya puede observarse que la gobernanza, la transparencia y la rendición de cuentas se presentan como una “trinidad” especialmente destacada en el ámbito del gerenciamiento financiero. (Ferraro A., 2009, pág. 99)

Se entiende que la rendición de cuentas cobra especial relevancia. La exigencia de este requisito ha trascendido a normas de alto nivel en Ecuador. El artículo 100 de la Constitución de la República, señala que en todos los niveles de gobierno se conformarán instancias de participación. El número 4 de este artículo, especifica que uno de los objetivos de esta participación es fortalecer la democracia con mecanismos permanentes de transparencia, rendición de cuentas y control social.

La gran tarea del estado nacional es preservar el necesario equilibrio entre las tres grandes cuestiones que conforman su agenda y se encuentran en tensión permanente: gobernabilidad, desarrollo y equidad. Se requiere una fuerte coalición política para mantener esta tensión bajo control y revertir los hechos consumados que produjo la primera reforma en cada uno de esos planos. También hacen falta actitudes sostenidas y coherentes, que expresen la voluntad de preservar una presencia estatal autónoma, ensanchar la esfera pública incorporando nuevos actores movilizadas a través de genuinos mecanismos participativos, evitar las transferencias indeseables de ingreso y riqueza que ahondan la brecha social, alentar el desempeño ético, abrir el funcionamiento de las instituciones al escrutinio público, someterse a la rendición de cuentas y sancionar el incumplimiento de las reglas de juego instituidas. (Oszlak O., 1999, pág. 15)

Sin duda, hay que resaltar la necesidad de incorporar nuevos actores para lograr en primer término el equilibrio necesario de las cuestiones esenciales del estado, pero además para garantizar el debido escrutinio de la obra pública y de la forma como se administran los recursos. Esta coparticipación en aspectos de planificación y evaluación de la gestión pública promueve un compartir de responsabilidades y decisiones, lo que disminuye la temperatura de las fricciones entre la sociedad y el Estado.

De la misma fuente, se sugiere abandonar, entre muchas otras pautas y orientaciones tradicionales de la gestión pública, la ausencia de rendición de cuentas por la producción de resultados, la adquisición y mantenimiento de bienes y el uso de recursos. El camino nos lleva a analizar las capacidades estatales, para adecuarse a un modelo de control preventivo antes que correctivo, que promueva al menos en términos razonables el logro de los objetivos institucionales y los fines sociales que tienen las entidades públicas.

Es que el costo puede ser muy alto. Ineficiencias e ineficacias culposas en algunos casos y en otros no, se convierten en el punto de partida de la necesidad de modelos de gestión pública, que se nutran de la accountability.

Para el tema central, la accountability horizontal tiene especial importancia y la siguiente descripción aclara su nivel de cobertura:

Defino ahora lo que entiendo por accountability horizontal: la existencia de agencias estatales que tienen la autoridad legal y están fácticamente dispuestas y capacitadas para emprender acciones, que van desde el control rutinario hasta sanciones legales o incluso *impeachment*, en relación con actos u omisiones de otros agentes o agencias del Estado que pueden, en principio o presuntamente, ser calificadas como ilícitos. (O'Donnell G., 1998)

Interesante descripción. Señala al control interno o rutinario y los potenciales efectos que pueda generar su incumplimiento culposo o doloso. Aún a costa de que la cita proviene de algunos años atrás, involucra a todas las instituciones relacionadas con la rendición de cuentas, lo que garantiza su vigencia. Es de insistir, que constituye un paraguas muy procedente de los elementos de mayor especificidad que serán abordados posteriormente. La existencia de Entidades Fiscalizadoras Superiores, utilizando el genérico de mayor difusión de las Contralorías o Tribunales de Cuentas, entre otros, se identifica con las competencias aquí narradas y proporciona al control, la pertinente relevancia.

Sin embargo, las dos aristas que constituyen temas relevantes de esta investigación, el control interno desarrollado por medio de todo el andamiaje institucional público y el control externo o auditoría gubernamental, podrían fortalecerse con capacidades estatales que se adecúen a la innovación y a la demanda creciente de buenos servicios públicos.

De lo expuesto, si se conjugan por una parte la potestad jurídica del Estado y los requisitos de la accountability o rendición de cuentas, con respecto al cumplimiento de la Política Pública, se genera como contrapartida un alto compromiso técnico por parte de los servidores públicos, que deberían asumir dicha responsabilidad apoyados en estructuras adecuadas y competencias profesionales, lo cual nos lleva al escenario de las capacidades estatales, cuya reputación no es del todo positiva.

Guste o no guste, el Estado tiene una función central en el proceso de cambio estructural, aun cuando dicho cambio se defina como un ajuste estructural. El reconocimiento de este papel central retrotrae, inevitablemente, a las cuestiones vinculadas con la capacidad del Estado. No se trata meramente de saber identificar las políticas correctas. La aplicación consistente de una política cualquiera, ya sea que apunte a dejar que los precios “alcancen su nivel correcto” o al establecimiento de una industria nacional, requiere la institucionalización duradera de un complejo conjunto

de mecanismos políticos; y como argumentó persuasivamente Samuel Huntington en la pasada generación, dicha institucionalización de ninguna manera puede darse por descontada. (Evans P., 1996)

Las competencias institucionales no siempre responden a la velocidad con que se generan los cambios normativos o estructurales. La diversidad de modelos internacionales no siempre tuvo el filtro pertinente para que sean adoptados como regla. En no pocos casos, se lamenta la ausencia del inventario de competencias y de los esfuerzos de capacitación y entrenamiento previo que debieron asumirse, para que las reformas sean institucionalizadas con un costo menor.

En los mismos términos,

Muchas de las reformas aludidas se han basado en el convencimiento de que la gestión del Estado es ineficiente por definición. Esto ha llevado a la introducción de instrumentos de gestión, formas organizativas e incentivos en el funcionamiento de las entidades públicas que, hasta entonces, habían sido reservados al sector empresarial privado. (Cuéllar J., 2016)

La creación de las normas de control interno, instrumento normativo que aglutina múltiples aspectos de la administración pública, tuvieron en su oportunidad como antecedente modelos internacionales. La implementación, a niveles razonablemente aceptables, requiere la capacidad estatal para comprender este marco normativo y su metodología de implementación.

Desde luego, la explicación de las capacidades del Estado está estrechamente relacionada con la explicación de la fijación de objetivos autónomos por parte de los Estados, ya que es sumamente probable que los funcionarios estatales intenten hacer cosas que parezcan viables con los medios de que disponen. Sin embargo, con no poca frecuencia, los Estados persiguen objetivos (ya sean propios o impuestos por grupos sociales poderosos) que estén fuera de su alcance. (Skocpol T., 1989)

Para complementar, (Mazzucato M., 2019) señala:

Pero, más que introducir nuevas palabras modernas, como *ecosistemas* de innovación, para describir el proceso de innovación, ahora es más importante que nunca comprender la división del trabajo “innovador” entre los diferentes actores de esos ecosistemas y, en particular, el papel y el compromiso de cada actor en el contexto del *panorama abrupto de riesgo* dentro del que están operando. (pág. 322)

La política pública, los objetivos y estrategias nacionales, la planificación institucional y los planes operativos deberán por tanto considerar los recursos disponibles en las instituciones públicas y analizar ineludiblemente aquellos eventos que puedan impedir el logro de sus propósitos, los riesgos. Este escenario constituye las capacidades estatales que deben promover, por lo menos en forma sensata el logro de los objetivos institucionales, estratégicos y nacionales.

Continuando en este análisis, (Skocpol T., 1989) expone que merece especial atención el talento humano y hace referencia a la fidelidad del personal con amplio conocimiento, pero a la vez con alta motivación, que responden a relaciones institucionales de difícil modificación. Complementa el análisis de los recursos, analizando las fuentes y la cuantía de los ingresos del Estado y el grado de flexibilidad posible en su recaudación y empleo. A manera de conclusión señala:

Por una parte, los Estados pueden ser considerados como organizaciones mediante las cuales los colectivos de funcionarios pueden perseguir objetivos característicos, alcanzándolos con mayor o menor eficacia según los recursos estatales disponibles en relación con los marcos sociales. Por otra parte, los Estados pueden ser considerados de un modo más macroscópico como configuraciones de organización y acción que influyen en los significados y métodos de la política para todos los grupos y clases de la sociedad. (Skocpol T., 1989)

Complementa esta conclusión con la necesidad de investigar la influencia de los Estados en los conflictos y programas políticos. Esa es la esencia de las capacidades estatales,

enfocadas a lograr, como se indica, con mayor o menor eficacia, los objetivos del sector público en sus diferentes niveles. Es aquí, donde se incorpora el sistema de control gubernamental, compuesto esencialmente por el control interno y concebido no como un sistema paralelo, sino como el propio método organizacional y administrativo diseminado en todo el sector público, pues uno de sus propósitos, es la generación de procesos que proporcionen una seguridad razonable para el logro de los objetivos institucionales y para el efecto deben trabajar en la mitigación de los riesgos que puedan afectar su cumplimiento.

El Control Interno es un proceso, ejecutado por el consejo de directores, la administración, la dirección y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. (Mantilla S., 2005, pág. 14)

La referencia señala el concepto del sistema de control interno bajo el modelo internacionalmente conocido como COSO (Comitte of Sponsoring Organizations), el mismo que sirvió de base para la emisión de la normativa gubernamental relacionada, ya que en armonía, el artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002), señala que el control interno constituye un proceso aplicado por la máxima autoridad, la dirección y el personal de cada institución que proporciona seguridad razonable de que se protegen los recursos públicos y se alcancen los objetivos institucionales.

Similitud evidente en ambos textos. Entre otras, hay coincidencias en que la responsabilidad del control interno es de todos los servidores de las instituciones y que proporciona seguridad razonable en el logro de los objetivos, característica última que tiene

relación con la dificultad de eliminar de forma absoluta los riesgos institucionales. Importante enfoque el que se presenta:

Cuando empieza a culminar la primera década del siglo veintiuno, está claro que el control interno se entiende a partir de un enfoque de procesos.

De ninguna manera se trata de un “parche” o de una incrustación ajena a la organización, sino que es parte inherente del logro de los objetivos organizacionales y de negocio. (Mantilla S., 2009, pág. 43)

El control interno forma parte de la estructura, procesos y procedimientos institucionales. Debe ser concebido como parte de ellos y de su actualización y funcionamiento dependerá la respuesta al riesgo. No basta con la existencia de procesos y controles formalmente aprobados, sino que es necesario que además de tener plena vigencia sean eficaces para tratar los riesgos según corresponda.

El modelo COSO, en su versión inicial, reconoce la existencia de cinco componentes enlazados en forma sistemática y sistémica, los cuales son ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y seguimiento. De idéntica forma se estructuraron las normas de control interno emitidas por la Entidad Fiscalizadora Superior de Ecuador, añadiendo un grupo inicial de normas generales para conceptualizar y contextualizar el sistema de control interno aplicable en todas las entidades que prestan servicios públicos. Enfoque análogo tiene la normativa de control interno de la República Argentina:

Las Normas Generales de Control Interno aprobadas por SIGEN en 1998, se basaron en la primera versión del Marco COSO “Committee of Sponsoring Organizations of the Tread-way Commission”, el cual se ha constituido como el modelo de referencia internacional para diseñar, implementar y desarrollar el control interno y evaluar su efectividad. (Sindicatura General de la Nación, 2014, pág. 6)

Estas normas igualmente se estructuran de acuerdo con los cinco componentes del modelo en el mismo orden y denominación. La validez del modelo se ratifica en su utilización en la normativa de control interno de los países de la región, lo que será expuesto posteriormente.

La Contraloría General del Estado de Ecuador, emitió las Normas de Control Interno y en especial las que pertenecen al grupo 300 denominadas, Evaluación del Riesgo, que en su parte pertinente señalan:

El riesgo es la probabilidad de ocurrencia de un evento no deseado que podría perjudicar o afectar adversamente a la entidad o su entorno. La máxima autoridad, el nivel directivo y todo el personal de la entidad serán responsables de efectuar el proceso de administración de riesgos, que implica la metodología, estrategias, técnicas y procedimientos, a través de los cuales las unidades administrativas identificarán, analizarán y tratarán los potenciales eventos que pudieran afectar la ejecución de sus procesos y el logro de sus objetivos. (Contraloría General del Estado, 2009, pág. 8)

Sin embargo y pese a que estas disposiciones legales están vigentes desde el año 2009, la realidad dista mucho de su cabal cumplimiento. En el capítulo III, se analizará el nivel de aplicación de modelos de gestión de riesgos en una muestra de entidades públicas.

A esto se suma que la eficacia de los sistemas de control interno y de la auditoría gubernamental, bajo sus diferentes modalidades, está en franco cuestionamiento al evidenciarse casos de corrupción con crecimiento alarmante además de la identificación de errores frecuentes y recurrentes en la administración pública. En páginas anteriores se expuso la tendencia de los informes con indicios de responsabilidad penal, que constituyen un ejemplo de errores en prevención de riesgos de actividades dolosas.

Al respecto, el enfoque hacia los riesgos institucionales es un requisito que, según la normativa de auditoría gubernamental vigente en la República del Ecuador, debe observarse

obligatoriamente. El artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, señala:

La auditoría gubernamental realizada por la Contraloría General del Estado consiste en un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluye el examen y evaluación críticos de las acciones y obras de los administradores de los recursos públicos. (Asamblea Nacional, 2002, págs. 4-5)

Cabe complementar con el análisis del siguiente concepto:

... la auditoría será una fuente de información reconocida y podrá empoderar nuestro trabajo si llegamos a conclusiones acertadas para la ciudadanía. Asimismo, debemos concluir que la Ley de Acceso a la Información Pública nos impone también el enorme objetivo de realizar nuestra labor diaria de auditoría gubernamental con la mayor eficacia, eficiencia y economía que le exigimos a nuestros auditados; pero por sobre todas las cosas, nos desafía a lograr la mayor comprensión posible sobre el complejo servicio que brindamos a toda la Administración Pública. (Pinotti J., 2017, pág. 1)

La misma fuente afirma que actualmente nos encontramos inmersos en un contexto institucional donde el control ciudadano es una realidad diaria y cada individuo se convierte en multiplicador horizontal de los aciertos o errores de la “cosa pública”, lo cual constituye un elemento adicional de mitigación de riesgos. Se incluyen en el control nuevos actores que provienen no sólo de las entidades públicas o de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y son los actores sociales que evidencian los beneficios o los errores de la administración pública.

Se resalta el requisito obligatorio de que las acciones de control externo gubernamental se adecúen a diversos servicios que prestan las organizaciones públicas y la necesidad de que se realicen con parámetros de mayor impacto aprovechando el acceso a la información

institucional y el soporte que en su momento se puede obtener incluso de la sociedad como usuaria de dichos servicios.

Con respecto al proceso de la auditoría gubernamental y específicamente en la fase de planificación, la Norma Ecuatoriana de Auditoría Gubernamental, (NEAG), PAG 05: Planificación Específica de la Auditoría Gubernamental, indica:

La planificación de la auditoría incluirá la evaluación de los resultados de la gestión de la entidad a examinar con relación a los objetivos, metas y programas previstos.

La evaluación del control interno es obligatoria para obtener información complementaria, evaluar y calificar los riesgos, así como seleccionar los procedimientos que se aplicarán. (Contraloría General del Estado, 2002, pág. 21)

El enfoque de la auditoría gubernamental, por principio y norma, debe orientarse a las áreas críticas de las organizaciones de servicio público. Esta concepción define su eficacia y utilidad. Sin embargo, es de relevante importancia que la evaluación de riesgos como propósito del sistema de control interno institucional, sirva como elemento clave en la planificación anual de las acciones de control.

En armonía con esta disposición normativa y referenciando a las Normas de Auditoría Interna Gubernamental de la República Argentina:

Las principales tareas para la elaboración del plan estratégico de auditoría comprenden: la obtención y análisis de la información del organismo sujeto a control, la presentación desagregada de sus componentes, la determinación y evaluación de los riesgos, la selección de los proyectos de auditoría, la previsión de los recursos para su realización y la presentación ordenada de la estimación de su ejecución en el tiempo. (Sindicatura General de la Nación, 2002, pág. 18)

Además,

El director ejecutivo de auditoría es responsable de desarrollar un plan basado en riesgos. Para ello, debe tener en cuenta el enfoque de gestión de riesgos de la organización, incluyendo los niveles de aceptación de riesgos establecidos por la dirección para las diferentes actividades o partes de la organización. Si no existe tal enfoque, el director ejecutivo de auditoría utilizará su propio juicio sobre los riesgos después de consultar con la alta dirección y el Consejo. (Frett, 2010, pág. 19)

Estas citas confirman la relación directa y necesaria entre la gestión de riesgos institucional con el enfoque de una auditoría. Su funcionamiento coordinado garantiza mayor eficacia al proceso de control externo.

La exposición de los antecedentes, conceptos y requisitos normativos conduce la investigación a la determinación de su nivel real de implementación y de enlace de los dos elementos narrados como son el control interno y el control externo o auditoría gubernamental.

1.3 Estado del arte

La auditoría basada en riesgos no es una modalidad considerada dentro de las auditorías incluidas en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado en el Ecuador, la misma que faculta la ejecución de auditorías financieras, de gestión, de aspectos ambientales, de obra pública y exámenes especiales. En Derecho Público sólo se puede obrar según lo dispone la norma, sin embargo, los requisitos metodológicos señalados, como ya se explicó, refieren la necesidad de que las acciones de control de cualquier naturaleza sean enfocadas en función a los riesgos identificados dentro de las organizaciones de servicio público auditadas.

Sin embargo, para arribar a la auditoría basada en riesgos, debemos obligatoriamente hacer paso por la gestión de riesgos como parte de los sistemas de control interno. Un

referente obligatorio es el modelo COSO, que será también ampliado en el marco normativo, pero que en este espacio debe ser reseñado en función del aporte teórico y metodológico que a la fecha haya generado.

La misión de la organización COSO, es:

La misión del Comité de Organizaciones Patrocinadoras (COSO) es proporcionar liderazgo intelectual a través del desarrollo de marcos integrales y orientación sobre la gestión de riesgos corporativos, el control interno y la disuasión del fraude diseñados para mejorar el desempeño y la gobernanza de la organización y reducir el alcance del fraude en las organizaciones. (COSO, www.coso.org, 2021)

En cumplimiento a su misión, COSO, ha generado múltiples marcos de trabajo orientados entre otros temas a la gestión de riesgos. En el año 2004 publicó el Marco Integrado para la Administración de Riesgos Empresariales, ERM, cuya finalidad es generar un modelo de gestión de riesgos corporativos. Este documento generó aportes importantes con respecto a su versión anterior, sobre todo por el enlace de los objetivos corporativos con los riesgos que afrontan y su posterior tratamiento, aspectos que con la pertinente desagregación constan en este modelo.

El avance de publicaciones relacionadas con el sistema de administración de riesgos por parte de esta organización es vertiginoso. Según su página web, desde el año 2009 hasta la fecha, tienen generados 17 documentos, siendo el último, *Orientación sobre la gestión de riesgos de cumplimiento: aplicación del marco COSO ERM*, cuya fecha es noviembre 2020. La experiencia acumulada de esta organización genera un inventario importante de investigaciones relacionadas con el control interno. La más reciente expone entre los justificativos de su publicación:

Los riesgos de cumplimiento son riesgos comunes y frecuentemente materiales para lograr los objetivos de una organización ... Esta publicación tiene como objetivo proporcionar una guía sobre la aplicación del marco COSO ERM para la identificación, evaluación y

gestión de los riesgos de cumplimiento por alineándolo con el marco del programa C&E, creando una poderosa herramienta que integra los conceptos subyacentes a cada uno de estos valiosos marcos. (COSO, 2020, pág. 1)

En la misma fuente se define al riesgo como la posibilidad de que puedan ocurrir eventos que afecten el logro de la estrategia y los objetivos de la organización. En el caso particular del documento referido,

Los riesgos de cumplimiento son aquellos relacionados con posibles violaciones de las leyes, regulaciones, términos contractuales aplicables, estándares o políticas internas donde tal violación podría resultar en responsabilidad financiera directa o indirecta, civil o criminal sanciones, sanciones reglamentarias u otros efectos negativos para la organización o su personal. (COSO, 2020, pág. 1)

Están reconocidas otras categorías de objetivos que se complementan con los de cumplimiento. Para el análisis de prácticas y metodologías recientes, esta fuente es útil. Desagrega sus requisitos en 20 principios agrupados en 5 componentes:

- Gobernanza y cultura
- Estrategia y establecimiento de objetivos
- Desempeño
- Repaso y revisión
- Información, comunicación e informes. (COSO, 2020, pág. 6)

Específicamente para el modelo de gestión de riesgos, los principios relacionados con el componente desempeño, incluyen entre otros, los pasos para la identificación de riesgos cuyo propósito esencial es la elaboración del inventario de riesgos utilizando las herramientas y enfoques que organizacionalmente se consideren pertinentes, evaluar la severidad o gravedad del riesgo en función a su probabilidad e impacto, priorización de riesgos para determinar el orden y

el nivel de atención de los riesgos e implementar respuestas al riesgo que usualmente involucra el diseño y la implementación de controles internos mejorados.

Los requisitos expuestos y las Normas de Control Interno de Ecuador presentan una similitud casi total. El grupo 300, precisamente denominado Evaluación del riesgo, incluye la identificación, valoración, respuesta y plan de mitigación de riesgos.

Debe resaltarse que la gestión de riesgos ha cobrado relevancia significativa. La norma ISO 9001-2015, incorporó en sus cláusulas la exigencia de que una organización certificada cumpla con un sistema de gestión de riesgos. Al respecto, la referida norma ISO 9001 (2015), señala:

... para ser conforme con los requisitos de esta Norma Internacional, una organización necesita planificar e implementar acciones para abordar los riesgos y las oportunidades, lo cual establece una base para aumentar la eficacia del sistema de gestión de la calidad, alcanzar mejores resultados y prevenir los efectos negativos, situación que se relaciona con la existencia y actualización de un sólido sistema de control interno institucional. (pág. 4)

Se puede afirmar que la metodología se encuentra desarrollada, avalada por modelos internacionales y disponible para la administración pública ecuatoriana. Debe aclararse que estos requisitos normativos datan del año 2009. Esta parte constituye el primer elemento necesario para el correspondiente enlace con la auditoría gubernamental.

No siempre los riesgos institucionales son adecuadamente tratados y existen márgenes no atendidos. Al efecto, los niveles de riesgo residual obtenidos de las matrices de riesgo institucional deberían considerarse como uno de los criterios prioritarios para la elaboración de los planes anuales de control externo y posteriormente en la planificación específica de

cada acción de control, es decir lograr una auditoría basada en riesgos. Siendo éste un propósito de la investigación es oportuno explorar el inventario de estudios relacionados.

Con respecto a bibliografía disponible, se citan los siguientes aportes:

El plan de trabajo de la actividad de auditoría interna debe estar basado en una evaluación de riesgos y exposiciones que puedan afectar el ente económico.

El calendario de trabajo de auditoría debe estar basado, entre otros factores, en las prioridades de una evaluación de riesgos, tales como: materialidad, liquidez de activos, competencia de la gerencia, calidad de los controles internos, grado de cambio o estabilidad, tiempo transcurrido desde la última auditoría, complejidad, relaciones del personal y gubernamentales, etc.

Al llevar a cabo trabajos de auditoría interna, los métodos y técnicas de pruebas y validaciones deben reflejar la materialidad del riesgo y la probabilidad de ocurrencia.

La información y comunicación a la Alta Gerencia deben transmitir conclusiones de gestión de riesgos y recomendaciones para reducirlos o contrarrestarlos.

El jefe de auditoría interna debe preparar un estado de la adecuación de los controles internos para mitigar los riesgos, al menos una vez al año. (Estupiñán Gaitán, 2011, págs. 198 - 199)

De la misma fuente:

Si en una organización aún no ha establecido un proceso de administración del riesgo E.R.M., el auditor interno tiene la obligación de presentar un informe especial para que se establezca dicho proceso, indicando claramente la importancia y beneficios que existen para la empresa. Llegado el caso, de que le soliciten a la auditoría interna su establecimiento dentro de un rol proactivo, es importante aclararle a toda la administración en general, que la Junta Directiva o Consejo de Administración es el “propietario de los riesgos” y por ende responsables de identificar, mitigar y vigilar los diferentes riesgos. (Estupiñán Gaitán, 2011, pág. 200)

El autor resalta la importancia de que el auditor revise la existencia y actualización de un proceso de gestión de riesgos. En el análisis del texto no se expone la incidencia que pueden tener los resultados de la gestión de riesgos, en el enfoque de auditoría.

La siguiente cita refleja un avance adicional:

Las auditorías basadas en gestión de riesgos logran grandes beneficios provenientes de las otras generaciones de auditoría y además toman en consideración los objetivos claves del negocio, la tolerancia de la gerencia al riesgo y los factores clave de desempeño. Esto ayuda a asegurarle a la alta dirección que las auditorías están enfocando las áreas que son relevantes y valiosas para la organización y que los recursos de auditoría interna están siendo utilizados de forma efectiva. (Frett, 2010, pág. 14)

El material muestra un interesante progreso en la identificación de la utilidad que tiene la matriz de riesgos al momento de enfocar la auditoría hacia las áreas misionales de la organización. Se complementa con un análisis de los riesgos y los controles que mitigarían sus efectos. Es necesario, sin embargo, profundizar en la relación entre las debilidades propias del control interno y los riesgos que no se atendieron con los procedimientos de auditoría que permitan su tratamiento por medio del control externo.

Por otra parte, la Norma Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, ISSAI 100 Principios fundamentales de auditoría del sector público, señala:

46. Los auditores deben conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría

La naturaleza de los riesgos identificados variará de acuerdo con el objetivo de auditoría. El auditor debe considerar y evaluar el riesgo de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o representaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con la materia/asunto en cuestión. Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos. Esto se puede lograr mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad o el programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes. El auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, incluyendo la implementación y diseño de los controles internos para enfrentarlos. En un análisis del problema, el auditor debe considerar los indicios reales de problemas o de desviaciones de lo que debería ser o esperarse. Este proceso incluye el examinar varios indicadores de problema con el fin de definir los

objetivos de la auditoría. La identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría deben considerarse durante todo el proceso de la auditoría. (INTOSAI, 2013, pág. 15)

Si bien existe una concepción detallada de los riesgos institucionales, su enfoque es principalmente hacia la auditoría financiera y son evaluados en función de la posibilidad de una presentación errónea de los reportes financieros.

De la revisión a las principales revistas científicas se encuentra abundante investigación con respecto al riesgo de fraude y su respuesta por medio de la auditoría. Sin embargo, la administración de riesgos debe ser concebida como un elemento del sistema de control interno que se encuentra en los procesos, procedimientos y actividades propios de cada institución, con el propósito de mitigar eventos, relacionados o no con hechos fraudulentos, pero que pueden afectar negativamente el logro de los objetivos institucionales. En este sentido, la investigación tiene un alcance superior, pues como se ha insistido pretende establecer la relación lógica y técnica entre la gestión de riesgos y la auditoría, considerando a ésta como un elemento adicional para mitigar aquellos riesgos que no fueron adecuadamente tratados al interior de la organización pública.

Google Académico, reporta a la fecha, las siguientes investigaciones relacionadas con auditoría basada en riesgos.

Manual de auditoría basado en riesgo para entidades bancarias en Panamá: El presente trabajo de investigación Manual de Auditoría Basado en Riesgo para Entidades Bancarias en Panamá enfoca los principales objetivos a través de los cuales se debe cumplir con las Normas establecidas para la profesión de la Auditoría Interna, en adición con aspectos generales de Ética del auditor. (Acosta B., Hernández H. y Pedroza V., 2014)

El documento es una narrativa conceptual del proceso de auditoría, sin una explicación de la relación entre riesgos corporativos y enfoque de auditoría. Además, como su título lo señala, tiene orientación a entidades bancarias.

Auditoria basada en riesgos de crédito en las cooperativas de ahorro y crédito del área metropolitana de San Salvador: Ante la problemática observada en las cooperativas de ahorro y crédito, sobre el deficiente conocimiento de la aplicación de los riesgos de crédito, se vuelve necesario tener una guía que permita al usuario desarrollar e implementar este tipo de auditorías, debido a ello se efectuó la presente investigación que tiene como finalidad proporcionar el material necesario para realizar auditorías basadas en riesgo de crédito, mediante el cual permita al usuario identificarlos de manera oportuna, logrando disminuirlos a tiempo para cumplir con las metas y objetivos propuestas por la administración. (Figuroa J., Portillo R. y Vásquez F., 2014, pág. i)

La investigación es una tesis presentada en la Universidad de El Salvador. Si bien en términos generales se establece una relación entre riesgos y enfoque de auditoría, no se evidencia la correspondencia entre el sistema de gestión de riesgos de la organización y el enfoque de auditoría por medio de sus procedimientos. Además, está orientada a cooperativas de ahorro y crédito.

Auditoría de Sistemas basada en riesgos al SNNA de la SENESCYT: La finalidad de esta investigación fue relevar y entender los procesos tecnológicos, identificar los riesgos más significativos por medio de una valoración aplicando como marco de referencia las metodologías COSO ERM y COBIT 4.1, así como realizar la evaluación de dichos procesos con el objetivo de establecer recomendaciones que permitan mejorar los controles o deficiencias encontradas y comunicarlas formalmente a los Directivos ... (Vaca C, y Casanova E., 2014, pág. 1)

Es un artículo de orientación cualitativa, está enfocado a los procesos de Tecnologías de Información basándose en la metodología de COSO ERM y COBIT 4.1. No incorpora la

pretendida relación entre el sistema de gestión de riesgos corporativo con el enfoque de una auditoría tanto en términos generales como para una acción de control específica.

Implementación de auditoría con enfoque basado en riesgos en el proceso de atención de reclamos de una entidad financiera: cuyo objetivo es demostrar que la ejecución de actividades de auditoría interna con un enfoque basado en gestión de riesgos permite evaluar sistemáticamente el funcionamiento del proceso de atención de reclamos. (Rivero A., 2016, pág. 18)

Es una tesis de la Facultad de Economía de la Universidad de Lima, con una identificación importante a los objetivos de la investigación, sin embargo, su enfoque es estrictamente bancario.

Del análisis a estos documentos, en la mayoría no se evidencia la relación requerida entre la gestión de riesgos y el enfoque de auditoría gubernamental. Éstas y otras investigaciones incluidas en la revista científica señalada tienen su enfoque hacia la información financiera.

Scielo, no reporta investigaciones relacionadas auditoría basada en riesgos.

World Wide Science, incluye los siguientes documentos relacionados con la investigación.

La auditoría interna basada en riesgos y las decisiones financieras de las cooperativas de ahorro y crédito en Ambato, Ecuador: El presente estudio tiene como objetivo determinar la relación que tiene la auditoría interna basada en riesgos con la toma de decisiones financieras en las Cooperativas del Segmento I de la ciudad de Ambato, Ecuador. (Mayorga C. y Frías J., 2019, pág. 271)

El artículo, según los autores, explora la relación de la auditoría interna basada en riesgos y la gestión de las decisiones financieras de fondeo e inversiones en las cooperativas

de ahorro y crédito segmento uno del cantón Ambato. No incluye la descripción detallada de la metodología de enlace de la gestión de riesgos corporativa con el enfoque de una auditoría.

Añaden, Mayorga C. y Frías J. (2019) en sus conclusiones, que la metodología de auditoría interna ejecutada con base al Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna mediante las guías de implementación, las cooperativas de ahorro y crédito del Segmento I del cantón Ambato no enfatizan su trabajo de auditoría interna basada en riesgos, debido a que no disponen en su totalidad la matriz de riesgos de auditoría interna, no cuantifica con impacto y probabilidad los hallazgos detectados, no prioriza las actividad en función de los riesgos. La toma de decisiones financieras se basa en cierta medida en los informes de Auditoría Interna basada en riesgos, porque no han desarrollado en su totalidad la matriz respectiva lo cual no permite que las instituciones motivo de estudio homologuen sus procedimientos.

Son precisamente estos aspectos, los que serán analizados en la investigación.

Implementación de la auditoría basada en el riesgo en una entidad en el "sistema s": el caso de SEBRAE/CE: El estudio es importante, tanto para el entorno empresarial, mostrando las etapas de la implementación de esta metodología, como para la academia, que tiene pocos estudios relacionados con el tema, como observación empírica. Por lo tanto, la pregunta de investigación: ¿Qué factores contribuyen a la correcta ejecución de una auditoría basada en riesgo? (Pinho R. C. de S. & Brandao Bezerra L., 2015, pág. 33)

El alcance del artículo se orienta a identificar los aspectos positivos, entre los cuales se encuentra un sólido sistema de control interno, con su correspondiente componente de gestión de riesgos, que promoverían el éxito de la implementación de una auditoría basada en

riesgos. Este propósito complementa el objetivo previsto y si bien brinda relevancia a este tipo de auditoría, no llega al detalle metodológico de la misma.

Impacto del control interno en los riesgos de una auditoría externa de estados financieros: Con el presente trabajo se pretende contribuir a la difusión entre el sector empresarial, principalmente, de una alternativa que les permita detectar y minimizar los riesgos o errores a los que son susceptibles al momento de realizar sus operaciones del día a día: “El Control Interno”, que es un sistema diseñado para ayudar a mejorar los diferentes procesos en los que incurre una corporación, tomando en cuenta que las empresas necesitan evitar, en mayor medida, el margen de error que pudieran tener al momento de realizar alguna actividad.

Aunado a ello, otro propósito que se persigue es mostrar el impacto que suscita la implementación, o la nula utilización, de un sistema de control interno sobre los riesgos de detección a los que se enfrenta un auditor externo en la realización de su trabajo profesional de auditoría y en la consecuente emisión del dictamen resultante. (Arcos S., Zamora L., Tamez X. y Martínez G., 2019, págs. 230 - 231)

El documento es una reseña teórica de los componentes del sistema de control interno y su relación con el nivel de rigor de las pruebas de auditoría. Su enfoque es financiero y no consta la descripción metodológica de dicha relación.

Estas investigaciones, relacionadas con las experiencias de auditoría basada en riesgos, confirman que la metodología disponible es mínima. Si bien demuestran un avance teórico y normativo suficiente que sustenta y exige el enfoque de la auditoría hacia los riesgos críticos de la organización, no se evidencia la relación procedimental entre la gestión de riesgos propia de los sistemas de control interno con la planificación y ejecución de la auditoría gubernamental. Los casos que se acercan a este propósito tienen enfoque financiero o bancario del sector privado.

El inventario descrito aporta sin duda fundamentos, especialmente teóricos, que confirman la necesidad de profundizar el desarrollo metodológico de un precedente enlace entre el control interno, en especial su componente de gestión de riesgos, con la auditoría gubernamental. Este aspecto que procedimentalmente tiene escasas o nulas experiencias constituye uno de los hilos conductores de la investigación.

1.4 Definición del problema

El recorrido descriptivo previo incluyó la identificación de aspectos clave del Estado, entre los cuales se describió la necesidad de competencias adecuadas para el cumplimiento y aplicación de una base normativa. A nivel organizacional, se insistió en el alineamiento de sus integrantes, que proceden de diversos contextos socioeconómicos, a la división del trabajo y reglas administrativas.

De igual forma, la exploración de las características esenciales del neoinstitucionalismo, en el que el Estado asume un rol preponderante para sostener los modelos y programas de desarrollo económico.

Todos los propósitos referidos descienden en la esfera de las políticas públicas. Se citaron aquellas que tienen relación con el sistema de control gubernamental, resaltando que en su diseño e implementación se requiere la participación directa de servidores públicos con aptitudes y experiencia adecuadas a esta exigencia.

Aún con las características particulares y diferenciadas, que puedan tener distintos Estados e incluso distintas organizaciones, existen atribuciones jurídicas que se plasman en planes, programas, objetivos y metas, con la perspectiva de su cumplimiento. El motor que

brinda soporte para la seguridad razonable en su consecución es el sistema de control gubernamental.

Se confirmó la existencia de una base conceptual y normativa que define la necesidad de planificar y ejecutar acciones de control o auditorías gubernamentales que gocen del debido enfoque y que garanticen resultados de mayor eficacia y utilidad para las organizaciones de servicio público y por ende para la sociedad que hace uso de sus servicios.

Sin embargo, pese a la existencia de conceptos y normas expedidas desde el año 2002 y 2009, la aplicación y actualización de los modelos de gestión de riesgos a nivel del sector público ecuatoriano no es significativa, lo cual dificulta identificar áreas críticas al interior de dichas organizaciones. El efecto, además de la falta de tratamiento oportuno de aquellos eventos que interfieran en la consecución de metas y objetivos institucionales, es la ausencia de información esencial para un eficaz enfoque de la auditoría gubernamental.

Confirmar la validez técnica de los modelos de control gubernamental vigentes en Ecuador, realizar una exploración de su situación actual y generar la conexión metodológica entre el sistema de control interno y la auditoría gubernamental, son los propósitos básicos de este análisis.

Preguntas de investigación

- ¿Los modelos de control gubernamental ecuatorianos guardan conformidad con sus similares de la región?
- ¿Cuáles son las causas por las que los modelos de gestión de riesgo, exigidos normativamente no están aplicados en forma generalizada en la administración pública ecuatoriana?

- ¿Cuál es la incidencia de la inexistencia o debilidad del modelo de gestión de riesgos en el enfoque de la auditoría gubernamental?
- ¿Es factible diseñar una metodología de auditoría gubernamental que utilice la información del modelo de gestión de riesgos?

1.5 Objetivos

Objetivo general

- Analizar las causas por las cuales el modelo de gestión de riesgos legalmente aprobado en Ecuador no tiene un nivel de implementación significativo en la administración pública y su incidencia en el enfoque de la auditoría gubernamental.

Objetivos específicos

- Identificar las características y composición de los sistemas de control interno y de control externo como parte del sistema de control gubernamental ecuatoriano y compararlos con similares marcos normativos de la región para confirmar su validez técnica y alineación con las tendencias internacionales
- Describir la importancia del sistema de control interno, en especial de la gestión de riesgos, en la administración pública y en la auditoría gubernamental
- Elaborar una propuesta metodológica para la implementación de la auditoría basada en riesgos, como una alternativa de control externo eficaz.

1.6 Metodología

La investigación tiene enfoque mixto y principalmente cualitativo pues se orienta al análisis conceptual de las características principales del Estado, la organización, la neo institucionalidad y la rendición de cuentas, para posteriormente identificar la estructura normativa del sistema de control gubernamental en la administración pública ecuatoriana, la identificación de debilidades de implementación en modelos de control interno y la generación de un modelo que enlace la gestión de riesgos con la auditoría gubernamental.

Se analiza información proveniente de instituciones que pertenecen a todas las categorías constitucionales del sector público. Se logró información, en orden de participación en la encuesta, de entidades públicas, empresas públicas, Gobiernos Autónomos Descentralizados y entidades creadas por la Constitución.

El alcance cronológico, considerando que es un tema relacionado con disposiciones legales y normativas del sistema de control gubernamental ecuatoriano, abarca desde la expedición de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, el 12 de junio de 2002 hasta noviembre de 2020. Complementan los requisitos legales que constan en este instrumento jurídico, las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental y las Normas de Control Interno expedidas el 10 de octubre de 2002 y el 14 de diciembre de 2009, respectivamente. Como se señala, estas normas son jerárquicamente inferiores a la Ley Orgánica referida, pero se adecúan y promueven su cumplimiento. Las disposiciones señaladas tienen alcance a todas las entidades que conforman el sector público ecuatoriano.

El análisis bibliográfico y documental es necesario para definir los aspectos esenciales del Estado, la organización, la neoinstitucionalidad, la participación social, la rendición de cuentas y la importancia del sistema de control interno y en especial de la gestión de riesgos

en la administración pública. La relevancia de este último aspecto se expone en todos los modelos de administración pública y permite confirmar, al menos teórica y normativamente, que su funcionamiento genera insumos importantes para el control posterior.

Importantes conclusiones son generadas por el análisis comparativo de las normas nacionales con legislaciones de otros países de la región, con la precaución de incluir un grupo de aquellos que pertenecen a la OLACEFS y por tanto sus EFS se acogen a directrices internacionales comunes.

La comparación agudiza nuestra capacidad de descripción y permite sintetizar los elementos diferenciadores y comunes de un fenómeno particular que ocurra en la gestión. Además, otorga criterios para verificar hipótesis, generadas con base en el descubrimiento inductivo, lo que permite validar o no afirmaciones y/o conceptos y así continuar en una fase superior de construcción de teorías explicativas que den cuenta de la gestión pública como objeto de estudio. (Pliscoff C. y Monje P., 2003, pág. 4)

Se aplicaron encuestas con servidores públicos, pertenecientes a todas las categorías de entidades públicas señaladas en la Constitución de Ecuador, con el objeto de definir el nivel de aplicación del modelo de gestión de riesgos y en los casos pertinentes las causas para su no aplicación. Se lograron 302 respuestas que justificaron el tamaño de la muestra requerida.

De igual forma se emplearon estas técnicas con directores y personal operativo de auditoría para confirmar si los resultados de los modelos de gestión de riesgo institucional están siendo utilizados o no en las planificaciones anuales de control, en la planificación específica de las auditorías gubernamentales y en el diseño de procedimientos de auditoría. Se lograron 74 respuestas de un total de 160 auditores internos gubernamentales, es decir se obtuvo una muestra significativa y representativa, que pertenecen a todas las categorías

constitucionalmente definidas para entidades públicas como son empresas públicas, Gobiernos Autónomos Descentralizados, instituciones creadas por la Constitución y organizaciones de las Funciones de Estado. Esta encuesta se complementó con una investigación final relacionada con la percepción de un grupo de gerentes de auditoría, con respecto a las expectativas relacionadas con la gestión de riesgos y su utilidad en procesos de control externo.

Con los resultados obtenidos y considerando que es una investigación cualitativa no es de relevancia establecer correlaciones estadísticas entre la información derivada, sino obtener un conocimiento empírico y detallado de la problemática identificada y mediante la aplicación del método inductivo se establecieron conclusiones con respecto a la situación actual del sistema de control gubernamental y al nivel de relación entre el modelo de gestión de riesgos con la auditoría gubernamental.

Para la generación de la metodología de la auditoría basada en riesgos, se aplicó el método deductivo pues existen premisas conceptuales y normativas que exigen su implementación. Estos requisitos definen el qué se quiere establecer dentro de las entidades públicas tanto en lo relacionado al sistema de control interno (gestión de riesgos) como para el control externo o auditoría gubernamental. Sin embargo, el cómo se aplicarían dichas disposiciones es uno de los objetivos de la investigación. Al efecto, en cumplimiento de la normativa vigente, se desarrollaron modelos tanto de mapas de riesgo corporativo y matrices de enfoque como parte de las acciones de control, que evidencian la relación entre ambos.

1.7 Organización del documento

La investigación está organizada de la siguiente manera:

El **capítulo I**, desarrolla los antecedentes, justificativos e importancia de la investigación para el sistema de control gubernamental.

El **capítulo II**, expone el marco normativo del sistema señalado, partiendo desde los elementos conceptuales hasta llegar a las características legales y normativas, tanto de control interno como de control externo, vigentes en países de la región y especialmente en el caso ecuatoriano, así como los elementos comunes y diferenciales del control en diversos modelos de administración pública.

Con esta referencia, en el **capítulo III**, se desarrolla normativa y metodológicamente el modelo de gestión de riesgos como parte del sistema de control interno institucional, y luego del estudio de campo se determina la problemática y el nivel de aplicación de éste en diversas entidades del sector público ecuatoriano.

El **capítulo IV**, presenta el proceso de la auditoría basada en riesgos y el diseño de una estrategia que enlace los procedimientos de auditoría, en la fase de planificación, con los niveles de riesgo residual descritos en el capítulo anterior. Se complementa con la encuesta aplicada a un grupo representativo y significativo de auditores internos gubernamentales, que permitió definir el déficit de implementación de la propuesta y las razones correspondientes.

En la parte final, el **capítulo V**, expone las conclusiones obtenidas con respecto a los objetivos de investigación y relaciona los resultados empíricos con los pronunciamientos teórico – normativos de la teoría de Estado, capacidades organizaciones, transparencia y

rendición de cuentas y sistema de control gubernamental. Además, considerando la realidad institucional, se plantean sugerencias.

CAPÍTULO II

Marco normativo del Sistema de Control Gubernamental

Una vez que se encuentran definidos los lineamientos esenciales de la investigación, es pertinente abordar la base normativa en la que se sustentará nuestro análisis.

Al tratarse de un elemento clave de la administración pública la recopilación involucra obligatoriamente las leyes y normas relacionadas con el control gubernamental, cuya comprensión establecerá que los modelos, procedimientos y metodologías propuestas estén alineadas a estos contenidos.

Pertinente aclaración constituye la conformación del sistema de control en dos componentes, que siendo normativamente independientes tienen una relación técnica ineludible, el control interno y el control externo. Ambos serán desarrollados en términos teórico – normativos.

2.1 Bases conceptuales del sistema de control

En el capítulo anterior, se desarrolló la cadena vertical y las relaciones existentes entre las características principales del Estado y la organización, y su importancia para la consecución de las Políticas Públicas por medio de sus programas, proyectos, planes y objetivos institucionales. La información expuesta, a diferentes niveles de gestión, coincidía en que las capacidades estatales, se orientan al logro de los objetivos y metas.

Estas capacidades están representadas, entre otros aspectos, por procesos, procedimientos y actividades propias de cada institución pública, que en forma encadenada

coadyuvan al logro de los propósitos institucionales, sectoriales y nacionales. Lo expuesto, hace relación a los sistemas de control que forman parte del quehacer habitual de toda organización.

Una fuente pertinente para definir un sistema, considerando su aceptación e implementación a nivel mundial, constituye la normativa de la Organización Internacional de Estandarización, ISO. Un sistema de gestión (ISO, 2015) es concebido como un conjunto de elementos de una organización interrelacionados o que interactúan para establecer políticas, objetivos y procesos para lograr estos objetivos. Es de resaltar la condición de existencia de elementos que tengan interacción para el logro de los objetivos, lo cual guarda conformidad con lo expuesto por (Bell T., 2008), al señalar que un sistema es una colección de partes que interactúan para funcionar como un todo.

En armonía con el propósito esencial de la investigación, la conceptualización del sistema de control debe relacionarse obligatoriamente con el entorno público. En la administración pública los objetivos están legalmente definidos y es obligatorio que hacia ellos se encuentren alineados todos los recursos disponibles.

Al respecto, (Isuani F., Pereyra E., Serafinoff V., s/f) señalan que los miembros de estas organizaciones intentan satisfacer una serie de objetivos oficialmente establecidos, pero también otros que responden a intereses que les son propios y/o impuestos desde afuera. Además, Arellano Gault (2010), citado en (Isuani F., Pereyra E., Serafinoff V., s/f) afirma que “las organizaciones son entes biográficos, se componen de una serie de etapas, historias,

encuentros, personas concretas que van y vienen, entran y salen (...) Esto hace a las organizaciones, un entramado de trayectorias” (pág. 9). En el mismo sentido:

La acción de las personas debe sistematizarse, para que de forma planificada, organizada, dirigida y controlada aporten al cumplimiento de los objetivos nacionales e institucionales. Para ello existe la Gestión de Talento Humano que a decir de Idalberto Chiavenato, es la función que permite la colaboración eficaz de las personas (empleados, funcionarios, recursos humanos, o cualquier denominación utilizada), para alcanzar los objetivos institucionales, estratégicos y operativos. (Chiavenato I., 2009)

En párrafos precedentes se señaló que las capacidades organizacionales deben adaptarse a los entornos sociales para lograr su lealtad con respecto a los marcos jurídicos y las metas institucionales. Con estos antecedentes y como parte de la administración pública, se abordan los criterios legalmente definidos para el sistema de control.

Art. 5.- Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría del Estado. - Las instituciones del Estado, sus dignatarios, autoridades, funcionarios y demás servidores, actuarán dentro del Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría del Estado, cuya aplicación propenderá a que:

- 1.- Los dignatarios, autoridades, funcionarios y servidores públicos, sin excepción, se responsabilicen y rindan cuenta pública sobre el ejercicio de sus atribuciones, la utilización de los recursos públicos puestos a su disposición, así como de los resultados obtenidos de su empleo;
- 2.- Las atribuciones y objetivos de las instituciones del Estado y los respectivos deberes y obligaciones de sus servidores, sean cumplidos a cabalidad;
- 3.- Cada institución del Estado asuma la responsabilidad por la existencia y mantenimiento de su propio sistema de control interno; y,
- 4.- Se coordine y complemente con la acción que otros órganos de control externo ejerzan sobre las operaciones y actividades del sector público y sus servidores.

Art. 6.- Componentes del Sistema. - La ejecución del sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado se realizará por medio de:

- 1.- El control interno, que es de responsabilidad administrativa de cada una de las instituciones del Estado a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley; y,

2.- El control externo que comprende:

- a. El que compete a la Contraloría General del Estado; y,
- b. El que ejerzan otras instituciones de control del Estado en el ámbito de sus competencias. (Congreso Nacional, 2002, pág. 3)

Del análisis a estas disposiciones se determina que el sistema se orienta al logro de los objetivos institucionales mediante el cumplimiento de las disposiciones legales. Identifica además los dos elementos expuestos. En Ecuador, la administración pública según el artículo 227 de la Constitución de la República del Ecuador, “constituye un servicio a la colectividad, que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación” (Asamblea Nacional, 2008, pág. 44)

Es de especial atención la coordinación interinstitucional entre la EFS y otras entidades públicas de control como son las Superintendencias de Compañías, Valores y Seguros; de Bancos y de Economía Popular y Solidaria, entre otras, para garantizar la realización de acciones sistematizadas y complementarias de control externo, según sus competencias institucionales.

Es pertinente complementar estas bases conceptuales y normativas con los modelos de control que tienen mayor aceptación a nivel mundial y en especial en la región latinoamericana.

2.2 Modelos de control interno y externo

Con respecto a los sistemas de control interno aplicados a nivel mundial, una completa descripción comparativa consta en el Manual de Control Interno de la ciudad de Buenos Aires, (Sindicatura General, 2020):

Diversas entidades, tanto públicas como privadas a nivel internacional, han trabajado en iniciativas a fin de estandarizar los conceptos y elementos que enmarcan el Control Interno y de brindar herramientas para la implementación y gestión de los mismos. Actualmente coexisten varios sistemas que son implementados de acuerdo a la naturaleza, objetivos y características particulares de cada organización, siendo las que se describen a continuación un punto de referencia obligado cuando se tratan materias de Control Interno, ya sea para la gestión de las empresas, organizaciones, entidades de gobierno, como también en los proyectos de investigación.

MODELO: COSO. PAÍS DE ORIGEN: Estados Unidos

OBJETIVO:

Apoyar a la dirección para un mejor control de la organización.

ENFOQUE:

Incluye la identificación de riesgos internos y externos o los asociados al cambio. Resalta la importancia de la planificación y la supervisión. Plantea una matriz que interrelaciona los componentes de control.

ELEMENTOS/COMPONENTES:

1. Ambiente de control.
2. Evaluación de riesgos.
3. Actividades de control.
4. Información y comunicación.
5. Supervisión.

MODELO: CoCo. Criteria of Control Board. PAÍS DE ORIGEN: Canadá

OBJETIVO:

Ayudar a las organizaciones a perfeccionar el proceso de toma de decisiones a través de una mejor comprensión del control, del riesgo y de la dirección.

ENFOQUE:

Se sustenta en la teoría general de sistemas y de la contingencia. Resalta la importancia de la definición y adopción de normas y políticas. Plantea que el planeamiento estratégico proporciona sentido a la dirección. Define 20 criterios para diseño, desarrollo y modificación del control.

ELEMENTOS/COMPONENTES:

1. Propósito.
2. Compromiso.
3. Capacidad.
4. Supervisión y aprendizaje.

MODELO: TURNBULL Guía para Directores sobre el Código Combinado. **PAÍS DE ORIGEN:** Reino Unido

OBJETIVO:

Reflejar las buenas prácticas empresariales en las que se observa al Control Interno inmerso en los procesos del negocio, mantenerse relevante en un ambiente de negocios en continua evolución y permitir a la organización aplicar esta guía considerando las condiciones institucionales particulares.

ENFOQUE:

Consiste en la atención sobre el Control Interno del “Combined Code on Corporate Governance”. Incluye la administración de riesgos y el Control Interno como parte integral del negocio; pretende brindar a las organizaciones un libre diseño y aplicación de sus políticas de gobierno, a la luz de los principios de esta guía y considerando las circunstancias específicas de la organización.

ELEMENTOS/COMPONENTES:

1. Evaluación de riesgos (como elemento complementario al SCI).
2. Ambiente de control y actividades de control.
3. Información y comunicación.
4. Supervisión.

MODELO: ACC Australian Control Criteria. **PAÍS DE ORIGEN:** Australia

OBJETIVO:

Optimizar el proceso de toma de decisiones, favoreciendo para los trabajadores y otros grupos de interés el cumplimiento de los objetivos.

ENFOQUE:

Resalta la importancia del autocontrol y confianza mutua. Hace énfasis en los conocimientos y habilidades para el desarrollo de una actividad. Incluye un modelo de gestión de riesgos.

ELEMENTOS/COMPONENTES:

1. Establecer el contexto.
2. Identificar los riesgos.
3. Analizar los riesgos.
4. Evaluar los riesgos.
5. Tratar los riesgos.
6. Monitorear y supervisar.
7. Comunicar y consultar.

MODELO: CADBURY. PAÍS DE ORIGEN: Reino Unido

OBJETIVO:

Ampliar la comprensión de Control a un nivel más desarrollado, enfocándose en una conceptualización más metodológica del sistema de control.

ENFOQUE:

Se soporta en el sistema COSO, exceptuando lo referente a sistemas de información, que se incorpora en otros elementos.

ELEMENTOS/COMPONENTES:

1. Revisión de la estructura y responsabilidades de los Consejos de Administración y recomendación sobre un Código de Buenas Prácticas Corporativas.
2. Considera el rol de los auditores y aborda una serie de recomendaciones a la profesión contable.
3. Trata sobre los derechos y responsabilidades de los accionistas.

MODELO: VIENOT. PAÍS DE ORIGEN: Francia

OBJETIVO:

Establecer recomendaciones, entre las cuales se destacan los derechos, obligaciones y responsabilidades de supervisión y control, basadas en las reflexiones de Comisión Treadway.

ENFOQUE:

Fundamentado en los principios del modelo COSO.

ELEMENTOS/COMPONENTES: Componentes del Modelo COSO adaptados a los requisitos y necesidades particulares de las entidades públicas de Francia.

MODELO: MECI Modelo Estándar de Control Interno. PAÍS DE ORIGEN: Colombia

OBJETIVO:

Proporcionar la estructura básica para evaluar la estrategia, la gestión y los propios mecanismos de evaluación del proceso administrativo y, aunque promueve una estructura uniforme, puede ser adaptada a las necesidades específicas de cada entidad, a sus objetivos, estructura, tamaño, procesos y servicios que suministran.

ENFOQUE:

Se fundamenta en los principios de autocontrol, autogestión y autorregulación. Establece los requisitos para cada componente del control. Interrelaciona sistema de calidad, control interno y gestión para resultados.

ELEMENTOS/COMPONENTES:

1. Talento humano.

2. Direccionamiento estratégico.
3. Administración del riesgo.
4. Autoevaluación institucional.
6. Auditoría Interna.
7. Planes de mejoramiento.

MODELO: MICIL Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica

OBJETIVO:

Establecer un marco de referencia para las necesidades y las expectativas de los directores de las empresas privadas, de las instituciones públicas, de las organizaciones de la sociedad civil y de otros interesados.

ENFOQUE:

Se basa en asegurar un adecuado ambiente de control como pieza central, que promueve el funcionamiento efectivo de los otros componentes asegurando su funcionamiento efectivo en todos los niveles de la organización.

ELEMENTOS/COMPONENTES:

1. Ambiente de control y trabajo institucional.
2. Evaluación de los riesgos para obtener objetivos.
3. Actividades de control para minimizar los riesgos.
4. Información y comunicación para fomentar la transparencia.
5. Supervisión interna continua y externa periódica.

La siguiente cita confirma la pertinencia y procedencia de estos sistemas de control interno,

Se han publicado diversos modelos de Control, así como numerosos lineamientos para un mejor gobierno corporativo. Los modelos más conocidos son: el COSO (USA), el COCO (Canadá), el Cadbury (Reino Unido), el Vienot (Francia), el Peters (Holanda), King (Sudáfrica) y MICIL (adaptación del COSO para Latinoamérica).

Los modelos COSO, COCO y MICIL son los más adoptados en las empresas del continente americano. (Rivas G., 2011, pág. 120)

Los modelos TURNBULL, CADBURY, VIENOT Y MICIL, básicamente están estructurados en función al modelo COSO, respetan sus componentes y la relación sistémica entre ellos. Este modelo será expuesto con amplitud al abordar el sistema de control interno vigente en Ecuador. ²

² El capítulo III, expone las características y componentes del modelo COSO I y COSO II ERM. Este último relacionado con la gestión del riesgo corporativo.

El modelo ACC, desarrolla de forma detallada el sistema de gestión de riesgos. Es un antecedente importante del estándar que en la parte pertinente será analizado.³

El modelo COCO, tiene un pensamiento estratégico, parte de la definición de la misión y visión para luego desagregar los niveles de planificación en objetivos, identificación de riesgos y su respuesta por medio del compromiso del Talento Humano y la evaluación y aprendizaje con instrumentos como los indicadores de gestión.

El modelo MECI, propio de Colombia, tiene una estructura diferenciada de los anteriores, pero de igual forma sistémica y sistemática. Inicia con Talento Humano que debe incorporarse al direccionamiento estratégico de la organización basado en planes y programas, objetivos e indicadores de gestión, entre otros aspectos, para luego relacionarlos con el sistema de gestión de riesgos. Los resultados son autoevaluados, son valorados por auditoría interna e ingresan a los planes de mejoramiento. Como eje transversal, la información y comunicación, que enlaza todos los componentes descritos.

Se resalta, por tanto, el comportamiento sistemático de los componentes de todos los modelos y la presencia explícita de la gestión de riesgos en cada uno de ellos.

Los sistemas de control externo responden a las características y entorno propio de los países. Al tratarse de auditoría gubernamental, obligatoriamente deben ceñirse a las disposiciones normativas relacionadas. Con respecto a estos sistemas, se consideran los siguientes cuatro países:

³ El capítulo III, desarrolla en forma explícita el modelo de gestión de riesgos y hace referencia al Estándar australiano de administración de riesgos.

Auditoría basada en riesgos: una alternativa de mayor eficacia en las acciones de control en el Ecuador

Cuadro 1
Sistemas de control externo

Argentina	Bolivia	Colombia	Ecuador
<p>El acápite I.A, de las Normas de Control Externo Gubernamental (Auditoría General de la Nación, 2015), establece que el control externo gubernamental, encomendado por el artículo 85 de la Constitución Nacional a la Auditoría General de la Nación, comprende todo trabajo, que implique un proceso sistemático de obtención y evaluación de evidencias para determinar si la información o las condiciones existentes se corresponden con los criterios establecidos para emitir una conclusión. También los que consistan en comprobaciones especiales, constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y todos aquellos en los que se lleven a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría. Este proceso incluye la comunicación a los interesados. A efectos de la presente deberá entenderse por trabajo todo mandato, encargo o compromiso llevado a cabo en el marco de su competencia y del Plan de Acción Anual. Las tareas de control deben desarrollarse en forma oportuna, emitiendo el informe lo más cerca posible de la fecha a que está referida la</p>	<p>El artículo 16 de la Ley de Administración y Control Gubernamentales, (Ministerio de Hacienda, 1990), señala que la auditoría externa será independiente e imparcial, y en cualquier momento podrá examinar las operaciones o actividades ya realizadas por la entidad, a fin de calificar la eficacia de los sistemas de administración y control interno; opinar sobre la confiabilidad de los registros contables y operativos; dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros; y evaluar los resultados de eficiencia y economía de las operaciones. Estas actividades de auditoría externa posterior podrán ser ejecutadas en forma separada, combinada o integral, y sus recomendaciones, discutidas y aceptadas por la entidad auditada, son de obligatorio cumplimiento.</p>	<p>El artículo 267 de la Constitución Política de Colombia, (Corte Constitucional, 1991), determina que el control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación. Dicho control se ejercerá en forma posterior y selectiva conforme a los procedimientos, sistemas y principios que establezca la ley. Ésta podrá, sin embargo, autorizar que, en casos especiales, la vigilancia se realice por empresas privadas colombianas escogidas por concurso público de méritos, y contratadas previo concepto del Consejo de Estado.</p>	<p>El artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, (Asamblea Nacional, 2002), establece que el control externo que realizará la Contraloría General del Estado se ejercerá mediante la auditoría gubernamental y el examen especial, utilizando normas nacionales e internacionales y técnicas de auditoría. La auditoría gubernamental realizada por la Contraloría General del Estado consiste en un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluye el examen y evaluación críticos de las acciones y obras de los administradores de los recursos públicos. La auditoría gubernamental, no podrá modificar las resoluciones adoptadas por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus atribuciones, facultades o competencias, cuando éstas hubieran definido la situación o puesto término a los reclamos de los particulares, pero podrá examinar la actuación administrativa del servidor, de conformidad con la ley.</p>

información o se hayan producido los acontecimientos.			
---	--	--	--

Elaboración propia

Una de las principales coincidencias radica en que el control externo es por principio, posterior a la ejecución de las operaciones institucionales. Se resalta el carácter técnico del control posterior y su sometimiento a normas nacionales e internacionales, lo cual, si bien no está explícito en todas las referencias, tiene implícita la relación en cuanto a estructura y contenido con las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores, ISSAIs.

Otro aspecto relevante es la comunicación permanente pues al tratarse de auditoría gubernamental es obligatorio cumplir el debido proceso mediante el continuo reporte de los resultados provisionales y definitivos a los auditados con el afán de proveerles con suficiencia del derecho a la defensa. Es importante el propósito esencial de la auditoría que es la generación de informes con recomendaciones pues de esta forma se logra disminuir aquellos riesgos que no fueron adecuadamente tratados al interior de la organización.

2.3 El control en la administración pública

Para comprender la importancia intrínseca del control en los modelos organizativos, es pertinente la siguiente cita:

Una organización es una colectividad con una frontera relativamente identificable, un orden normativo, niveles de autoridad, sistemas de comunicaciones y sistemas de coordinación de membresías; esta colectividad existe de manera continua en un ambiente y se involucra en actividades que se relacionan por lo general con un conjunto de metas; las actividades tienen resultados para los miembros de la organización, la organización misma y la sociedad. (Hall R., 1996, pág. 33)

El control es una necesidad transversal en las organizaciones, aun reconociendo distintos modelos de administración. Según la cita, el control por medio del orden normativo,

los niveles de autoridad y el conjunto de actividades se orientan al logro de las metas comunes orientadas a la sociedad.

A continuación, se desarrollan las características propias de los modelos de administración pública para evidenciar en los mismos, la presencia del control, con sus características específicas.

2.3.1 Modelo burocrático

La *burocracia*, en su modelo ideal weberiano, está conectada tanto con la efectividad de la democracia, que requiere estabilidad y continuidad en la satisfacción de las necesidades colectivas, como con la legitimidad del ejercicio del poder a través de la aplicación neutral y objetiva de la ley (Echevarría, 2006, pág. 2).

La orientación principal del modelo burocrático es lograr atender las necesidades colectivas bajo estándares definidos. Estas particularidades, cuya esencia es la definición y aplicación obligatoria de la ley, nos lleva a la concepción actual de la administración pública, que como señala Ramió (2001), va asociada al concepto de *burocracia*, es decir, una organización jerárquica en que cada unidad tiene unas responsabilidades claramente delimitadas estando sus actuaciones reguladas mediante reglas escritas y mecanismos de control vertical. (pág. 15)

Estructuras orgánicas que se alinean para cumplir la finalidad de la administración pública, es decir atender las necesidades y expectativas de la sociedad, las mismas que bajo un marco de planificación y presupuesto, aprobados legalmente, deben ser considerados como el fin último de la administración pública bajo el modelo burocrático. La discrecionalidad en la toma de decisiones está restringida, pues el derecho público así lo estipula.

Los actores relevantes de la *burocracia*, son: el servidor público, la estructura con sus jerarquías y funciones; y la norma. El servidor público, que accedió a su cargo mediante procesos meritocráticos se incorpora a una estructura con una clara delimitación de actividades que deben cumplirse según la norma. Si bien, éstos son los actores esenciales, debe reconocerse la importancia que tienen en el modelo burocrático, el presupuesto, la planificación y el control. En su momento, la *burocracia* para Ramió (2001) constituyó la respuesta a las necesidades derivadas de la modernidad, una modernidad racionalizadora que se manifestaba en el dominio de la eficiencia, la predictibilidad, la calculabilidad y el control tecnológico. (pág. 15)

Parafraseando a Simon, Smithburg y Thompson (1956), las responsabilidades del servidor público al relacionarse con un marco normativo más estricto tienen mayor nivel de exigencia en las instancias correspondientes. Añaden estos autores que la administración debe ser democrática enlazando los valores individuales con los corporativos, lo cual desde todo punto de vista es plausible, sin embargo, estos elementos etéreos deben plasmarse en objetivos y propósitos palpables y útiles a la sociedad. Igualmente, los autores concluyen que uno de los temas a tratarse al abordar la administración pública, es la forma como deben organizarse las dependencias públicas de una forma más eficaz. Nuevamente aterrizamos en el tema de control de dichos servicios o productos públicos, pues la eficacia está íntimamente relacionada con este enfoque y con la utilidad social generada.

Los resultados que persigue la *burocracia*, estandarizados por medio de estructuras, funciones, procesos y procedimientos rigurosos y baja adaptabilidad a una sociedad en permanente cambio, no garantizan los efectos deseados. Si bien persigue como uno de sus resultados relevantes la legitimidad de sus acciones, basada en un modelo normativo de

aplicación obligatoria pues el derecho público permite hacer sólo lo que está escrito, no debe descuidarse el alineamiento de dichas directrices a la planificación institucional y por su intermedio a la satisfacción de necesidades colectivas.

Este tipo de estructuras burocrático – maquinales precisan de fuertes dosis de control interno y externo que evite “desviaciones” o incumplimientos de los que se entiende debe ser mera ejecución. El control tendría como finalidad el examen de la coherencia entre objetivos, procedimientos y resultados de la acción administrativa. En este sentido la doctrina administrativa ha generado una importante literatura sobre la discrecionalidad, para referirse:

- Bien a las posibles arbitrariedades o personalismos que la actuación de la Administración puede llevar consigo (y de ahí su prevención por la articulación de las garantías jurisdiccionales necesarias).
- Bien a la posible libertad de movimientos que puede desarrollar todo funcionario en el ejercicio de sus funciones, o
- Bien, incluso, a la posible discrecionalidad de las administraciones periféricas en la aplicación de la normativa generada por las administraciones centrales. (Subirats J., 1989, pág. 126)

En efecto el modelo burocrático, por su naturaleza normativa, sustenta sus mecanismos de control en la observancia a los procedimientos establecidos.

2.3.2 La nueva gestión pública

Este modelo de administración pública tiene la concepción de que en una sociedad justa se logra cuando los seres humanos son dueños de sí mismos. Nozick 1974 (citado en Arellano y Cabrero, 2005), señala que una sociedad es justa o imparcial si cada individuo es capaz de perseguir sus propios objetivos sin la interferencia de otras fuentes externas, como el Estado. Añade el autor que el Estado se compone de seres humanos por lo que la expropiación se convierte en un instrumento imperfecto de neutralidad y justicia. Resalta

también el hecho de que ser dueño de sí mismo y el mérito son las únicas maneras seguras de definir las fuerzas sociales para alcanzar la justicia e imparcialidad.

Según Ostrom (1973 citado en Arellano y Cabrero, 2005),

... en términos organizacionales, la NGP defiende que las organizaciones públicas tienen que ser controladas. No corresponde a los burócratas (o gerentes públicos como le gusta llamarlos a la NGP) definir qué es bueno o malo para la sociedad, son los individuos (como ciudadanos o, mejor aún, clientes) quienes mejor conocen lo que quieren. (pág. 602)

La Nueva Gestión Pública asigna relevante importancia al realismo que pueden lograr los programas y proyectos del sector público con la opinión del usuario. Es un enfoque mayoritariamente enfocado a la eficiencia en la gestión pública impulsados por el funcionamiento lógico del mercado.

En concordancia:

Bazaga (1998, citado en Ramió y Salvador, 2005) expone que los ciudadanos, en su acepción actual, se han convertido en «propietarios» políticos y económicos de la Administración y como tales le exigen resultados. En este sentido, la Nueva Gestión Pública está orientada a incrementar la eficacia y la eficiencia de la Administración pública. Esta búsqueda es lógica y trascendente debido a que la ausencia de eficacia y eficiencia del sector público pone en peligro su legitimidad y estabilidad, pudiendo incluso llegar a cuestionar el propio sistema político, ya que en la medida en que los gobiernos no proporcionen con eficacia las políticas y los servicios públicos demandados socialmente, los apoyos al sistema político disminuyen.

El rol activo del ciudadano en la Nueva Gestión Pública es un referente válido para colaborar en el control de la gestión. Sin embargo, ante la externalización, característica tradicional de este modelo, deben reforzarse los mecanismos de control, como en efecto se expone a continuación:

Otra de las consecuencias más relevantes de la Nueva Gestión Pública es la configuración de lo que se ha denominado Administración relacional, que supone una ruptura con el modelo de Administración pública. La Administración relacional responde a un modelo en el que el aparato administrativo tradicional reduce de forma drástica sus dimensiones, reservándose la capacidad de planificación, decisión, control y evaluación y derivando la gestión directa de los servicios públicos a una red de instituciones públicas y, fundamentalmente, privadas.

La externalización de los servicios públicos es una estrategia fundamental en el modelo de la Administración relacional. En buena parte de los países de América Latina se externaliza de forma deficiente, ya que no se invierte mucho esfuerzo en planificación, control y evaluación de los servicios externalizados. Es necesario definir, en primer lugar, qué servicios públicos pueden ser objeto de externalización y cuáles no (por ejemplo, los servicios públicos que manejan información confidencial de los ciudadanos o los servicios públicos de muy difícil control si son derivadas al sector privado). Una vez externalizados determinados servicios públicos a organizaciones privadas con o sin ánimo de lucro, la Administración pública debe asegurar (y por lo tanto invertir recursos a) la preservación del control y de la evaluación de estas organizaciones privadas que prestan servicios de titularidad y con financiación pública. (Ramió C. y Salvador M., 2005, pág. 32)

2.3.3 Gobierno abierto

A continuación, se citan algunas de las características del *Gobierno Abierto*:

Permitir a los ciudadanos el acceso a la información sobre las materias que, en el marco de una democracia, necesariamente les conciernen en cuanto destinatarios de las políticas públicas contribuye de manera clara al control social de las actividades de los agentes estatales y a la prevención de la corrupción e ineficiencias. La transparencia permite visibilizar lo bueno y lo malo que se hace u omite en el Estado, y de esa manera ilumina el juicio político que premia o castiga la calidad del desempeño de autoridades y funcionarios. (Hoffman A., Ramírez Alujas A. y Bojórquez J., 2012, pág. 51)

La coparticipación de la sociedad en el modelo de *Gobierno Abierto*, modifica la concepción de control en el desempeño de las organizaciones de servicio público, pues no constituye su patrimonio exclusivo, sino que es un proceso compartido. Convierte a este agente, la sociedad, en un veedor de los resultados presentados por los gestores públicos,

actividad propiciada por las herramientas informáticas disponibles. Se brinda mayor énfasis a los conceptos de corresponsabilidad en la gestión, ya que incentiva la obligación del usuario de servicios públicos de emitir su opinión con respecto a los niveles de eficiencia, eficacia, efectividad y calidad de estos. Al respecto, Naser (2012) señala que

La utilización de estas tecnologías en la gestión pública puede traer grandes beneficios, pues constituyen pilares fundamentales para la modernización y eficacia del Estado, ayudan al control interno y externo aportando transparencia al sector público, disminuye costos del sector público al compartir recursos, ayuda a la descentralización acercando el Gobierno a los ciudadanos y facilita la participación ciudadana en los procesos de toma de decisiones, entre otros (pág. 14).

A continuación, otra contribución con respecto al Gobierno Abierto, que en este caso se enfoca al combate a la corrupción.

En su informe de 2003 la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) ya adelantaba una noción preliminar sobre el concepto de *gobierno abierto*, concebido como plataforma de base para implantar sólidos marcos jurídicos, institucionales y políticos que rijan el acceso a la información, la consulta y la participación pública, lo que contribuiría a mejorar el diseño y la formulación de las políticas públicas, luchar contra la corrupción e incrementar la confianza de la sociedad en el sector público. (Dassen N, 2012, pág. 43)

Bajo ese marco de referencia, un *gobierno abierto* sería aquel en el que las empresas, las organizaciones de la sociedad civil (OSC) y los ciudadanos pueden “saber cosas” (obtener información relevante y comprensible), “conseguir cosas” (obtener servicios y realizar transacciones desde y con el gobierno), y “crear cosas” (participar en el proceso de toma de decisiones). (Ramírez Alujas A., y Güemes M., 2012, pág. 371)

Sustentar la gestión pública en tecnologías de información que promuevan bases de datos globales como el Big Data, constituye una estrategia adecuada de identificación de riesgos para su tratamiento oportuno.

2.3.4 Gobernanza

La gobernanza establece un nuevo marco de relaciones entre el Estado y la Sociedad. Los grupos organizados de la ciudadanía asumen roles en la planificación, presupuestación y evaluación de resultados. En este escenario, la eficiencia con que se administran los recursos públicos, la eficacia en el logro de objetivos y la efectividad en el impacto que los bienes y servicios públicos tienen en la sociedad, se convierten en los principios fundamentales a ser evaluados en la administración pública.

En efecto:

Gobernanza (governance) es una palabra y un concepto que se ha vuelto muy popular. Durante mucho tiempo, la palabra “Gobernanza” significó simplemente “gobernar”, y esto referido al aspecto del proceso de gobierno. Sin embargo, en la actualidad el término que se utiliza es Gobernanza moderna que significa una forma de gobernar más cooperativa, diferente del antiguo modelo jerárquico, en el que las autoridades estatales ejercían un poder soberano sobre los grupos y ciudadanos que constituían la sociedad civil. (Maintz R., 2001, pág. 1)

Es importante comprender los ejes de funcionamiento de la Gobernanza

Dado que la Gobernanza se extiende a la totalidad de los procesos de decisión que tienen lugar en la esfera pública, sus contenidos son, como es obvio, extraordinariamente diversos. Intentaremos ordenar esta diversidad en torno a cinco ejes: 1) las instituciones políticas; 2) las instituciones de justicia; 3) las instituciones de mercado; 4) la gestión pública y 5) la sociedad civil. (Longo, 2009, pág. 3)

La gobernanza requiere por tanto de una estructura administrativa debidamente cimentada y colaborativa con los niveles requeridos para lograr la eficacia necesaria, como lo señala (Bresser Pereira, 2006):

este “modelo estructural de gobernanza pública” incluye tanto la reforma estructural de la organización del Estado como cambios importantes en los procesos de gestión de personal y de logro de objetivos. No debe observarse con la lupa electoralista sino como un proyecto de largo plazo. (pág. 2)

La labor que realiza la gestión pública debe ser imparcial, eficaz, eficiente y de calidad. Además Longo (2009), señala que la imparcialidad comprende a que la gestión pública deberá prestar atención a todos los aspectos social, económico, político, cultural que tiene un estado, por eficaz la adecuada utilización de los recursos ya sean en bienes o servicios, por eficiencia la optimización de los recursos al menor costo posible esto se ve reflejado en el gasto público sobre el PIB y por calidad que el resultado final sea bueno y cumpla con las expectativas.

Para lograr estos atributos se requieren modelos de administración de talento humano acordes a estas demandas. La profesionalización del servidor público y el reconocimiento significativo a las habilidades blandas o aspectos cualitativos del profesional, constituyen elementos considerados en los estándares de selección aplicados por países que se acogen al ámbito de la OCDE⁴.

Especial atención requieren los modelos de gestión de riesgos y en especial aquella que se orienta a la detección oportuna de los delitos en contra de la administración pública.

Además, de una buena gestión de las relaciones de colaboración entre actores públicos y privados, imprescindibles en muchos casos, pero portadoras, a su vez, de nuevos peligros. Por ello, la gobernanza contemporánea debe incorporar arreglos institucionales orientados a fortalecer las capacidades de protección del patrimonio público frente a los riesgos de captura por intereses particulares. (Bresser-Pereira., 2009, pág. 6)

Instrumentos de control constituyen el presupuesto, los sistemas de contratación pública y una evaluación fundamentada en el logro de lo planificado.

⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico: Organismo que coordina políticas de aspecto social y económico. Recopila datos, los analiza y genera intercambio de experiencias y buenas prácticas.

Con respecto a la sociedad civil, la participación ciudadana en la Gobernanza es un factor esencial. Se concibe a dicha participación como un eficaz mitigador de riesgos. Lograr la intervención de la sociedad en aspectos de interés público que trascienda no sólo a los resultados, sino en muchos casos a los niveles de planificación en las instituciones que prestan servicios públicos, constituye un soporte evaluatorio, siempre que dicha participación sea objetiva.

Frente a estos peligros, dos atributos de la gobernanza, desde este ángulo de la sociedad civil, deben ser resaltados. El primero, una representación equilibrada de los intereses de los grupos sociales en la esfera pública, esto es, que no exista una apropiación hegemónica o dominante de la voz por parte de ciertos grupos de interés. El segundo, la existencia de mecanismos adecuados de articulación de los intereses en presencia, es decir, la cristalización de marcos institucionalizados en los que sea posible dirimir las controversias y transar las posiciones de los diferentes grupos de interés con los menores costes sociales posibles. (Longo, 2009, pág. 8)

El desarrollo de las características de los diferentes modelos de administración pública, evidencia la presencia del control interno y externo como ejes transversales. La orientación hacia el logro de objetivos determina la necesidad de un seguimiento propio de las organizaciones de servicio público y otro externo por parte de las entidades que tengan la competencia de fiscalización o auditoría.

El ánimo de este espacio no es realizar un balance de aspectos positivos o negativos de cada modelo, sino constatar la existencia irrefutable y necesaria de los sistemas de control en la administración pública bajo cualquier patrón.

En adelante abordaremos, de forma comparativa, el análisis de la normativa de control interno y control externo en países de la región, con el afán de definir coincidencias de enfoque en cuanto al tema de la gestión de riesgos y su relación con la auditoría gubernamental. En palabras de (Pliscoff C. y Monje P., 2003), para la investigación en gestión pública es

relevante esta característica del método (hace referencia a la comparación), porque entrega una herramienta técnica que permite entender, analizar y plasmar generalizaciones sobre el objeto de estudio.

2.4 Análisis comparativo de los modelos de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la región.

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI por sus siglas en inglés, es:

Una organización autónoma, independiente, profesional y apolítica establecida para proporcionar apoyo mutuo; fomentar el intercambio de ideas, conocimientos y experiencias; actuar como una voz reconocida de las EFS en la comunidad internacional; proporcionar normas de fiscalización de alta calidad para el sector público; promover la buena gobernanza; y fomentar el desarrollo de capacidades y la mejora continua del desempeño de las EFS. (INTOSAI, 2020)

Esta organización constituye un referente obligatorio para introducir el análisis comparativo de modelos de control. Al respecto, la Prioridad transversal 3 incluida en su Plan Estratégico 2017 – 2022, señala:

Garantizar el desarrollo y la coordinación eficaces entre el establecimiento de normas, el desarrollo de capacidades y el intercambio de conocimientos para apoyar a las EFS y mejorar su desempeño y eficacia. (INTOSAI, 2016, pág. 8)

Esta Prioridad guarda coherencia con el organigrama de INTOSAI, que incluye el Comité de Normas Profesionales que a su vez desagrega sus competencias en los siguientes Subcomités:

- Contabilidad y Auditoría Financiera
- Auditoría de Cumplimiento
- Auditoría de Rendimiento

- Normas de Control Interno

Se observa una cobertura de emisión normativa que involucra el control interno y el control externo. Como parte de estas funciones, se emitieron las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores, ISSAI.

Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) fijan los requisitos fundamentales para el correcto funcionamiento y la administración profesional de las EFS y los principios fundamentales en la fiscalización de las entidades públicas. Son emitidos por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. (INTOSAI, 2020)

Las ISSAIs constituyen un referente técnico para la emisión de la normativa al interior de cada Entidad Fiscalizadora Superior que pertenezca a INTOSAI. Esta organización a su vez tiene agrupaciones regionales:

El Comité Directivo de la INTOSAI ha reconocido las siguientes siete Organizaciones Regionales (INTOSAI, 2020):

- AFROSAI – Organización de Entidades Fiscalizadoras de África
- ARABOSAI – Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
- ASOSAI – Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia
- CAROSAI – Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe
- EUROSAI – Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa
- OLACEFS – Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
- PASAI – Asociación de Entidades Fiscalizadoras del Pacífico.

La EFS de Ecuador, pertenece a la Organización Latinoamericana de Entidades Fiscalizadoras Superiores, OLACEFS. La agrupación regional procede por la ubicación, naturaleza y características propias de los entornos en los que desempeñan las Entidades

Fiscalizadoras Superiores. Cabe por tanto el análisis comparativo entre entidades de control que pertenezcan a esta organización.

2.4.1 Normativa de control interno

Cuadro 2

Análisis comparativo de conceptos de control interno

Concepto de control interno			
Argentina	Bolivia	Colombia	Ecuador
<p>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 -tanto en relación con la gestión operativa, con la generación de información y con el cumplimiento de la normativa. (Sindicatura General de la Nación, Normas Generales de Control Interno, 2015)</p>	<p>El Control Interno es un proceso compuesto por una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión, integradas a los procesos básicos de la misma e incorporadas a la infraestructura de la organización, bajo la responsabilidad de su consejo de administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por éstos y por todo el personal de la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afectan las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas, así como las iniciativas de calidad establecidas. (Contraloría General de la República de Bolivia, 2000)</p>	<p>El Control Interno es un SISTEMA integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes, dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos. (Congreso Nacional de Colombia, 1993)</p>	<p>El control interno constituye un proceso aplicado por la máxima autoridad, la dirección y el personal de cada institución que proporciona seguridad razonable de que se protegen los recursos públicos y se alcancen los objetivos institucionales. (Asamblea Nacional, 2002)</p>

Elaboración propia

Las coincidencias principales de estos conceptos radican en la concepción de que el sistema de control interno es un proceso en el que interviene todo el personal de una organización y está diseñado para el logro de los objetivos. Otra similitud es el grado razonable de seguridad que proporciona para el cumplimiento de los objetivos. Además, excepto por el caso ecuatoriano, los conceptos también incluyen el cumplimiento de las disposiciones legales como uno de los propósitos del sistema de control interno. Sin embargo, en las normas de control interno de Ecuador se considera también este.

Cuadro 3
Análisis comparativo de los componentes de control interno

Componentes de control interno			
Argentina	Bolivia	Colombia	Ecuador
<p>Las Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional, (Sindicatura General de la Nación, 2015), señalan:</p> <p>El Componente “Ambiente de control” se encuentra constituido por el conjunto de procesos, estándares y estructuras que proveen la base para la ejecución del control interno en la organización. El establecimiento de un ambiente de control, coadyuva a estimular e influenciar el desempeño del personal de la organización con respecto al cumplimiento de los objetivos del control interno. Abarca desde el estilo y conductas de las autoridades en la implantación del control interno, hasta la definición de las expectativas organizacionales</p>	<p>Los Principios, Normas Generales y Básicas del Control Interno Gubernamental, (Contraloría General de la República de Bolivia, 2000), señalan:</p> <p>Los componentes interrelacionados del control interno, en el marco de los principios antes enunciados e integrados al proceso de gestión, devienen por su propia naturaleza en las Normas Generales y Básicas de Control Interno.</p> <p>2100. NORMA GENERAL DE AMBIENTE DE CONTROL El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son, por lo tanto, determinantes de las conductas y los</p>	<p>La estructura del Modelo Estándar de Control Interno está definida en el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014. (Departamento Administrativo de la Función Pública, 2014)</p> <p>A continuación, una breve descripción de cada uno de los módulos, componentes, elementos y eje transversal que conforman la estructura del Modelo Estándar de Control Interno</p> <p>1. Módulo de Control de Planeación y Gestión</p> <p>Dentro de este Módulo de Control, se encuentran los componentes y elementos que permiten asegurar de una manera razonable, que la planeación y ejecución de la misma en la entidad tendrán los controles</p>	<p>Las Normas de Control Interno para las entidades y organismos del sector público y personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos, (Contraloría General del Estado, 2009), señalan:</p> <p>200 AMBIENTE DE CONTROL. El ambiente o entorno de control es el conjunto de circunstancias y conductas que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno. El ambiente de control define el establecimiento de un entorno organizacional favorable al ejercicio de prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas, para sensibilizar a los miembros de la entidad y generar una cultura de control interno. Un ambiente propicio para el control, estimula e</p>

Auditoría basada en riesgos: una alternativa de mayor eficacia en las acciones de control en el Ecuador

<p>respecto de los valores y estándares de conducta del personal.</p> <p>Este componente está conformado por cinco principios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Principio 1: Integridad y valores éticos • Principio 2: Responsabilidades de supervisión • Principio 3: Estructura, autoridad y responsabilidad • Principio 4: Competencias del personal • Principio 5: Responsabilidad y Rendición de Cuentas <p>El Componente “Evaluación de riesgos” se orienta al tratamiento de los riesgos que la organización enfrenta, ya sea de orden interno o externo, entendiéndose como “riesgo” a aquellos eventos que puedan afectar negativamente el logro de los objetivos. La evaluación de riesgos involucra entonces, un proceso dinámico e iterativo orientado a identificar y evaluar los riesgos, que constituye la base para que la organización pueda tratar metódicamente los riesgos.</p> <p>Está conformado por cuatro principios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Principio 6: Especificación de objetivos • Principio 7: Identificación y 	<p>procedimientos organizacionales.</p> <p>Entre los factores que inciden en el ambiente de control tiene fundamental importancia la actitud asumida con respecto al control interno por la dirección superior, la gerencia y los demás miembros de la organización, así como la organización gerencial y el marco para el control gerencial.</p> <p>2200. NORMA GENERAL DE EVALUACION DE RIESGOS El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes, tanto derivados de la situación presente como del efecto de los cambios futuros que deben anticiparse por medio de sistemas de alertas tempranos, se identifica el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza y se evalúa la vulnerabilidad del sistema. Para ello, debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes, de manera de identificar los puntos débiles y los riesgos internos y externos que pueden afectar las actividades de la organización.</p>	<p>necesarios para su realización.</p> <p>Uno de sus objetivos principales de este módulo es introducir en la cultura organizacional el control a la gestión en los procesos de direccionamiento estratégico, misionales, de apoyo y de evaluación.</p> <p>Este Módulo se estructura en tres Componentes: Talento Humano, Direccionamiento Estratégico y Administración del Riesgo, orientados a generar los estándares que permiten el desarrollo y afianzamiento de una cultura del control al interior de la entidad.</p> <p>2. Módulo Control de Evaluación y Seguimiento</p> <p>Dentro del proceso de mejoramiento continuo en la entidad, este módulo considera aquellos aspectos que permiten valorar en forma permanente la efectividad del Control Interno de la entidad pública; la eficiencia, eficacia y efectividad de los procesos; el nivel de ejecución de los Planes, Programas y Proyectos, los resultados de la gestión, con el propósito de detectar desviaciones, establecer tendencias y generar recomendaciones para reorientar las acciones de mejoramiento de la Organización Pública.</p>	<p>influencia las tareas del personal con respecto al control de sus actividades. El ambiente de control tiene gran influencia en la forma en que se desarrollan las operaciones y actividades, se establecen los objetivos y determinan la probabilidad de ocurrencia de los riesgos. Igualmente tiene relación con el comportamiento de los sistemas de información y con las actividades de monitoreo. La máxima autoridad, en su calidad de responsable por el sistema de control interno, deberá mostrar constantemente una actitud de apoyo a las medidas de control implantadas en la institución, mediante la divulgación de éstas y un ejemplo continuo de apego a ellas en el desarrollo de las labores habituales.</p> <p>300 EVALUACION DEL RIESGO. La máxima autoridad establecerá los mecanismos necesarios para identificar, analizar y tratar los riesgos a los que está expuesta la organización para el logro de sus objetivos. El riesgo es la probabilidad de ocurrencia de un evento no deseado que podría perjudicar o afectar adversamente a la entidad o su entorno. La máxima autoridad, el nivel directivo y todo el personal de la entidad serán responsables de efectuar el proceso de</p>
---	---	---	--

Auditoría basada en riesgos: una alternativa de mayor eficacia en las acciones de control en el Ecuador

<p>análisis de los riesgos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Principio 8: Evaluación de riesgos de fraude • Principio 9: Identificación y análisis de cambios <p>El tercer Componente “Actividades de Control” abarca las acciones establecidas por las autoridades mediante políticas y procedimientos, orientadas a reducir los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos de la organización. Las actividades de control son llevadas a cabo por todas las áreas de la organización, a través de los procesos y la tecnología que les da soporte. Las actividades de control pueden ser preventivas o detectivas, abarcando diversas modalidades tanto manuales como automatizadas...</p> <p>Este componente tiene tres principios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Principio 10: Definición e implementación de actividades de control • Principio 11: Definición e implementación de controles sobre la tecnología • Principio 12: Políticas y procedimientos <p>El cuarto componente es “Información y Comunicación” y se</p>	<p>2300. NORMA GENERAL DE ACTIVIDADES DE CONTROL. El proceso de control interno involucra a todos los integrantes de una organización pública y es responsabilidad indelegable de su dirección superior. Esto implica que existe una actividad primaria y general de control, a cargo de aquellos y bajo la conducción de esta última, que consiste en el aseguramiento de la vigencia de los principios de control interno. Asimismo, comprende el monitoreo permanente del adecuado diseño, implantación y mantenimiento de un ambiente de control efectivo, para la minimización de los riesgos que pueden afectar los objetivos institucionales, dentro de un marco de aseguramiento permanente de la calidad y como base para el ejercicio de la responsabilidad.</p> <p>2400. NORMA GENERAL DE INFORMACION Y COMUNICACION La información, generada internamente o captada del entorno, en las entidades gubernamentales debe ser comprendida por la dirección superior como el medio imprescindible para reducir la incertidumbre, a niveles que permitan</p>	<p>Este Módulo se estructura bajo tres Componentes: Autoevaluación Institucional, Auditoría Interna y Planes de Mejoramiento.</p> <p>3. Eje Transversal Información y Comunicación.</p> <p>Este eje es transversal a los Módulos de Control del Modelo, dado que en la práctica las organizaciones y entidades lo utilizan durante toda la ejecución del ciclo PHVA; de tal manera, que complementa y hace parte esencial de la implementación y fortalecimiento de los Módulos en su integridad.</p> <p>La Información y Comunicación tiene una dimensión estratégica fundamental por cuanto vincula a la entidad con su entorno y facilita la ejecución de sus operaciones internas, dándole al usuario una participación directa en el logro de los objetivos. Es un factor determinante, siempre y cuando se involucre a todos los niveles y procesos de la organización.</p>	<p>administración de riesgos, que implica la metodología, estrategias, técnicas y procedimientos, a través de los cuales las unidades administrativas identificarán, analizarán y tratarán los potenciales eventos que pudieran afectar la ejecución de sus procesos y el logro de sus objetivos.</p> <p>400 ACTIVIDADES DE CONTROL. La máxima autoridad de la entidad y las servidoras y servidores responsables del control interno de acuerdo a sus competencias, establecerán políticas y procedimientos para manejar los riesgos en la consecución de los objetivos institucionales, proteger y conservar los activos y establecer los controles de acceso a los sistemas de información.</p> <p>500 INFORMACION Y COMUNICACIÓN. La máxima autoridad y los directivos de la entidad, deben identificar, capturar y comunicar información pertinente y con la oportunidad que facilite a las servidoras y servidores cumplir sus responsabilidades. El sistema de información y comunicación, está constituido por los métodos establecidos para registrar, procesar, resumir e informar sobre las operaciones técnicas, administrativas y financieras de una</p>
--	---	---	---

Auditoría basada en riesgos: una alternativa de mayor eficacia en las acciones de control en el Ecuador

<p>relaciona con que las autoridades deben poder disponer y generar información relevante y de calidad que permita el adecuado funcionamiento del control interno</p> <p>Tiene tres principios que lo conforman:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Principio 13: Relevancia de la Información • Principio 14: Comunicaciones internas • Principio 15: Comunicaciones externas <p>El quinto Componente “Supervisión” abarca las evaluaciones aplicadas para determinar si cada uno de los componentes del Control Interno, incluidos los controles para efectivizar los principios dentro de cada componente, está presente y funcionando.</p> <p>Este componente está compuesto por dos principios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Principio 16: Evaluaciones • Principio 17: Evaluación y comunicación de deficiencias. 	<p>la toma adecuada de decisiones que involucren las operaciones, la gestión y su control y la rendición transparente de cuentas, asegurando la consistencia entre toda la información que se genera y circula en la organización y la interpretación inequívoca por todos sus miembros.</p> <p>2500. NORMA GENERAL DE SUPERVISION La supervisión se define como la revisión de un trabajo; sin embargo, en el contexto de control presentado en estas normas debe entenderse con mayor amplitud. En tal sentido, constituye un proceso sistemático y permanente de revisión de todas las actividades que desarrolla una organización, sean éstas de gestión, de operación o control, incluyendo entonces, como objeto e integrándose, a la vez, a las actividades de control.</p>		<p>entidad. La calidad de la información que brinda el sistema facilita a la máxima autoridad adoptar decisiones adecuadas que permitan controlar las actividades de la entidad y preparar información confiable.</p> <p>600 SEGUIMIENTO. La máxima autoridad y los directivos de la entidad, establecerán procedimientos de seguimiento continuo, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas para asegurar la eficacia del sistema de control interno. Seguimiento es el proceso que evalúa la calidad del funcionamiento del control interno en el tiempo y permite al sistema reaccionar en forma dinámica, cambiando cuando las circunstancias así lo requieran. Se orientará a la identificación de controles débiles o insuficientes para promover su reforzamiento, así como asegurar que las medidas producto de los hallazgos de auditoría y los resultados de otras revisiones, se atiendan de manera efectiva y con prontitud.</p>
--	--	--	---

Elaboración propia

El Sistema de control interno en Argentina se basa en el modelo COSO III, pues alinea los componentes a sus 17 principios. En el caso de Bolivia, existe una agrupación en Normas Generales a los componentes del Sistema de Control Interno y luego una desagregación en

Normas Básicas con un enfoque de mayor especificidad, lo cual guarda similitud en la estructura de las Normas de Control Interno vigentes en Ecuador. Aún con estas diferencias, esencialmente de estructura, se mantienen los cinco componentes del Sistema de Control Interno.

El Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano, MECI 2014, contiene una organización con características diferentes. El primer módulo de Control de Planeación y Gestión tiene relación con los requisitos de los componentes de Ambiente de Control y Evaluación de Riesgos. El segundo módulo, Control de Evaluación y Seguimiento, por su descripción, es similar a los componentes de actividades de control y seguimiento. Por último, el eje transversal de información y comunicación contiene los requisitos del componente que lleva su mismo nombre. Debe resaltarse el alineamiento de sus módulos al ciclo Planear, Hacer, Verificar y Actuar, PHVA.

En todos los casos analizados, es evidente el enfoque sistémico y sistemático de los modelos de control interno, que implícita o explícitamente involucran la gestión de riesgos. Los componentes guardan relación uno con otro y a la vez deben ser entendidos, analizados y utilizados como un todo organizado que persigue la consecución de objetivos, con una seguridad razonable.

2.4.2 Normativa de control externo

Si bien en el acápite 2.2, se abordaron en términos generales los modelos de control externo de los cuatro países, es necesario complementar dicho análisis con una desagregación específica orientada a elementos puntuales de relación y uso de la gestión de riesgos en la planificación de la auditoría gubernamental.

Cuadro 4
Análisis comparativo de normativa de control externo

Argentina	Bolivia	Colombia	Ecuador
La Norma de Control Externo Gubernamental A1.3, (Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de la República Argentina, 2019), establece que la Planificación Específica, consiste en el plan de trabajo a desarrollar en cada auditoría en particular, para cuya elaboración debe comprenderse la naturaleza de la información o condiciones reales a auditar, el tipo de informe que se pretende emitir, las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales que resulten aplicables y efectuarse un análisis de riesgos que específicamente incluya la identificación del riesgo de fraude.	La Norma General de Auditoría Gubernamental 214-03, (Contraloría General del Estado, Bolivia, 2012), señala que el ejercicio del debido cuidado y diligencia profesional, también requiere una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo y del criterio empleado para determinar el alcance de la auditoría, identificar los riesgos para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos que serán aplicados. Debiendo emplearse el mismo criterio para evaluar los resultados obtenidos y para presentar los informes correspondientes.	La Norma de Auditoría 1.9, (Contraloría General de la República, 2017) Enfoque de la auditoría, estipula que la auditoría de la CGR tiene un enfoque basado en riesgos, a partir del conocimiento del sujeto de control fiscal; es decir, el auditor debe comprender y entender las políticas, sus macroprocesos, procesos, asunto o materia a auditar, entorno en que opera, naturaleza de sus operaciones, mapas de riesgo, métodos y procedimientos utilizados y control interno, entre otros. Dentro de este enfoque basado en riesgos, es importante identificar, comprender y evaluar los riesgos inherentes, de fraude y de control, a los que están expuestos los sujetos de vigilancia y control fiscal. Lo anterior, implica profundizar en la evaluación de los controles, de manera que con base en los resultados de su	La Norma Ecuatoriana de Auditoría Gubernamental PAG – 02 (Contraloría General del Estado, Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental, 2002) PLANIFICACION DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL., dispone que la planificación del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes y a los problemas potenciales del examen, evaluar el nivel de riesgo y programar la obtención de evidencia necesaria aplicando criterios de materialidad, economía, objetividad y oportunidad. Al planificar el trabajo de auditoría se tendrá en cuenta, la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente sujeto a control y las circunstancias particulares del caso. Los aspectos que debe considerar el auditor

Auditoría basada en riesgos: una alternativa de mayor eficacia en las acciones de control en el Ecuador

		<p>evaluación se identifiquen: áreas críticas de los sujetos de vigilancia y control fiscal, políticas, planes, programas, proyectos, procesos o temas de interés a auditar, para establecer adecuadamente el tipo y alcance de las pruebas de auditoría.</p>	<p>en la planificación incluyen:</p> <p>... •Riesgo e importancia relativa.- Implica que el auditor debe aplicar procedimientos analíticos en la etapa de planeamiento, para ayudar al conocimiento de las actividades de la entidad y la identificación de áreas de riesgo potencial.</p> <p>•Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos.- Implica que el auditor debe obtener un grado suficiente de comprensión de las actividades de la entidad auditada para facilitar el planeamiento del examen y desarrollar un eficaz enfoque del mismo ...</p>
--	--	---	---

Elaboración propia

En todos los casos, la planificación de auditoría se orienta hacia las áreas de riesgo. Existe por tanto un reconocimiento a la importancia de planificar las acciones de control gubernamental en función a las áreas críticas de la organización. La identificación de los riesgos institucionales es un referente obligatorio en la etapa de planificación de la auditoría gubernamental en todos los países referidos. Igualmente se insiste en la necesidad de realizar una evaluación de control interno, precisamente para definir las áreas críticas.

Otro aspecto congruente, constituye la necesidad de diseñar procedimientos en función a esta evaluación, para promover una mayor eficiencia y eficacia en la auditoría gubernamental.

Cabe resaltar que, en el caso de la normativa argentina y colombiana, se evidencia un avance mayor en la adaptación a las ISSAIs:

Estas normas técnicas han sido desarrolladas en base a la normativa internacional vigente en la materia, ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), las mejores prácticas internacionales recomendadas y a las normas profesionales vigentes en nuestro país. Están estructuradas en base a principios, por cuanto tienen una redacción sintética detallando conceptos de control, sujetos, principios éticos fundamentales, desarrollo del proceso del control externo, como así también los capítulos de documentación y control de calidad que aplican transversalmente a todas las etapas del proceso. (Auditoría General de la Nación, 2015, pág. 4)

La Contraloría General de la República considerando su marco constitucional y legal procede por medio de este documento a adaptar las Normas Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI relacionadas con los "principios generales", emitidos por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI. (Contraloría General de la República, 2017, pág. 6)

Al iniciar este punto, referíamos la pertenencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores escogidas a este organismo internacional, por lo cual la observancia de estas normas es pertinente. Debe señalarse que en casos como el expuesto, existe un avance en su implementación. Independientemente de su nivel de aplicación, se evidencia la coincidencia de orientación con respecto a la respuesta a los riesgos que debe generar la auditoría gubernamental.

En palabras de (Gómez C. y León E., 2014), el objetivo fundamental del método comparativo consiste en la generación empírica y la verificación de hipótesis. El confirmar que las políticas y directrices descritas tienen sustento aplicativo en los países de la región respalda su pertinencia técnica.

Si bien las semejanzas descritas confirman la conveniencia del enlace entre los mapas de riesgos institucionales con la planificación de auditoría, es necesario que se revise la situación actual en Ecuador.

2.5 Sistema de control en la administración pública ecuatoriana

El alineamiento vertical de las directrices vigentes en la administración pública tiene cimientos incluso a nivel mundial. Su pertinencia consiste en la validez y procedencia avalada por la identificación con aquellos modelos y ejes de planificación diseñados y consensuados globalmente.

La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible de la Organización de las Naciones Unidas, O.N.U. (2015), señala que se abordan los factores que generan violencia, inseguridad e injusticias, como las desigualdades, la corrupción, la mala gobernanza y las corrientes ilícitas de recursos financieros y armas.

Para el tema de control, existen Políticas Públicas emitidas en Ecuador y que se encuentran alineadas con los Objetivos de Desarrollo Sostenible incluidas en el documento de la referencia.

Se explicó con amplitud que el control es un eje transversal en toda la gestión pública y por tanto todas las políticas podrían llevar implícito este tema. Según el Plan Nacional de Desarrollo aquellas que explícitamente señalan este aspecto, son la 7.1 y la 8.2.

La transversalidad del control alcanza niveles internacionales. La importancia de la auditoría gubernamental es reconocida incluso con esfuerzos conjuntos de la INTOSAI y la ONU, pues según el Plan Estratégico de 2017 - 2021 de la INTOSAI:

Los ODS, a los que se comprometieron conjuntamente los Estados Miembros de las Naciones Unidas en septiembre de 2015, proporcionan un “plan de acción en favor de las personas, el planeta y la prosperidad” ambicioso y a largo plazo para todas las naciones. La declaración sobre los ODS, “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible”, señaló que “nuestros gobiernos son los principales responsables de realizar, en el plano nacional, regional y mundial, el seguimiento y revisión de los progresos conseguidos en el cumplimiento de los objetivos y las metas durante los próximos 15 años”. Las EFS, mediante sus auditorías y en consonancia con los mandatos y prioridades, pueden hacer valiosas contribuciones a los esfuerzos nacionales para observar el progreso, supervisar la aplicación e identificar oportunidades de mejora en toda la gama de ODS y esfuerzos de desarrollo sostenible de sus respectivas naciones.

La INTOSAI tiene un importante papel catalizador y de apoyo que desempeñar en los esfuerzos nacionales, regionales y mundiales para poner en práctica los ODS y hacer un seguimiento y revisión del progreso que se logra. Sin embargo, para cumplir con las expectativas globales, la INTOSAI debe funcionar en una forma más integrada y eficaz. El presente Plan estratégico de la INTOSAI para el periodo 2017-2022 responde a la naturaleza transversal e interdependiente de los objetivos, metas e iniciativas de la INTOSAI, que se muestran en la gráfica siguiente y se elaboran en detalle en todo el plan. (INTOSAI, 2016, págs. 4 - 5)

Serán por tanto las auditorías cooperativas que pueden ser conjuntas, paralelas o coordinadas, realizadas por las organizaciones que reúnen a las Entidades Fiscalizadoras Superiores, las que determinen el aporte de cada nación al logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Esta aclaración, además de resaltar la adecuada relación a nivel internacional entre la planificación y el control, deja constancia de la importancia del control a nivel de políticas nacionales e internacionales.

A nivel nacional, la Secretaría Técnica Planifica Ecuador, institución que asumió las funciones de la Secretaría Nacional de Desarrollo, SENPLADES, estructuró la Matriz de Alineación del Plan Nacional de Desarrollo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030. Este documento señala las concordancias existentes entre estos documentos.

En la parte pertinente señala:

Cuadro 5
Alineamiento de las Políticas Públicas con los objetivos del P.N.D. y los O.D.S.

Objetivo de Desarrollo Sostenible	Objetivo del Plan Nacional de Desarrollo	Política Pública
16. Paz, Justicia e Instituciones sólidas	7: Incentivar una sociedad participativa, con un Estado cercano al servicio de la ciudadanía	7.1 Fortalecer el sistema democrático y garantizar el derecho a la participación política, participación ciudadana y control social en el ciclo de las políticas públicas.
16. Paz, Justicia e Instituciones sólidas	8: Promover la transparencia y la corresponsabilidad para una nueva ética social	8.2 Fortalecer la transparencia en la gestión de instituciones públicas y privadas y la lucha contra la corrupción, con mejor difusión y acceso a información pública de calidad, optimizando las políticas de rendición de cuentas y promoviendo la participación y el control social.

Fuente: (Secretaría Técnica PLANIFICA ECUADOR, 2020)
Elaboración propia

Es importante este antecedente para demostrar la correspondencia vertical entre los Objetivos de Desarrollo Sostenible con los Objetivos Nacionales y las Políticas Públicas relacionadas, debido a la cobertura universal de la Agenda para el Desarrollo Sostenible.

La presente Agenda tiene un alcance y una importancia sin precedentes. Todos los países la aceptan y se aplica a todos ellos, aunque teniendo en cuenta las diferentes realidades, capacidades y niveles de desarrollo de cada uno y respetando sus políticas y prioridades nacionales. Los presentes Objetivos y metas son universales y afectan al mundo entero, tanto a los países desarrollados como a los países en desarrollo, son de carácter integrado e indivisible y conjugan las tres dimensiones del desarrollo sostenible. (O.N.U., 2015, pág. 3)

Todas las instituciones, objetivos y recursos involucrados en su cumplimiento, se someten como se explicó, al Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría, cuyo alcance involucra los diversos niveles de administración pública. Por lo tanto y en función a la jerarquización necesaria de la misma, abordaremos el sistema desde la Política Pública.

2.5.1 Políticas Públicas relacionadas con el sistema de control

Con respecto a la construcción de las Políticas Públicas:

Podríamos afirmar que todo el proceso de consideración de la cuestión, definición de la misma como asunto público a resolver y puesta en marcha de las vías de resolución dependerá en buena parte del número de gente afectada por el problema y las medidas de solución, el grado de agregación de los intereses afectados y su nivel y tipo de organización. (Subirats J., 1989)

Al respecto, las pérdidas por los sobornos representan aproximadamente el 2% del PIB global. (Lagarde, 2018). En este sentido, en América Latina existe un ambiente y un marco de referencia que genera condiciones propicias para que el fenómeno de la corrupción se produzca. Podemos abordarlo a partir de tres esferas de acción: económica, política y social. (Buchahin, 2015)

Además, Lagarde (2018), señala que la suma de los costos directos e indirectos de la corrupción "conduce al bajo crecimiento y a un crecimiento de la desigualdad" y tiene "un impacto corrosivo" en las sociedades, como la desconfianza en los gobiernos y erosión de valores sociales. En concordancia, la presidenta de la Asamblea Nacional de la República del Ecuador señaló el 24 de mayo del 2018, que las pérdidas por la corrupción para Ecuador serían de USD 24 000 millones. (Cabezas E, 2018). Es un tema que requiere atención prioritaria a nivel de Política Pública.

El Plan Nacional de Desarrollo de la República del Ecuador 2017 - 2021, se divide en tres ejes en los que contienen nueve objetivos nacionales. En el tercer eje denominado “Más sociedad, mejor estado”, se incluye los objetivos de: Incentivar una sociedad participativa, con un Estado cercano al servicio de la ciudadanía y promover la transparencia y la corresponsabilidad para una nueva ética social, los cuales están relacionados con las Políticas Públicas, que explícitamente tienen relación con el sistema de control público.

Para complementar la alineación vertical, referida en párrafos anteriores, el diseño del Plan Nacional de Desarrollo 2017 – 2021, consideró los Objetivos de Desarrollo Sostenible y el contenido de este documento se articula de manera directa con la Agenda 2030.

Una de las estrategias que se utilizó en el diseño del Plan Nacional de Desarrollo, se fundamentó en las agendas de coordinación a diferentes niveles de gobierno, con la participación de actores tanto del sector público como la comunidad en general a nivel nacional.

Esta intervención promueve la implementación de procesos efectivos de transparencia en los sectores público y privado, así como acciones concretas para la prevención, investigación, control y sanción de la corrupción. Esta intervención será posible con las acciones coordinadas y articuladas entre el Frente de Lucha Anticorrupción, el Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, el Ministerio del Interior, la Unidad de Análisis Financiero y Económico, las funciones Legislativa, Judicial, de Transparencia y Control Social, el Ministerio de Educación y la sociedad en su conjunto. (SENPLADES, 2017, pág. 107)

Los actores político-administrativos son los encargados de diseñar y aplicar la Política Pública. En Ecuador existen múltiples instituciones pertenecientes a diferentes funciones del Estado que cuentan con competencias específicas para detectar, investigar y sancionar la corrupción.

El artículo 204 de la Constitución establece la Función de Transparencia y Control Social, y, le otorga, entre otros, los mandatos de prevenir y combatir la corrupción. Adicionalmente, el artículo 206 del mismo texto constitucional establece que le corresponde a la Instancia de Coordinación de la Función: “1. Formular políticas públicas de transparencia, control, rendición de cuentas, promoción de la participación ciudadana y prevención y lucha contra la corrupción” y “3. Articular la formulación del Plan Nacional de Lucha contra la Corrupción. (Función de Transparencia y Control Social , 2013 - 2017)

Si bien todas las instituciones del sector público y aquellas que teniendo otra personería jurídica administran recursos públicos, deben someterse a un sistema de control que propicie la mitigación de riesgos, existen algunas que por sus competencias están directamente involucradas con las Políticas Públicas relacionadas con control, en especial aquellas que forman parte de la Función de Transparencia y Control Social.

El referido artículo 204 señala que la Función de Transparencia y Control Social estará formada por el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General del Estado y las Superintendencias. (pág. 41)

A continuación, se transcriben las Políticas Públicas:

7.1 Fortalecer el sistema democrático y garantizar el derecho a la participación política, participación ciudadana y control social en el ciclo de las políticas públicas.

8.2 Fortalecer la transparencia en la gestión de instituciones públicas y privadas y la lucha contra la corrupción, con mejor difusión y acceso a información pública de calidad, optimizando las políticas de rendición de cuentas y promoviendo la participación y el control social. (SENPLADES, 2017, pág. 100 y 103)

En la Política 7.1. se evidencia la intención de promover la participación ciudadana y el control social. En efecto, la meta relacionada con esta Política y referida en el Plan Nacional de Desarrollo 2017 – 2021, señala: Fortalecer el alcance y compromiso de la

participación ciudadana en la gestión del Estado ecuatoriano: incrementar el porcentaje de mecanismos de participación ciudadana implementados en entidades del Estado a 2021. (SENPLADES, 2017, pág. 100).

Con respecto al *grupo objetivo*, es decir aquellos que se encuentran inmersos en el problema que originó esta Política Pública, existe un numeroso grupo de actores y reglas formales, que pretenden mitigar precisamente los riesgos de corrupción. Iniciando con la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado que, con respecto a los tiempos de control, en su artículo 12, establece la necesidad de controles previos, concurrentes y posteriores para verificar la oportunidad, veracidad y legalidad de las operaciones. Otro elemento normativo que fortalece la aplicación de la Política Pública es la Ley para la Presentación y Control de las Declaraciones Patrimoniales Juradas, cuya exigencia es la presentación del patrimonio personal de los servidores públicos en forma periódica y cuando obtengan un nuevo cargo en las instituciones públicas, información sujeta a análisis y auditoría para determinar casos de enriquecimiento ilícito.

Merece señalarse el Código Orgánico Integral Penal, que incluye una sección completa de los delitos contra la eficiencia de la administración pública, como son entre otros, el peculado, el cohecho, la concusión, el enriquecimiento ilícito, el testaferrismo y el tráfico de influencias. En esta regla se actualizaron las transgresiones y se amplió su cobertura hacia los delitos en contra del régimen de desarrollo lo cual involucra también infracciones cometidas por particulares.

La Política Pública 8.2, orientada al fortalecimiento de la rendición de cuentas y el control social también tiene sustento jurídico.

El Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, tiene como misión promover e incentivar el ejercicio de los derechos relativos a la participación ciudadana, impulsar y establecer mecanismos de control social en los asuntos de interés público, y designar a las autoridades que el correspondan de acuerdo a la Constitución y la Ley. (CPCCS, 2015 - 2018).

La creación de esta institución pretende ser un aporte al cumplimiento de las Políticas Públicas relacionadas, pues tiene las atribuciones de promocionar la participación y el control social, la rendición de cuentas, fomentar la transparencia y la lucha contra la corrupción.

Es evidente que estas disposiciones legales propenden a la participación de diversos actores en la red de políticas, los mismos que tienen sus propios y diversos intereses.

La participación social, la rendición de cuentas y la lucha contra la corrupción, al final de cuentas constituyen actividades de revisión posterior de la gestión pública. Importante pero insuficiente. Identificar las raíces de los problemas generadores de actos ineficientes, ineficaces o corruptos, sería un complemento pertinente, lo cual está técnicamente incorporado en el sistema de control, en los procesos y en las actividades institucionales. Es ahí donde se pueden y deben prevenir.

Al respecto:

Según Scharpf, 1989; Crawford y Ostrom, 1992; Knoke, 1990; (citados en Jordana, 2007), con planteamientos teóricos divergentes, se investigan los mecanismos que guían estos intercambios, señalándose que pueden consistir en reglas, rutinas informales, vínculos organizacionales, etc., que en cada caso limitan y estructuran los procesos y el estilo de interacción que se produce en el interior del network.

Además:

Otro aspecto que también despierta gran atención es como estas reglas o rutinas contribuyen a definir los instrumentos específicos de gestión y dirección de políticas que son utilizados en el ámbito de referencia del network. En otras palabras, se trata

de analizar cómo se generan las “órdenes” que fluyen en el interior de los networks y que acaban produciendo outputs específicos. (Jordana, 2007)

Es decir, el impacto de las reglas formales e informales se encuentra en la materialización de los resultados esperados. Con respecto al problema abordado por medio de la política pública analizada, excepto por el grupo objetivo que lo genera, las reglas e intereses de los otros actores son concordantes. El objetivo es común, atacar el problema de la corrupción y que mejor lograrlo desde el interior de las organizaciones por medio de las capacidades institucionales. Cabe regresar al tema central de la investigación y propiciar una reflexión. La gestión de riesgos, como parte del sistema de control interno gubernamental, es principalmente preventiva.

Además de los esfuerzos por prevenir los actos de corrupción de parte de las organizaciones referidas, existen otras como la Fiscalía General y la Función Judicial, que según sus competencias; analizan, investigan y sancionan los delitos contra la administración pública.

Al efecto, los informes que demuestren indicios del cometimiento de dichos actos, emitidos por la Contraloría General del Estado, son uno de los caminos para motivar el ulterior trámite tanto en la Fiscalía como en la Función Judicial, sin embargo, como se señaló en el capítulo I su número y tendencia son preocupantes.

2.5.2 Función de las instituciones públicas relacionadas con el sistema de control en la administración pública ecuatoriana.

La concepción de que la Contraloría General del Estado lidera el sistema de control en la administración pública ecuatoriana, por supuesto con mayor sustento a raíz de la expedición de su propia Ley Orgánica en junio de 2002, tuvo cimientos fuertes.

La vigencia de la nueva Constitución de la República del Ecuador desde octubre de 2008, ubica al sistema de control gubernamental en un escenario de mayor fortaleza, amplitud y reconocimiento jurídico. Como se señaló, se crea la Función de Transparencia y Control Social. Con respecto a los objetivos principales de las entidades que forman parte de esta Función:

Art. 207.- El Consejo de Participación Ciudadana y Control Social promoverá e incentivará el ejercicio de los derechos relativos a la participación ciudadana, impulsará y establecerá mecanismos de control social en los asuntos de interés público, y designará a las autoridades que le corresponda de acuerdo con la Constitución y la ley. La estructura del Consejo será desconcentrada y responderá al cumplimiento de sus funciones.

Art. 215.- La Defensoría del Pueblo tendrá como funciones la protección y tutela de los derechos de los habitantes del Ecuador y la defensa de los derechos de las ecuatorianas y ecuatorianos que estén fuera del país.

Art. 213.- Las superintendencias son organismos técnicos de vigilancia, auditoría, intervención y control de las actividades económicas, sociales y ambientales, y de los servicios que prestan las entidades públicas y privadas, con el propósito de que estas actividades y servicios se sujeten al ordenamiento jurídico y atiendan al interés general. Las superintendencias actuarán de oficio o por requerimiento ciudadano. (Asamblea Nacional, 2008, págs. 41 - 43)

Para efectos de la investigación, se profundizará las funciones de la Contraloría General del Estado, EFS, pues tiene relación directa con el sistema de control gubernamental.

2.5.3 Entidad Fiscalizadora Superior en Ecuador

El 2 de diciembre de 1927, como consecuencia del asesoramiento prestado al país por la Misión Kemmerer, entró en vigencia la Ley Orgánica de Hacienda, publicada en el Registro Oficial N° 448 de 16 de noviembre de 1927. A través de este documento se creó, entre otras instituciones, la Contraloría General de la Nación, como departamento independiente del gobierno, con el objeto de realizar el control fiscal, compilar cuentas y constituir la oficina central de la contabilidad del Estado.

Con el decreto “Ley 1065-A” se reformó la Ley Orgánica de Hacienda de 1927. Estas enmiendas fueron codificadas en 1960 y estableció que la Contraloría debe contar con un sistema moderno de control (Sistema Integrado de Administración Financiera y Control), con el fin de precautelar la administración, efectiva y eficiente, de los recursos humanos, materiales y financieros del Estado.

La Constitución de 1967, en el Título X, cambió la denominación de "Contraloría General de la Nación" por “Contraloría General del Estado”. Esta modificación, más que nominal, respondió a la necesidad de alinear las funciones institucionales con la definición del Estado como organización jurídica y política. Además, se instauró como el organismo de fiscalización y contabilidad de la hacienda pública.

En 1977 se expidió la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (LOAFYC), que se publicó en el Registro Oficial 337, de 16 de mayo de ese año. Este cuerpo legal sustituyó a la Ley Orgánica de Hacienda Codificada. La LOAFYC contenía las normas fundamentales que rigen la estructura y funcionamiento de la Contraloría General del Estado e instauró el sistema de control gubernamental moderno de los recursos públicos.

Así, la Contraloría dejó de ser la oficina de contabilidad e intervención fiscal, para constituirse en un organismo superior de control de los recursos de las entidades del sector público, con la facultad de observar las operaciones financieras y administrativas de las entidades públicas o privadas que manejen recursos estatales, a través de exámenes especiales, auditorías financieras y auditorías operacionales. (Contraloría General del Estado, 2020)

A continuación, la situación jurídica actual de la Contraloría General del Estado.

2.5.3.1 Misión constitucional y legal

El artículo 211 de la Constitución de la República señala:

La Contraloría General del Estado es un organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales, y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos. (Asamblea Nacional, 2008, pág. 42)

El artículo 212, establece:

Serán funciones de la Contraloría General del Estado, además de las que determine la ley:

1. Dirigir el sistema de control administrativo que se compone de auditoría interna, auditoría externa y del control interno de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos.
2. Determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, relacionadas con los aspectos y gestiones sujetas a su control, sin perjuicio de las funciones que en esta materia sean propias de la Fiscalía General del Estado.
3. Expedir la normativa para el cumplimiento de sus funciones.
4. Asesorar a los órganos y entidades del Estado cuando se le solicite. (Asamblea Nacional, 2008, pág. 42)

El 12 de junio de 2002, se expidió la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, LOCGE, instrumento legal que brindó mayor amplitud jurídica y técnica al sistema de control gubernamental. Entre sus considerandos, constan:

Que se debe aplicar al Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría los principios constitucionales, y especialmente los de legalidad, responsabilidad financiera, transparencia, economía, eficiencia y eficacia, junto con los criterios de equidad, y, ética y las políticas de descentralización y desconcentración operativas;

Que es necesario adaptar la gestión de control de la Contraloría General del Estado a las exigencias propias de un Estado moderno. (Asamblea Nacional, 2002, pág. 2)

Se plantean como justificativos para la emisión de la LOCGE, la modernización del sistema de control en función al crecimiento del sector público en términos cuantitativos y cualitativos. El objeto de esta ley, que está vigente a la fecha, se plantea en los siguientes términos:

Art. 1.- Objeto de la Ley. - La presente Ley tiene por objeto establecer y mantener, bajo la dirección de la Contraloría General del Estado, el sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado, y regular su funcionamiento con la finalidad de examinar, verificar y evaluar el cumplimiento de la visión, misión y objetivos de las instituciones del Estado y la utilización de recursos, administración y custodia de bienes públicos. (Asamblea Nacional, 2002, pág. 2)

Los considerandos referidos y el objeto tienen orientación hacia la evaluación de la administración pública de acuerdo con los resultados obtenidos frente a la sociedad, incluyendo las políticas de desconcentración y descentralización. Es primordialmente un enfoque hacia la gestión pública y su impacto.

Las funciones de la Contraloría General del Estado están descritas en el artículo 31.

Con respecto a la auditoría gubernamental, el numeral 1, establece:

1. Practicar auditoría externa, en cualquiera de sus clases o modalidades, por sí o mediante la utilización de compañías privadas de auditoría, a todas las instituciones del Estado, corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado, con recursos públicos; a las empresas adscritas a una institución del Estado, o que se hubieren constituido mediante ley, ordenanza o decreto, así como en el ámbito de su competencia, al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS) al Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (ISSFA), y al Instituto de Seguridad Social de la Policía Nacional (ISSPOL). (Asamblea Nacional, 2002, pág. 6)

Cabe analizar dos temas esenciales. El primero la pertinencia de intervenir en cualquier organización, independientemente de su personería jurídica, si dispone o ha

manejado recursos públicos. El segundo, la posibilidad de hacerlo por medio de compañías privadas de auditoría.

La importancia de estos temas radica en la integralidad que tiene la cobertura de acción por parte de la Contraloría General del Estado y en los casos que no se disponga de la competencia técnica o jurídica para su intervención puede hacerlo por intermedio de firmas privadas de auditoría bajo su supervisión.

Con respecto a los recursos públicos:

La gran distinción recae aquí entre los recursos “originarios” y los recursos “derivados”. La idea era que el Estado cuenta con un patrimonio propio y que del mismo obtiene ciertos recursos en forma directa u originaria, sin depender del sector privado. Estos son los recursos originarios, que anteriormente podrían provenir de la venta o alquiler de las tierras fiscales, y modernamente del superávit (si existe) de las empresas públicas. En cambio los recursos derivados provienen del sector privado, de la economía; “derivan” del sector privado básicamente a través de tributos (pagos coactivos) o del uso del crédito público (préstamos voluntarios efectuados por los particulares al Estado) ... (Núñez Miñana, 2004, pág. 26)

El autor reconoce anacronismo en el texto, pues hace mucho que los recursos originarios han perdido relevancia en el presupuesto público ecuatoriano. Son los ingresos corrientes, fundamentados principalmente en los tributos relacionados con la gestión propia de las organizaciones de servicio público, los que tienen mayor peso en el total de ingresos.

Al respecto:

Art. 3.- Recursos Públicos.- Para efecto de esta Ley se entenderán por recursos públicos, todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuere la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de préstamos, donaciones y entregas que, a cualquier otro título realicen a favor del Estado o de sus instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales.

Los recursos públicos no pierden su calidad de tales al ser administrados por corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles y otras entidades de derecho privado, cualquiera hubiere sido o fuere su origen, creación o constitución hasta tanto los títulos, acciones, participaciones o derechos que representen ese patrimonio sean transferidos a personas naturales o personas jurídicas de derecho privado, de conformidad con la ley. (Asamblea Nacional, 2002, pág. 2)

La cita pertenece a la LOCGE. En términos generales, las dos referencias tienen similitudes de fondo. Para efectos de control gubernamental, el momento que una organización percibe recursos públicos se somete al sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado.

2.5.3.2 Dirección del sistema de control administrativo de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos

Según el numeral 1 del artículo 212 de la Constitución de la República del Ecuador, es la dirección del sistema de control administrativo que le proporciona a la Contraloría General del Estado, la competencia con respecto al control interno y auditoría gubernamental de todo el sector público ecuatoriano. Se complementa igualmente con las funciones de asesoramiento y de emisión normativa.

Control interno y control externo, aunque complementarios, deben entenderse como elementos independientes y a la vez coadyuvantes al cumplimiento de las funciones y objetivos de las entidades que administran recursos públicos. El uno brinda soporte al otro. Un sólido sistema de control interno no sólo que fortalecerá los resultados institucionales, sino que proporcionará información útil para el desarrollo de la auditoría gubernamental o control externo.

La diferencia entre el control interno, o control en la propia administración, y el *control externo*, o control de la administración, es de carácter sustancial. A este respecto, el profesor Oría enseñaba que las actividades de control interno – como las desempeñadas por la Tesorería General y la Contaduría General – *responden a principios de orden*, garantía en la marcha regular y eficiente de la administración. Por tanto, interesan al propio funcionario administrativo responsable de la gestión, para dar cuenta de su desempeño en ella. En cambio, el control externo lleva en su esencia una función de vigilancia, cuyo objeto primordial, a diferencia del anterior, es precisamente la rendición de cuentas. (Martín, 1985, pág. 332)

Para complementar,

Muy clara la referencia. El vigilado no debe ser el vigilante. Y añade el autor, que los modelos de control externo tienen como principal antecedente a la *Cour des Comptes* (Corte de Cuentas) de Francia, creada en 1807 con magistrados que tenían facultades para juzgar la actuación de los contables con la posterior institución de los Tribunales de Cuentas. Condición ineludible para su funcionamiento, ha sido la independencia de estos organismos, con respecto al resto de funciones. (Subía J. y Mantilla D., 2020, pág. 81)

En armonía con estas líneas y en especial con la independencia entre ambos controles, se refirió la existencia de normativa de control interno emitida por la Contraloría General del Estado, vigente para todas las organizaciones que administran recursos públicos. Estas normas de control interno, junto a la reglamentación específica de cada entidad pública, constituyen los criterios comparativos a utilizarse en el control externo por medio de la auditoría gubernamental.

... la raíz continental del control externo, conviene aclarar que el régimen jurídico público sujeta la actuación administrativa a una serie de exigencias legales que determinan su validez (principio de legalidad), lo cual no sucede en el ámbito del Derecho Privado donde los sujetos se rigen, en término generales, por el principio de la autonomía de la voluntad. (Rezzoagli, 2015, pág. 15)

En efecto, son los requerimientos legales los que constituyen la base comparativa, el debe ser, para el ejercicio de la auditoría gubernamental.

La dirección del sistema de control administrativo de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos se complementa con la competencia que tiene la EFS de emitir disposiciones normativas relacionadas con los componentes esenciales del sistema esto es las normas de control interno y las normas ecuatorianas de auditoría gubernamental, además de otras reglas complementarias.

Debe entenderse que las normas de control interno necesitan sustento en otras de mayor y menor jerarquía para su adaptabilidad a los entornos organizacionales diversos de la administración pública. Constituyen un marco de referencia general que debe respetar las leyes específicas y a la vez a aquellas deben adaptarse los reglamentos y procesos propios de cada organización.

Son necesarios esfuerzos de actualización e implementación de procesos de control interno en las instituciones públicas y de contribución interinstitucional para generar información relacionada con debilidades reales o potenciales que sirvan de insumo para procesos de planificación general y específica de auditoría.

2.5.3.3 Políticas de planificación y ejecución de control externo

Se refirió el lógico enlace que debería existir entre el control interno y el control externo, sin embargo, para los procesos de planificación anual y específica de las acciones de control, no se incluye un sustento procedimental que lo auspicie. En forma anual la Contraloría General del Estado de la República del Ecuador, emite las Políticas Generales para la Planificación, Ejecución y Evaluación de los Planes Anuales de Control de las

unidades de control externo e interno de la Contraloría General del Estado y el Instructivo para su aplicación.

A continuación, un análisis de estos instrumentos normativos:

Cuadro 6

Políticas de planificación, ejecución y evaluación de los planes anuales de control

Instrumento jurídico y fecha de emisión		Vigencia	Criterios para priorizar acciones de control
Acuerdo 027-CGE-2013 de 3 de septiembre de 2013		2014 a 2017	Se dará prioridad a las entidades en las cuales exista riesgo de caducidad de las facultades de la Contraloría General del Estado. (Contraloría General del Estado, Acuerdo 027-CGE-2013, 2013)
Acuerdo 036-CGE-2017 de 11 de octubre de 2017		2018	Para la planificación anual de las acciones de control, las unidades de control externo darán prioridad a las entidades en las cuales exista riesgo de caducidad de las facultades de la Contraloría General del Estado; participación ciudadana a través de pedidos y denuncias fundamentadas; materialidad (presupuesto, contratación pública entre otros) y resultados de verificaciones preliminares. (Contraloría General del Estado, 2017)
Acuerdo 069-CG-2018 de 19 de diciembre de 2018		2019	La selección de entidades se la realizará utilizando los siguientes insumos: historial de las acciones de control efectuadas, disposiciones emitidas por las máximas autoridades de la institución, proyectos de inversión ejecutados y en ejecución, resultados de verificaciones preliminares que ameritan acción de control, presupuestos codificados y devengados, contratos y proyectos de infraestructura; así como también memorandos emitidos por la Dirección Nacional de Asuntos Éticos, Participación Ciudadana y Vinculación de Grupos de Atención Prioritaria.
Acuerdo 032-CG-2019 de 29 de noviembre de 2019		2020	Las unidades de control, para la elaboración del Proyecto de Plan Anual de Control considerarán los siguientes insumos: historial de las acciones de control efectuadas, disposiciones emitidas por las máximas autoridades de la institución, proyectos de inversión ejecutados y en ejecución, resultados de verificaciones preliminares que ameritan una acción de control, presupuestos codificados y devengados, contratos y proyectos de infraestructura, el Plan Anual de Contrataciones de Servicios de Auditoría con Compañías Privadas; y, pedidos y denuncias.

Auditoría basada en riesgos: una alternativa de mayor eficacia en las acciones de control en el Ecuador

Acuerdo 030-CG-2020 de 14 de diciembre de 2020		2021	La planificación de las acciones de control del año 2021, considerará los siguientes criterios: materialidad (presupuesto, bienes y otros), caducidad y conflictividad basado en la experiencia histórica.
--	--	------	--

Fuente: www.contraloria.gob.ec

Elaboración propia

Los criterios para la planificación anual de las acciones de control son importantes al momento de definir su priorización dentro de los planes anuales de cada unidad de control de la EFS. No obstante, dentro de los mismos, no se considera como razón relevante, para generar una auditoría o examen especial, los niveles de riesgo que deberían determinarse como parte del control interno en las entidades públicas.

Este enlace, reiterado a lo largo del marco normativo, requiere las correspondientes reformas. La coordinación entre los gestores públicos y las unidades administrativas del control de la EFS, para definir áreas críticas, constituye uno de los ejes de la propuesta.

Pensar en un escenario en el que la gestión de riesgos, al interior de una organización, disponga de información acerca de los riesgos prioritarios y relacionados con los objetivos misionales y que dicha información esté lista para uso de los auditores gubernamentales con el afán de diseñar sus planes de control, es desde todo punto de vista una estrategia eficaz.

Existen experiencias al respecto. Los lineamientos de política para el planeamiento del control gubernamental a cargo del sistema nacional del control: período 2017 – 2019, emitidos por la Entidad Fiscalizadora Superior de Perú, señalan:

Sobre la base de los objetivos de agregación de valor y los riesgos de gestión de las entidades, se ha formulado los lineamientos de política para el control de los tres niveles de gobierno, vinculándolos con las prioridades del Gobierno como el acceso a los servicios públicos, los programas sociales, obras de infraestructura y otros; de forma que la concordancia entre las áreas de riesgo y las áreas priorizadas permitan

articular el proceso de control con los Planes y Programas Nacionales... (Contraloría General de la República del Perú, 2016)

En este sentido, la propuesta con sobra de justificativos pretende entre otros objetivos, evidenciar la procedencia de un enlace lógico, técnico y pertinente entre el control interno y la auditoría gubernamental.

A lo largo de este capítulo, se desarrollaron conceptos y requisitos normativos del sistema de control y dentro de éste, la necesidad de disponer de capacidades estatales y organizacionales para aplicarlo. Posteriormente un recorrido por los modelos de control interno de mayor aceptación para definir aquellos que sirvieron de base para el diseño normativo en países de la región. El análisis comparativo de la normativa de Argentina, Bolivia, Colombia y Ecuador definió características comunes en los conceptos, componentes de control interno y que brindan mayor auspicio al sistema de control interno ecuatoriano.

La descripción de los diversos modelos de la administración pública como son la burocracia, la nueva gestión pública, el gobierno abierto y la gobernanza, nos condujo a un elemento común en todos ellos, el control.

De la misma forma en la normativa de control externo de los países señalados, se repiten las fases del proceso de auditoría gubernamental. Hay una coincidencia que debe resaltarse, pues de forma insistente se define la necesidad de planificar una auditoría según las áreas de riesgo de la organización.

Los criterios comunes expuestos en los modelos de administración pública y en las características principales de los sistemas de control en los países de la región confirman la procedencia técnica y normativa de las disposiciones vigentes en Ecuador.

Para cerrar el capítulo y aterrizando ya en la realidad ecuatoriana, se describió la relación normativa entre los Objetivos de Desarrollo Sostenible, los Objetivos del Plan Nacional de Desarrollo y las Políticas Públicas relacionadas con el control de la administración pública. Y en este camino fue preciso desarrollar las competencias de las instituciones públicas involucradas hasta arribar a la misión, objetivos, políticas y criterios vigentes en la EFS.

En el capítulo III, se desarrolla el modelo de gestión de riesgos acorde a las disposiciones legales vigentes en Ecuador y mediante encuestas remitidas a gestores públicos se define la situación actual de este requisito del sistema de control interno.

CAPÍTULO III

Modelo de gestión de riesgos

Conforme los antecedentes y el marco normativo, la investigación tiene dos aristas identificadas. Por un lado, el sistema de control interno y en especial la gestión de riesgos, y por otro la auditoría gubernamental.

A continuación, se describirá la relación entre el sistema de control interno y la gestión de riesgos para luego desarrollar metodológicamente una matriz de riesgos corporativos de acuerdo con lo que la norma exige. Para finalizar se incorpora un estudio de campo con servidores de diversas instituciones públicas, que permitirá la identificación de la situación actual de la gestión de riesgos en la administración pública ecuatoriana.

3.1 Estructura del sistema de control interno según la legislación ecuatoriana y su relación con la gestión de riesgos

El artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado define el concepto de control interno. Su contenido guarda conformidad con el informe COSO.

El control interno constituye un proceso aplicado por la máxima autoridad, la dirección y el personal de cada institución que proporciona seguridad razonable de que se protegen los recursos públicos y se alcancen los objetivos institucionales. (Asamblea Nacional, 2002)

De esta descripción, cabe insistir que el control interno está incluido en toda la organización, en sus procedimientos y actividades. Involucra a todo el personal institucional y en especial a las autoridades, aspecto fundamental al considerar que en el cumplimiento de los objetivos institucionales están comprendidos todos los niveles jerárquicos. Proporciona seguridad razonable y no absoluta para la protección de los recursos públicos y para el

cumplimiento de los objetivos institucionales. Queda claro que el sistema de control interno no es el fin último, sino que está inmerso en la estructura operativa orientada al logro de los objetivos estratégicos, tácticos y operativos.

Se complementa con el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, relacionado con los tiempos de control:

Art. 12.- Tiempos de control. - El ejercicio del control interno se aplicará en forma previa, continua y posterior:

- a) Control previo. - Los servidores de la institución, analizarán las actividades institucionales propuestas, antes de su autorización o ejecución, respecto a su legalidad, veracidad, conveniencia, oportunidad, pertinencia y conformidad con los planes y presupuestos institucionales;
- b) Control continuo. - Los servidores de la institución, en forma continua inspeccionarán y constatarán la oportunidad, calidad y cantidad de obras, bienes y servicios que se recibieren o prestaren de conformidad con la ley, los términos contractuales y las autorizaciones respectivas; y,
- c) Control posterior. - La unidad de auditoría interna será responsable del control posterior interno ante las respectivas autoridades y se aplicará a las actividades institucionales, con posterioridad a su ejecución. (Asamblea Nacional, 2002, pág. 4)

Consta de forma explícita, que el control previo y continuo son competencia de los servidores de las entidades públicas. El control posterior es responsabilidad de las unidades de auditoría interna y se ejecutará en forma ulterior a la ejecución de las operaciones institucionales. Esta disposición sustenta y desagrega aún más la existencia de los dos elementos fundamentales del sistema de control gubernamental: el control interno y la auditoría gubernamental.

Al respecto y a manera de ejemplo:

La verificación de la legalidad de cada uno de los actos inherentes a la ejecución del presupuesto, en primer lugar; está generalmente en manos de los organismos administrativos encargados del movimiento y la custodia de los recursos públicos - o sea, la Tesorería - y del pertinente registro contable de esas operaciones - es decir, la Contaduría.

Estos dos organismos, a pesar de que integran los cuadros de la Administración pública o Poder Ejecutivo, no dependen de los funcionarios o, según la terminología de nuestra Ley de Contabilidad Pública, de los jefes de los servicios administrativos facultados para ejecutar el presupuesto. Esa falta de subordinación a estos últimos les permite a aquéllos realizar controles *preventivos* de las operaciones dispuestas por los referidos jefes de los servicios administrativos, con lo cual se logra lo que ha sido calificado, con propiedad, como *control interno en la propia administración*. (Martín, 1985, pág. 329)

Pese a que la cita no es reciente, su preminencia es evidente y sustenta lo expuesto. El control interno debe tener las garantías de objetividad, independencia y prevención para patrocinar una seguridad razonable con respecto al logro de objetivos. Estos criterios que se reflejan en la cadena de solidaridad que involucra a diferentes servidores y áreas de la organización no están en discusión y promueven una cultura de prevención de riesgos que es uno de los propósitos del sistema de control interno.

El 14 de diciembre de 2009, se expiden las Normas de Control Interno. En la introducción, se expone como antecedente el modelo COSO, es decir su conceptualización y estructura se basó en el mismo. También es importante la aclaración de que el ámbito de estas normas incluye a las personas jurídicas de derecho privado que administran recursos públicos, lo cual proporciona un campo de evaluación integral y su alcance guarda concordancia con la clasificación de organizaciones públicas que consta en la Constitución de la República del Ecuador.

Están estructuradas así:

Tabla 2
Estructura de las normas de control interno

Código	Nombre	Número de normas
100	Normas Generales	4
200	Ambiente de Control	9
300	Evaluación de Riesgos	4
400	Actividades de control	129
500	Información y Comunicación	2
600	Seguimiento	2

Nota: Tomado de Acuerdo 039 – CG de 14 de diciembre de 2009
Elaboración propia

Deben ser entendidas y utilizadas bajo un enfoque sistemático y sistémico. Precisamente el ambiente de control incluye normas de administración estratégica y por tanto la definición de objetivos, los cuales afrontan riesgos que son mitigados por medio de las actividades de control. Los dos últimos grupos de normas complementan el patrón.

Si bien la estructura general es similar a los componentes del modelo COSO I, el contenido de las normas del grupo 300 se aproxima a la estructura del modelo COSO II ERM.

A continuación, la definición de COSO II ERM, incluida en (Estupiñán R., 2009):

Es un proceso efectuado por la Junta de Directores, la administración y otro personal de la entidad, aplicando en la definición de la estrategia y a través del emprendimiento, diseñado para identificar los eventos potenciales que pueden afectar la entidad, y para administrar los riesgos que se encuentran dentro de su apetito por el riesgo, para proveer seguridad razonable en relación con el logro del objetivo de la entidad.

Esta definición refleja ciertos conceptos fundamentales:

1. Un proceso, es un medio para un fin, no un fin en sí mismo
2. Efectuado por gente – no es solamente política, estudio y forma, sino que involucra gente en cada nivel de una organización
3. Aplicado en la definición de la estrategia
4. Aplicado a través de la administración de cada nivel y unidad, incluye asumir un punto de vista de portafolio de los riesgos a nivel de la entidad
5. Diseñado para identificar los eventos que potencialmente afectan la entidad y para administrar los riesgos dentro del apetito por los riesgos

6. Provee seguridad razonable para la administración y para la junta de una entidad
7. Orientado al logro de los objetivos en una o más categorías separadas, pero al mismo tiempo se sobreponen unas con otras. (pág. 66)

El autor prácticamente transcribe la estructura conceptual del informe COSO. Al margen de lo cual, conviene resaltar que esta versión amplía su alcance con respecto a la gestión de riesgos y la enlaza con los objetivos a todo nivel de la organización.

El modelo de gestión de riesgos como parte del sistema de control interno en la legislación ecuatoriana, será ampliado en la parte pertinente de este capítulo.

3.2 Análisis sistémico y sistemático de los componentes del sistema de control interno

El sistema de control interno tiene cinco componentes interrelacionados que se encuentran descritos en (Mantilla S., 2005):

AMBIENTE DE CONTROL: Da el tono de la organización, influenciando la conciencia de control de su gente. Es el fundamento de todos los demás componentes del control interno, proporcionando disciplina y estructura. Los factores del ambiente de control incluyen la integridad, los valores éticos y la competencia de la gente en la entidad; la filosofía y el estilo de operación de la administración; la manera como la administración asigna autoridad y responsabilidad, y cómo organiza y desarrolla a su gente; y la atención y dirección proporcionada por el consejo de directores.

VALORACIÓN DE RIESGOS: Cada entidad enfrenta una variedad de riesgos derivados de fuentes externas e internas, los cuales deben valorarse. Una condición previa a la valoración de riesgos es el establecimiento de objetivos, enlazados en distintos niveles y consistentes internamente. La valoración de riesgos es la identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, constituyendo una base para la determinación de cómo deben administrarse los riesgos. Dado que la economía, la industria, las regulaciones y las condiciones de operación continuarán cambiando, se requieren mecanismos para identificar y tratar los riesgos especiales asociados con el cambio.

ACTIVIDADES DE CONTROL: Son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las directivas administrativas. Ayudan a asegurar que se tomen las acciones necesarias para manejar los riesgos hacia la consecución de los objetivos de la entidad. Las actividades de control se dan a todo lo largo de la

organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Incluyen un rango de actividades tan diversas como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisión del desempeño operacional, seguridad de activos y segregación de funciones.

INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN: Debe identificarse, capturarse y comunicarse información pertinente en una forma y en un tiempo que les permita a los empleados cumplir con sus responsabilidades. Los Sistemas de Información producen reportes, contienen información operacional, financiera y relacionada con el cumplimiento, que hace posible operar y controlar el negocio. Tiene que ver no solamente con los datos generados internamente, sino también con la información sobre eventos, actividades y condiciones externas necesarias para la toma de decisiones, informe de los negocios y reportes externos. La comunicación efectiva también debe darse en un sentido amplio, fluyendo hacia abajo, a lo largo y hacia arriba de la organización (...)

MONITOREO: Los sistemas de control interno, deben monitorearse, proceso que valora la calidad del desempeño del sistema en el tiempo. Ello se realiza mediante acciones de mejoramiento ongoing, evaluaciones separadas o combinación de las dos ... (págs. 5 - 6)

Según el autor existe sinergia entre estos componentes, formando un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes. El enfoque hacia la gestión de riesgos es fundamental en todos los modelos de administración pública.

El modelo describe el dinamismo de los sistemas de control interno. Por ejemplo, la valoración de riesgos no influye solamente en las actividades de control, sino que también puede ser altamente requerida para reconsiderar las necesidades de información y comunicación, o las actividades de monitoreo de la entidad. Así, el control interno no es un proceso serial, en el cual los componentes afectan solamente al siguiente. Es un proceso interactivo multidireccional en el cual casi todos los componentes pueden influenciar en el otro. (Mantilla S., 2005, pág. 18)

La cita textual evidencia el carácter sistémico del modelo pues su funcionamiento debe ser entendido en forma holística ya que todos los componentes se interrelacionan. Es a su vez sistemático porque, como se señaló, es un modelo de negocio público o privado en el que se definen los objetivos que afrontan determinados riesgos y que son mitigados por medio de las actividades de control que para el efecto se diseñen.

Si bien el modelo COSO, como tal, no es una exigencia legal en el sector público ecuatoriano; la estructura de las normas de control interno respeta el orden y los componentes referidos en el mismo, por lo que el carácter dinámico se mantiene y su aplicación obligatoria rige a todo el sector público.

3.2.1 Modelo de gestión de riesgos como parte del control interno institucional

Como se señaló, las Normas de Control Interno del grupo 300, Evaluación de riesgos, constituyen una descripción del estándar vigente en Ecuador y exigible en todas las entidades que prestan servicio público.

La máxima autoridad establecerá los mecanismos necesarios para identificar, analizar y tratar los riesgos a los que está expuesta la organización para el logro de sus objetivos.

El riesgo es la probabilidad de ocurrencia de un evento no deseado que podría perjudicar o afectar adversamente a la entidad o su entorno. La máxima autoridad, el nivel directivo y todo el personal de la entidad serán responsables de efectuar el proceso de administración de riesgos, que implica la metodología, estrategias, técnicas y procedimientos, a través de los cuales las unidades administrativas identificarán, analizarán y tratarán los potenciales eventos que pudieran afectar la ejecución de sus procesos y el logro de sus objetivos. (Contraloría General del Estado, 2009, pág. 12)

El vínculo esencial de la gestión de riesgos es con los objetivos institucionales. El punto de partida constituye los objetivos estratégicos y operativos de la organización, de allí es necesario identificar aquellos eventos negativos que pudiesen afectar su logro. El enfoque del modelo es preventivo. En este sentido,

... resulta necesario implementar controles de gestión para que junto a los controles sociales (impulsados a partir del decreto de acceso a la información pública en la provincia) contribuyan a minimizar los riesgos de ineficacia y corrupción inherentes al elevado grado de autonomía que tienen los directivos u administradores de los entes instrumentales organizados en forma jurídico-privada. (Rezzoagli, 2015, pág. 15)

Se refiere la existencia, bajo determinadas circunstancias, de riesgos propios de la prestación de servicios públicos por parte de empresas privadas, pues su legislación muestra la discrecionalidad propia del derecho privado. Con mayor razón es necesario disponer y actualizar un modelo de gestión de riesgos, que proporcione los datos e información necesarios para tomar las acciones pertinentes para tratarlos.

El modelo de gestión de riesgos incluido en las Normas de Control Interno, que también es aplicable en entidades de derecho privado que administran recursos públicos, se expone en el siguiente cuadro:

Auditoría basada en riesgos: una alternativa de mayor eficacia en las acciones de control en el Ecuador

Cuadro 7

Modelo de gestión de riesgos

Norma	Descripción
300-01 Identificación de riesgos	<p>Los directivos de la entidad identificarán los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos institucionales debido a factores internos o externos, así como emprenderán las medidas pertinentes para afrontar exitosamente tales riesgos.</p> <p>Los factores externos pueden ser económicos, políticos, tecnológicos, sociales y ambientales. Los internos incluyen la infraestructura, el personal, la tecnología y los procesos</p>
300-02 Plan de mitigación de riesgos	<p>Los directivos de las entidades del sector público y las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos, realizarán el plan de mitigación de riesgos desarrollando y documentando una estrategia clara, organizada e interactiva para identificar y valorar los riesgos que puedan impactar en la entidad impidiendo el logro de sus objetivos.</p> <p>En el plan de mitigación de riesgos se desarrollará una estrategia de gestión, que incluya su proceso e implementación. Se definirán objetivos y metas, asignando responsabilidades para áreas específicas, identificando conocimientos técnicos, describiendo el proceso de evaluación de riesgos y las áreas a considerar, detallando indicadores de riesgos, delineando procedimientos para las estrategias del manejo, estableciendo lineamientos para el monitoreo y definiendo los reportes, documentos y las comunicaciones necesarias.</p>
300-03 Valoración de los riesgos	<p>La valoración del riesgo estará ligada a obtener la suficiente información acerca de las situaciones de riesgo para estimar su probabilidad de ocurrencia, este análisis le permitirá a las servidoras y servidores reflexionar sobre cómo los riesgos pueden afectar el logro de sus objetivos, realizando un estudio detallado de los temas puntuales sobre riesgos que se hayan decidido evaluar.</p> <p>La administración debe valorar los riesgos a partir de dos perspectivas, probabilidad e impacto, siendo la probabilidad la posibilidad de ocurrencia, mientras que el impacto representa el efecto frente a su ocurrencia. Estos supuestos se determinan considerando técnicas de valoración y datos de eventos pasados observados, los cuales pueden proveer una base objetiva en comparación con los estimados.</p>
300-04 Respuesta al riesgo	<p>Los directivos de la entidad identificarán las opciones de respuestas al riesgo, considerando la probabilidad y el impacto en relación con la tolerancia al riesgo y su relación costo/beneficio.</p> <p>La consideración del manejo del riesgo y la selección e implementación de una respuesta son parte integral de la administración de los riesgos. Los modelos de respuestas al riesgo pueden ser: evitar, reducir, compartir y aceptar.</p>

Nota: Tomado de Acuerdo 039 – CG de 14 de diciembre de 2009

Al igual que todos los componentes del sistema de control interno tienen una relación sistemática, este grupo de normas guarda interrelación entre ellas. Del análisis a su contenido se resume el siguiente modelo de gestión de riesgos:

- El primer elemento está constituido por la estructuración de un inventario de riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos institucionales. Es obvio el enlace entre la planificación institucional y la gestión de riesgos. La identificación de los eventos negativos o riesgos tiene relación directa con el objetivo escogido, lo cual está explícitamente señalado en la Norma de Control Interno 300-01
- Para la conformación del inventario de riesgos se consideran los factores internos (debilidades) y factores externos (amenazas)
- Es necesario priorizar los riesgos de acuerdo con su probabilidad e impacto según lo exige la Norma de Control Interno 300 - 03. El enfoque es preventivo y requiere el diseño de una estrategia en función a los datos históricos de las diferentes áreas de la organización. La identificación y tabulación de los eventos anteriores permitirá identificar aquellos riesgos con mayor probabilidad e impacto, lo cual proporciona una base de priorización válida
- Una vez priorizados los riesgos se procede a generar una estrategia de respuesta a los mismos con las alternativas que la Norma de Control Interno 300-04 señala y se estructura el plan de mitigación de riesgos requerido en la Norma de Control Interno 300-02.

La aplicación del modelo es competencia de los servidores de entidades del sector público y de empresas privadas que administran recursos públicos. Se insiste en la responsabilidad directiva de la implementación y aplicación del modelo, sin embargo, su éxito se sustenta en la experticia de los servidores junto a las directrices gerenciales.

Es de todos conocido que la administración de riesgos es una responsabilidad directa de la alta dirección, pero en la práctica en muchas ocasiones sucede algo muy diferente, de acuerdo con lo confesado por Richard Fuld Jr., Ex-CEO de Lehman Brothers Holdings: “Pasé demasiado tiempo fuera de la oficina con los clientes y delegué en otras personas la gestión de riesgo”. (Frett, 2010, pág. 45)

Los impactos de la desatención del sistema de gestión de riesgos referidos fueron nefastos y en la misma fuente se señalan entre otros, pérdidas cuantiosas y de credibilidad con expectativas de muy difícil recuperación.

Según (ISO, 2018), la gestión del riesgo eficaz tiene las siguientes características:

a) Integrada

La gestión del riesgo es parte integral de todas las actividades de la organización.

b) Estructurada y exhaustiva

Un enfoque estructurado y exhaustivo hacia la gestión del riesgo contribuye a resultados coherentes y comparables.

c) Adaptada

El marco de referencia y el proceso de la gestión del riesgo se adaptan y son proporcionales a los contextos externo e interno de la organización relacionados con sus objetivos.

d) Inclusiva

La participación apropiada y oportuna de las partes interesadas permite que se consideren su conocimiento, puntos de vista y percepciones. Esto resulta en una mayor toma de conciencia y una gestión del riesgo informada.

e) Dinámica

Los riesgos pueden aparecer, cambiar o desaparecer con los cambios de los contextos externo e interno de la organización. La gestión del riesgo anticipa, detecta, reconoce y responde a esos cambios y eventos de una manera apropiada y oportuna.

f) Mejor información disponible

Las entradas a la gestión del riesgo se basan en información histórica y actualizada, así como en expectativas futuras. La gestión del riesgo tiene en cuenta explícitamente cualquier limitación e incertidumbre asociada con tal información y expectativas. La información debería ser oportuna, clara y disponible para las partes interesadas pertinentes.

g) Factores humanos y culturales

El comportamiento humano y la cultura influyen considerablemente en todos los aspectos de la gestión del riesgo en todos los niveles y etapas.

h) Mejora continua

La gestión del riesgo mejora continuamente mediante aprendizaje y experiencia. (págs. 9 - 10)

Aquellos aspectos en los que se insiste como características esenciales de la gestión de riesgos, como son la integración al sistema de control interno, su enfoque hacia la consecución de los objetivos, el origen interno y externo de los riesgos y la prevención con que debe actuar el gestor público, se ratifican en esta cita que proviene de una norma internacional, sin desatender el compromiso gerencial.

Debe reconocerse lo que en el marco teórico se describió. Las competencias institucionales no evolucionan de acuerdo con la ambición con que ciertas autoridades diseñan sus planes, programas y proyectos. No siempre conocimiento y motivación se alinean y tampoco se dispone de los recursos necesarios.

Bien señala la cita, el comportamiento humano y la cultura difieren y se generan, reconociendo el pleonasma, riesgos en la implementación de la gestión de riesgos.

Aún con las alarmas descritas, desde todo punto de vista es preferible el control preventivo al correctivo. El conocimiento acumulado del gestor público, le presenta un inventario claro y actualizado de las debilidades y amenazas del negocio. Actuar a tiempo es uno de los factores clave de una gestión eficaz de riesgos.

Resulta ilógico concebir al control posterior de legalidad como la función vertebradora de un órgano de control interno, ya que aquél recae sobre hechos acaecidos y tiene por finalidad detectar irregularidades. Además, los resultados del control posterior podrían destapar prácticas de corrupción en el seno de la citada organización; situación que afectaría la imagen de quien preside la misma, aunque tal funcionario no esté implicado en tales actos. Tal circunstancia genera importantes incentivos para obstaculizar las tareas de auditoría legal.

Más bien, por ser un órgano perteneciente a la propia organización a la cual controla, sus esfuerzos deberían centrarse en un control formal de carácter preventivo a los fines de evitar futuras exigencias de responsabilidades por parte de las entidades externas de fiscalización. (Rezzoagli B., 2015)

Lo expuesto confirma las bondades del control preventivo. Además de mitigar los riesgos identificados, evitan los efectos no deseados de la auditoría gubernamental como son las responsabilidades y sanciones. Estos beneficios conducen a una conclusión importante, los riesgos están enlazados con los proyectos y objetivos institucionales, están allí y por tanto hay que demostrar institucionalmente que el gestor público les hace frente.

Gestión de riesgos implica administrar para lograr un balance apropiado entre darse cuenta de las oportunidades de obtener beneficios a la vez que se minimizan los impactos adversos. Es una parte integral de una buena práctica gerencial y un elemento esencial de buen Gobierno Corporativo, y por ende de la sustentabilidad de toda organización. Es un proceso iterativo que consiste en pasos que, cuando se siguen en secuencia, permiten una mejora continua en la toma de decisiones y facilita una mejora continua en el desempeño. (Rosen C., 2011, pág. 11)

La cultura preventiva de la gestión de riesgos es precisamente no jugar al azar sino aprender de la experiencia y los errores. El riesgo no es sinónimo de pérdida sino de su posibilidad.

Añade el autor:

Para ser más eficaz, la gestión de riesgos debería formar parte de la cultura de una organización. Es decir, debería estar incorporada en la filosofía, prácticas y procesos de negocio de la organización, más que ser vista o practicada como una actividad separada. (Rosen C., 2011, pág. 14)

Los servidores forman parte del control e influyen en los propósitos de la EFS, pues si ésta direcciona el sistema de control interno, conforme las disposiciones constitucionales lo exigen, todo el personal desde su particular función coadyuva para mitigar los riesgos institucionales y garantizar la seguridad razonable del sistema de control interno.

La planificación y la gestión de riesgos tienen obligatoriamente un enlace sistemático. Se debe planificar en función a los recursos y limitaciones. Por su parte, el quehacer institucional se identifica con formas de trabajo, directrices y lineamientos previstos precisamente para mitigar la posibilidad de los eventos negativos. No es necesario, en acuerdo con la cita, la generación de un modelo paralelo. Las actividades de control que fueron diseñadas, implementadas y actualizadas en todos los procesos organizacionales, tienen intrínseco dicho propósito, pues en el trayecto de alcanzar los objetivos, tratan los riesgos de acuerdo con las específicas condiciones de cada área y de cada circunstancia.

3.2.2 Relación de la planificación institucional con la gestión de riesgos

La gestión de riesgos es un elemento fundamental en la administración pública. Tiene enlace directo con la planificación institucional y su proceso inicia con la identificación de los objetivos a cualquier nivel de la organización.

La gestión del riesgo forma parte de la gobernanza y el liderazgo, y es fundamental para la gestión de la organización en todos los niveles. Contribuye a la mejora de los sistemas de gestión.

La gestión del riesgo es parte de todas las actividades asociadas a una organización e incluye la interacción con los interesados. (ISO, 2018, pág. 3)

La misma fuente señala que el propósito de la gestión del riesgo es la creación y la protección del valor. Además, mejora el desempeño, fomenta la innovación y contribuye al logro de objetivos.

La relación entre ambos, la planificación y la gestión de riesgos, es directa. Los esfuerzos de identificación de riesgos y su priorización tienen un justificativo previo, que es la comprensión de la importancia del logro de los objetivos institucionales y por intermedio de ellos de la misión organizacional. En otras palabras, se priorizan los riesgos relacionados con los objetivos misionales.

En armonía:

La integración de la gestión del riesgo en la organización es un proceso dinámico e iterativo, y se debería adaptar a las necesidades y a la cultura de la organización. La gestión del riesgo debería ser una parte de, y no estar separada del propósito, la gobernanza, el liderazgo y compromiso, la estrategia, los objetivos y las operaciones de la organización. (ISO, 2018, pág. 13)

A su vez, la Guía metodológica de planificación institucional emitida por la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, SENPLADES, señala como uno de los elementos de la formulación del Plan Institucional, el análisis situacional y dentro de éste, el análisis FODA:

La exploración de los factores positivos y negativos, internos y externos que tienen efectos sobre la institución permitirá elaborar un estudio estratégico en el que se identifiquen las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas de la entidad.

- Fortalezas: son las características positivas internas que deben potenciarse para lograr una gestión eficiente e impactos nacionales positivos.
- Oportunidades: son características positivas externas. Son factores del medio que deben aprovecharse para el beneficio de la institución.
- Debilidades: son deficiencias internas de la institución, en las que se debe trabajar para cambiar o eliminar.

- Amenazas: son situaciones negativas externas, que inciden en el accionar de la institución, que, si bien no pueden cambiarse, deben tomarse en cuenta para minimizar su impacto. (SENPLADES, 2012, pág. 21)

Las debilidades y amenazas constituyen riesgos. Inicialmente y con el plan estratégico inicia su determinación a nivel institucional, metodología que posteriormente se aplica en las distintas unidades administrativas de la organización. En este sentido, según expone la norma (ISO, 2018), la organización debería analizar y comprender sus contextos externo e interno cuando diseñe el marco de referencia para gestionar el riesgo.

El análisis del contexto externo de la organización puede incluir, pero no limitarse a:

- los factores sociales, culturales, políticos, legales, reglamentarios, financieros, tecnológicos, económicos y ambientales ya sea a nivel internacional, nacional, regional o local;
- los impulsores clave y las tendencias que afectan a los objetivos de la organización;
- las relaciones, percepciones, valores, necesidades y expectativas de las partes interesadas externas;
- las relaciones contractuales y los compromisos;
- la complejidad de las redes y dependencias.

El análisis del contexto interno de la organización puede incluir, pero no limitarse a:

- la visión, la misión y los valores;
- la gobernanza, la estructura de la organización, los roles y la rendición de cuentas;
- la estrategia, los objetivos y las políticas;
- la cultura de la organización;
- las normas, las directrices y los modelos adoptados por la organización;
- las capacidades, entendidas en términos de recursos y conocimiento (por ejemplo, capital, tiempo, personas, propiedad intelectual, procesos, sistemas y tecnologías);
- los datos, los sistemas de información y los flujos de información;
- las relaciones con partes interesadas internas, teniendo en cuenta sus percepciones y valores;
- las relaciones contractuales y los compromisos;
- las interdependencias e interconexiones. (págs. 13 -14)

El contenido de la norma ISO 31000, Gestión del Riesgo – Directrices, proporciona al modelo, la importancia que debe tener. Su enfoque es estrictamente preventivo y vinculado con la planificación. Internamente, el análisis de los recursos es de especial atención para evitar limitaciones propias de la organización. Externamente, las tendencias y el entorno social y político, entre otros, constituyen aspectos que deben analizarse para su plan de respuesta.

En el mismo sentido, uno de los referentes obligatorios para la gestión de riesgos es el modelo COSO que, en su primera versión, incluye un capítulo relacionado con las Herramientas de Evaluación del sistema de control interno, las mismas que pueden usarse de distintas formas.

- Individualmente, cuando se evalúa un componente particular, o juntos cuando se evalúan todos los componentes
- En la evaluación de los controles relacionados con una categoría de controles, como la veracidad de los reportes financieros, o más de una categoría.
- En el enfoque de ciertas actividades, como la adquisición o la venta, o en todas las actividades. (Mantilla S., 2005, pág. 183)

La cita hace referencia a que los componentes del sistema de control interno pueden ser evaluados en conjunto y se confirma la relación sistemática entre ellos. Además, los objetivos organizacionales responden a diversas categorías que además de financieros pueden ser operativos o de cumplimiento legal, lo cual obliga a identificar y posteriormente evaluar controles directamente relacionados con ellos.

Dentro de estas herramientas se incluye al manual de referencia que constituye un modelo de negocios. Al respecto:

El modelo genérico de negocios también puede ser usado como un punto de partida para que el evaluador entienda las actividades de la entidad y su relación con otras y con las partes externas, y la información que es generada y usada para el control de esas actividades. Cuando se usa de esta manera, el modelo genérico de negocios debería ser a la medida para que encaje en la entidad que va a ser o está siendo evaluada. Debe ser modificado o argumentado con información adicional propia de la entidad, como un flujograma del sistema, para un mejor entendimiento de las actividades de la empresa. Este entendimiento puede facilitar el análisis de los riesgos asociados con cada actividad y puede ayudar a identificar los puntos en el sistema donde el control debería ser afectado. Estos riesgos, y las actividades de control relacionadas con la entidad, pueden ser usadas para ayudar a la completa dirección de la valoración de riesgos y actividades de control en la hoja de trabajo. (Mantilla S., 2005, pág. 217)

La hoja de trabajo a la que hace referencia la cita y que constituye la estructura del manual de referencia incluye, en términos generales, la siguiente información en cuatro columnas:

- Objetivos
- O, F, C. Hace referencia a que los objetivos pueden ser clasificados así:
 - Operaciones, relacionados con el uso efectivo y eficiente de los recursos de la entidad.
 - Información financiera, concernientes con la preparación de estados financieros públicos confiables.
 - Cumplimiento, coherente con el acatamiento de la entidad a las leyes y regulaciones aplicables.
- Riesgos
- Puntos para enfocar por acciones / actividades de control

Con este contenido se evidencia la relación que existe entre los objetivos institucionales, que pueden ser de las categorías descritas, con los riesgos. El modelo se cierra con la propuesta posterior de acciones o actividades de control que permitan mitigar esos riesgos. Este referente obligatorio confirma la correspondencia entre la planificación institucional y la gestión de riesgos.

3.2.3 Inventario de riesgos

La cláusula 6.3.3 de la Norma ISO 31000 Gestión del Riesgo – Directrices, señala:

Los contextos externo e interno son el entorno en el cual la organización busca definir y lograr sus objetivos. El contexto del proceso de la gestión del riesgo se debería establecer a partir de la comprensión de los entornos externo e interno en los cuales opera la organización y debería reflejar el entorno específico de la actividad en la cual se va a aplicar el proceso de la gestión del riesgo.

La comprensión del contexto es importante porque:

- la gestión del riesgo tiene lugar en el contexto de los objetivos y las actividades de la organización;
- los factores organizacionales pueden ser una fuente de riesgo;
- el propósito y alcance del proceso de la gestión del riesgo puede estar interrelacionado con los objetivos de la organización como un todo. (ISO, 2018, pág. 20)

Analizar e interpretar los entornos externo e interno requiere experiencia acumulada.

Son los gestores públicos a nivel institucional y departamental, los que disponen de datos e información que sustenta las debilidades y amenazas propias de su negocio o área. Los cambios o el apareamiento de circunstancias no usuales constituyen eventos que deben ser registrados y considerados para decisiones oportunas.

Se señaló que el punto de partida para la gestión de riesgos es la definición de los objetivos y los procesos institucionales. En este sentido,

El propósito de la identificación del riesgo es encontrar, reconocer y describir los riesgos que pueden ayudar o impedir a una organización lograr sus objetivos. Para la identificación de los riesgos es importante contar con información pertinente, apropiada y actualizada. (ISO, 2018)

Además,

La identificación de los riesgos es un proceso interactivo y generalmente integrado a la estrategia y planificación. En este proceso se realizará un mapa del riesgo con los

factores internos y externos y con la especificación de los puntos claves de la institución, las interacciones con terceros, la identificación de objetivos generales y particulares y las amenazas que se puedan afrontar.

Algo fundamental para la evaluación de riesgos es la existencia de un proceso permanente para identificar el cambio de condiciones gubernamentales, económicas, industriales, regulatorias y operativas, para tomar las acciones que sean necesarias. (Contraloría General del Estado, 2009, pág. 12)

La investigación de factores que conforme se menciona en la misma fuente, pueden ser económicos, políticos, tecnológicos, sociales y ambientales en el caso de los externos y los internos incluyen la infraestructura, el personal, la tecnología y los procesos, constituye un análisis de hechos pasados que sustentan su probabilidad de ocurrencia. No es un tema correctivo, es preventivo como se ha insistido y así lo concibe la norma ISO 31000, Gestión del Riesgo – Directrices, al conceptualizar al riesgo como el efecto de la incertidumbre sobre los objetivos.

El inicio, es la conformación del diccionario o inventario de riesgos que pueda impactar negativamente en los objetivos institucionales. Utilizando la herramienta pertinente (cuestionarios, encuestas, grupos focales o lluvia de ideas) se procede a identificar el listado de los riesgos relacionados.

Como sustento para la identificación de riesgos, sus consecuencias y probabilidades, se incluyen las siguientes técnicas (New Zealand Standards, 1999):

- i) entrevistas estructuradas con expertos en el área de interés;
- ii) utilización de grupos multidisciplinarios de expertos;
- iii) evaluaciones individuales utilizando cuestionarios;
- iv) uso de modelos de computador u otros; y
- v) uso de árboles de fallas y árboles de eventos. (pág. 14)

3.2.4 Probabilidad de los riesgos

La Norma de Control Interno 300 – 03, Valoración de los riesgos, señala que la administración debe valorar los riesgos a partir de dos perspectivas, probabilidad e impacto, siendo la probabilidad la posibilidad de ocurrencia.

Esta posibilidad de ocurrencia:

Aquí hemos de considerar la frecuencia con la que teóricamente podrían llegar a producirse pérdidas de no existir controles que mitiguen los riesgos, en función de las evidencias históricas que puedan existir y de juicios expertos. (Rodríguez M., Piñeiro C. y de LLano P., 2013)

Los datos históricos proveen al gestor público de la información necesaria para predecir aquello que puede volver a suceder y afectar al logro de los objetivos institucionales, labor que requiere la participación del personal directamente relacionado con el área bajo análisis. De allí la importancia de dirigir las encuestas a personal de todos los niveles organizacionales. El conocimiento acumulado y la experiencia son relevantes al momento de identificar aquellos problemas o riesgos que se presentaron en el pasado y su impacto. Al respecto, Rodríguez, Piñeiro y de Llano (2013) señalan que en cada área objeto de análisis es necesario realizar un trabajo de investigación previo para recabar evidencias acerca de las actividades que se realizan y los principales riesgos que se derivan de ellas.

Como insisten Rodríguez, Piñeiro y de Llano (2013) el diseño y la circularización de los cuestionarios son solo una parte del proceso de recogida de información: los responsables de las distintas áreas, así como los miembros de las respectivas bases de operaciones, tienen un conocimiento directo de los procesos y de sus posibles riesgos, de ahí que los cuestionarios deban completarse con entrevistas para obtener detalles acerca de:

- Los procesos o actividades que se realizan en cada área
- Las actividades sensibles, y las fuentes de riesgo a las que está expuesta el área.

- La naturaleza y la eficacia de los mecanismos de control interno existentes para mitigar
- los riesgos.
- Oportunidades de mejora de los procesos y/o del control interno.

Esta información debe tabularse y servir de fuente para la estructuración de la probabilidad de los riesgos. A continuación, se expone el modelo utilizado por la Norma AS/NZS 4360:1999, que constituye el Estándar Australiano de Administración de Riesgos:

Tabla 3
Medidas cualitativas de probabilidad

Nivel	Descriptor	Descripción
A	Casi certeza	Se espera que ocurra en la mayoría de las circunstancias
B	Probable	Probablemente ocurrirá en la mayoría de las circunstancias
C	Posible	Podría ocurrir en algún momento
D	Improbable	Pudo ocurrir en algún momento
E	Raro	Puede ocurrir sólo en circunstancias excepcionales

Nota: Tomado de New Zealand Standards, 1999

La fuente reconoce la necesidad de que estas tablas sean adecuadas a las necesidades de la organización. Para efectos de priorización de los riesgos, es preciso utilizar una escala cuantitativa tanto de la probabilidad como del impacto de los riesgos. Como se observa en la tabla anterior las medidas son cualitativas, pero es factible cuantificarlas.

El análisis cuantitativo utiliza valores numéricos para las consecuencias y probabilidades (en lugar de las escalas descriptivas utilizadas en los análisis cualitativos y semicuantitativos) utilizando datos de distintas fuentes (tales como las mencionadas en los subpárrafos (a) a (h) de la Cláusula 4.3.3). La calidad del análisis depende de la precisión e integridad de los valores numéricos utilizados. (New Zealand Standards, 1999)

La cláusula 4.3.3 de la referencia, señala las siguientes fuentes de información:

- a) Registros anteriores;
- b) Experiencia relevante;
- c) Prácticas y experiencia de la industria;
- d) Literatura relevante publicada;
- e) Comprobaciones de marketing e investigaciones de mercado;
- f) Experimentos y prototipos;
- g) Modelos económicos, de ingeniería u otros;
- h) Opiniones y juicios de especialistas y expertos. (pág. 13)

La mayoría de estas fuentes de información refieren la experiencia propia del gestor. Es un trabajo basado en los resultados de períodos anteriores. Si un riesgo se mantiene en varios períodos no es un riesgo, es un problema institucionalizado y generado por la inacción, lo que es opuesto a los objetivos de la gestión de riesgos.

3.2.5 Impacto de los riesgos

Según información preparada por el Ministerio de Finanzas, (2017), el impacto es el grado de afectación del riesgo al cumplimiento de los objetivos. Son las consecuencias que se generan en el objetivo, en caso de ocurrencia del riesgo.

En similares términos:

Impacto: Consecuencia que puede ocasionar a la organización la materialización del riesgo. Puede haber más de una consecuencia de un mismo evento. Las consecuencias pueden estar en el rango de positivas a negativas. Las consecuencias se pueden expresar cualitativa o cuantitativamente. Las consecuencias se determinan en relación con el logro de objetivos. (Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno, 2015, pág. 12)

Sin embargo, debe considerarse que:

La magnitud de las consecuencias de un evento, si el mismo ocurriera, y la probabilidad del evento y sus consecuencias asociadas, se evalúan en el contexto de los controles existentes. Las consecuencias y probabilidades se combinan para producir un nivel de riesgo. (New Zealand Standards, 1999, pág. 13)

Por lo expuesto, la calificación del impacto de los riesgos debe combinarse con su probabilidad de tal forma que se logra una calificación inicial de riesgo inherente para posteriormente, luego de la evaluación del funcionamiento de los controles existentes, definir el riesgo residual, tema que será abordado en adelante. Debe quedar en firme la concepción de que los dos aspectos, la probabilidad de los riesgos, es decir su frecuencia, y el impacto o las consecuencias que un riesgo genera en el objetivo en caso de suceder, son conceptualmente independientes, pero al momento de definir los niveles de riesgo debe adoptarse la metodología apropiada para conjugar ambos criterios. En la siguiente tabla se refleja esta correlación:

Tabla 4
Matriz de análisis de riesgo cualitativo

Probabilidad	Consecuencias				
	Insignificantes	Menores	Moderadas	Mayores	Catastróficas
	1	2	3	4	5
A (casi certeza)	H	H	E	E	E
B (probable)	M	H	H	E	E
C (moderado)	L	M	H	E	E
D (improbable)	L	L	M	H	E
E (raro)	L	L	M	H	H

Leyenda

E: riesgo extremo; requiere acción inmediata
H: riesgo alto; requiere atención de la alta gerencia
M: riesgo moderado; debe especificarse responsabilidad gerencia
L: riesgo bajo; administrar mediante procedimientos de rutina

Nota: Tomado de New Zealand Standards, 1999

La respuesta institucional a los distintos niveles de riesgo refleja la importancia definida en la combinación de ambos factores, la probabilidad y el impacto, haciendo relevante la atención prioritaria a determinados riesgos por medio de controles esencialmente

preventivos. Sin embargo, no todos los riesgos podrían estar adecuadamente tratados al interior de la organización, lo que determina puntos de interés al momento de planificar una auditoría gubernamental. La cuantificación señalada no constituye un patrón de aplicación obligatoria, son datos referenciales que pueden adaptarse en una organización e incluso modificar su cuantificación.

Las escalas de calificación dependen del modelo adoptado y formalizado. En líneas anteriores se expusieron valoraciones cualitativas para probabilidad e impacto que sirven como referencias, siendo importante que estos criterios sean cuantificados. Se añade un criterio de especial trascendencia, la importancia. Este aspecto tiene que ver con la relevancia del objetivo en el contexto organizacional y se complementa con las dos calificaciones previamente descritas.

El resultado se obtiene multiplicando estos valores y nos proporciona los niveles tanto del riesgo inherente como del riesgo residual.

Tabla 5
Escala de valoración de importancia, probabilidad e impacto

Importancia del objetivo	Valoración	Probabilidad (riesgos)	Valoración	Impacto (riesgos)	Valoración
Misional	10	Alta (muy probable)	3	Alto	3
De apoyo con impacto misional	5	Media (probable)	2	Medio	2
Apoyo (servicios administrativos)	1	Baja (improbable)	1	Bajo	1

Nota: Tomado de módulo de Módulo Control y Auditoría Basada en Riesgos (Subía J., 2020)

3.2.6 Definición de riesgo inherente y riesgo residual

A base de los conceptos, tablas y valoraciones expuestos, se expone un ejemplo de matriz de riesgos:

Cuadro 8
Ejemplo de matriz de riesgos corporativos

Componente	Subcomponente	OBJETIVO	#	Descripción del Riesgo	Importancia	Probabilidad	Impacto	Riesgo Inherente	Controles	Importancia	Probabilidad	Impacto	Riesgo Residual	Priorización
INGRESOS TRIBUTARIOS	Recaudación Fiscal	Incrementar la tasa de recaudación de impuestos para el año 2020	1	Alto índice de evasión tributaria	10	3	3	90	Sin control	10	3	3	90 ALTO	1
			2	Cartera vencida no identificada	10	2	3	60	Establecer políticas de seguimiento a la cartera vencida	10	2	1	20 MODERADO	5
			3	Falta de notificación oportuna	10	1	2	20	Disponer más personal para realizar las notificaciones a tiempo	10	1	1	10 BAJO	6
			4	Falta de campañas informativas a los contribuyentes	10	1	1	10	Sin control	10	1	1	10 BAJO	7
	Disminuir la brecha de pago de las declaraciones en monto a nivel nacional	1	Alto índice de evasión tributaria	10	3	3	90	Incrementar políticas de control y sanciones por evasión	10	2	1	20 MODERADO	4	
		2	Alto índice de elusión tributaria	10	3	3	90	Sin control	10	3	3	90 ALTO	2	
		3	Situaciones socio-económicas	10	1	3	30	Sin control	10	1	3	30 MODERADO	3	
		4	Falta de infraestructura y recursos tecnológicos	10	1	3	30	Potenciar los sistemas y el parque informático de la entidad	10	1	1	10 BAJO	8	

Nota: Tomado de Trabajo de Maestría de Auditoría Gubernamental y Control de (Montero J. y otros, 2020)

El documento muestra el trabajo presentado por un grupo de estudiantes de la Maestría de Auditoría Gubernamental y Control, del Instituto de Altos Estudios Nacionales conocida como la Universidad de Posgrados en Ecuador y corresponde a un ensayo con datos hipotéticos de matriz de riesgos institucional.

Como se puede observar en el cuadro existen conclusiones que se deben resaltar:

- Además de la probabilidad e impacto de los riesgos, se incorpora el componente adicional, la importancia.
- Según dicha información, esta matriz de riesgos corresponde a un objetivo misional pues su calificación de importancia es 10

- El punto de partida para una matriz de riesgos es el objetivo, pues los riesgos están directamente relacionados con éste
- Conforme se explicó, los riesgos proceden de factores internos y externos
- Las valoraciones de probabilidad e impacto fueron descritas y en este caso se aplican para cada uno de los riesgos identificados
- La priorización tanto del riesgo inherente como del riesgo residual en la que prevalecen los valores más altos
- Cuando no existen controles que mitiguen el riesgo inherente, éste se mantiene al mismo nivel como riesgo residual
- Cuando existen controles, documentados, reglamentados, aplicados y eficaces para mitigar los riesgos, los valores de la probabilidad e impacto, según las circunstancias, disminuyen por efecto de éstos y se ubica en niveles inferiores
- Es decir, el riesgo inherente es previo a la evaluación de los controles existentes en la organización y el riesgo residual es posterior. La denominación de riesgo residual señala que es lo que queda como riesgo luego de evaluar el funcionamiento de los controles internos
- La priorización del riesgo residual proporciona puntos de interés para el enfoque de la auditoría basada en riesgos.

Esta demostración práctica confirma lo señalado. La matriz de riesgos constituye un insumo valioso para enfocar las acciones de control externo. Evidencia las debilidades existentes y coadyuva a la ejecución de una auditoría gubernamental de mayor eficacia. Además, demuestra sin mayores complicaciones la aplicabilidad de la normativa de gestión de riesgos.

3.3 Identificación de áreas críticas

Los resultados de la matriz de riesgos (cuadro 8), definen aquellas áreas o procesos organizacionales cuyo nivel de riesgo residual es elevado. La aplicación del modelo de gestión de riesgo, vigente en la normativa ecuatoriana, promueve la existencia de mecanismos de autocontrol orientados a la mitigación de riesgos críticos en las organizaciones de servicio público. Estas normas, cuya expedición es de hace más de una década, son de aplicación obligatoria.

El sistema de gestión de riesgos requiere, además de las características señaladas, estrategias de comunicación interna y externa que promuevan su eficacia dentro de la organización para generar acciones preventivas y correctivas. Por su parte, la comunicación externa permitirá a los organismos de control conocer las debilidades institucionales y considerarlas como puntos de interés o criterios para el diseño de los planes anuales y específicos de auditoría.

En este sentido, las auditorías gubernamentales tendrán un insumo adicional sustentado en las debilidades propias del sistema de control interno de cada institución pública. Los riesgos residuales elevados, permitirán que los alcances autorizados para estas acciones de control incluyan los componentes, subcomponentes, procesos y controles débiles, es decir las áreas críticas, que fueron identificados y merecen atención sustantiva.

Para lograr el enlace referido a lo largo de este capítulo, son necesarias igualmente las competencias organizacionales que faciliten dicha relación. Para diseñar una auditoría basada en riesgos es pertinente un conocimiento sustentable del modelo de gestión de riesgos por parte del auditor gubernamental, situación que será analizada en el capítulo siguiente.

En forma concomitante a las referencias normativas y procedimentales expuestas, cabe realizar la exploración de las condiciones existentes en la administración pública, para definir su nivel de aplicación.

3.4 Situación actual del modelo de gestión de riesgos en la administración pública ecuatoriana

Mediante cuestionarios remitidos a servidores públicos se plantearon preguntas relacionadas con el modelo de gestión de riesgos existente en las organizaciones de servicio público a las que pertenecen. Las encuestas fueron enviadas a 900 servidores públicos y estuvieron disponibles desde el 22 de enero hasta el 14 de febrero de 2020. Se obtuvieron respuestas de 303 servidores públicos.

Levin y Rubin (2004), señalan que una muestra es una colección de algunos elementos de la población, no de todos (...) Una muestra representativa contiene las características relevantes de la población en las mismas proporciones en que están incluidas en tal población. (pág. 10)

En el tema investigado, el universo tiene características similares pues disponen, en sus respectivos campos de acción, de la misma información de interés para la investigación y tuvieron idéntica posibilidad responder los cuestionarios, por lo que sus coincidencias son esenciales.

En el mismo sentido:

Para que las conclusiones que se obtienen empleando la teoría del muestreo y la inferencia estadística sean válidas, las muestras deben elegirse de manera que sean representativas de la población. (...) Una manera de obtener una muestra representativa es mediante un proceso llamado muestreo aleatorio, mediante el cual cada uno de los miembros de la población tiene la misma posibilidad de ser incluido en la muestra. (Spiegel M. y Stephens L., 2009, pág. 203)

Ahora bien, dadas las características propias de la investigación es pertinente la aplicación de un muestreo teórico.

Muestreo teórico: recolección de datos guiada por los conceptos derivados de la teoría que se está construyendo y basada en el concepto de "hacer comparaciones", cuyo propósito es acudir a lugares, personas o acontecimientos que maximicen las oportunidades de descubrir variaciones entre los conceptos y que hagan más densas las categorías en términos de sus propiedades y dimensiones. (Strauss A. y Corbin J., 2002, pág. 219)

Los autores además argumentan que el propósito del muestreo teórico es maximizar las oportunidades de comparar acontecimientos, incidentes o sucesos para determinar cómo varía una categoría en términos de sus propiedades y dimensiones (pág. 220). En efecto, se propone identificar la situación actual del modelo de gestión de riesgos en la administración pública y en armonía con esta afirmación,

el muestreo teórico es acumulativo y cada acontecimiento que entra en el muestreo se suma al análisis y a la recolección de datos hecha antes y los aumenta. Son estas tendencias, obtenidas en la aplicación de las encuestas, las que permitirán sustentar las hipótesis y justificativos de la investigación. De la misma fuente, son conceptos que se encuentran a) repetidamente presentes (o en algunas situaciones, notablemente ausentes) en los datos cuando se compara incidente por incidente, y b) actúan como condiciones que le dan variación a una categoría principal (Strauss A. y Corbin J., 2002, pág. 220).

Se trata de obtener información directa de servidores públicos con respecto al nivel de aplicación de los modelos de gestión de riesgos.

En relación con el tamaño de la muestra en investigaciones cualitativas y como lo señala Patton 2002, citado en Martínez- Salgado C. (2012), en este campo no hay reglas para decidir el tamaño de la muestra y, si hubiera que enunciar alguna, está sería: “todo depende”. Depende del propósito del estudio, de lo que resulta útil para lograrlo, de lo que está en juego, de lo que lo hace verosímil, y en última instancia, incluso de lo que es posible. Así, para poder juzgar si una muestra es adecuada hay que conocer el contexto del estudio.

Al margen de esta afirmación, con el afán de sustentar cuantitativamente los resultados obtenidos, se desarrolla el cálculo del tamaño de la muestra.

El tamaño de la muestra depende del tipo de población, (Rodríguez E., 2005):

- Infinita: cuándo no se sabe el número exacto de unidades del que está compuesta la población.
- Finita: Cuando se conoce cuantos elementos tiene la población.

Para cada tipo de población se utiliza una fórmula distinta. Para poblaciones infinitas la fórmula es:

$$n = \frac{pq}{e^2}$$

Y para poblaciones finitas la fórmula es:

$$n = \frac{Z^2 pq N}{Ne^2 + Z^2 pq}$$

En donde:

n = Tamaño de la muestra

e = Error de estimación

Z = Valor de las tablas de distribución normal estándar

N = Tamaño de la población,

p = Probabilidad de éxito

q = Probabilidad de fracaso

El error de estimación se utiliza para estimar la precisión necesaria y para estimar el tamaño de la muestra más adecuado. (pág. 85)

Bajo esta consideración, en armonía con la misma fuente y utilizando las tablas de distribución normal estándar, la fórmula del tamaño de la muestra para poblaciones infinitas es:

$$n = \frac{Z^2 pq}{e^2}$$

Para la cuantificación de las muestras se consideran los siguientes parámetros:

- Error de estimación (e), se toma el 5%, considerando el riesgo de auditoría definido en este valor según los márgenes de confianza definidos en el manual de auditoría gubernamental.⁵
- Valor de las tablas de distribución normal estándar (Z) que, en conformidad con el error de estimación, para un nivel de confianza del 95%, asume el valor de 1,96.
- Tamaño de la población (N). Para el caso de los servidores públicos, no se dispone de una fuente confiable y actualizada por lo que se aplicaría la fórmula para poblaciones infinitas.
- Probabilidad de éxito (p). En el caso de servidores públicos, son aplicables las escalas de confianza definidas para el sistema de control interno en el Manual General de Auditoría Gubernamental (2003), en el que se considera un nivel del 75% como límite de la confianza moderada.

⁵ La tabla 18 del capítulo IV, presenta los niveles de confianza en el Sistema de Control Interno, que estipula el Manual General de Auditoría Gubernamental

- Probabilidad de fracaso (q). Es la diferencia con respecto a la probabilidad de éxito para llegar al 100%.

Con estos antecedentes procedemos al cálculo de la muestra de servidores públicos:

$$n = \frac{Z^2 pq}{e^2}$$
$$n = \frac{1,96^2 * 0,75 * 0,25}{0,05^2}$$
$$n = \frac{0,7203}{0,0025}$$
$$n = \mathbf{288}$$

Por lo expuesto, las respuestas obtenidas justifican el tamaño de la muestra.

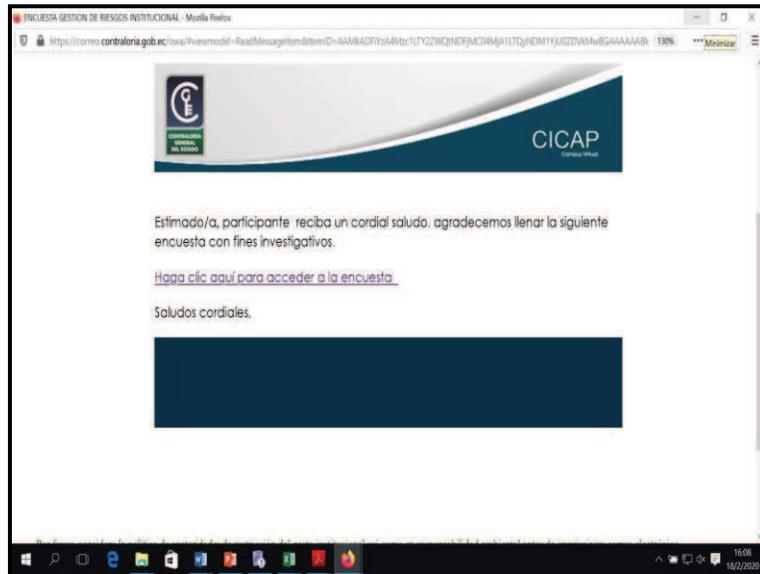
Los elementos de la población de servidores públicos gozan de características similares de conocimiento con respecto al propósito central del análisis, sus respuestas en casos coincidentes brindarán mayor verosimilitud a las conclusiones obtenidas.

La indagación cualitativa, en cambio, elige las unidades de estudio con otro propósito: lograr un conocimiento intensivo, profundo y detallado de y sobre los casos en los que tiene lugar el fenómeno de interés, generalizable para otras situaciones en las que dicho fenómeno ocurre. (Martínez-Salgado C., 2012, pág. 15)

En efecto, la utilidad de la información obtenida de las encuestas es la confirmación de los aspectos que constituyen uno de los objetivos de la investigación. Es decir, lograr una visión real de la implementación y aplicación de un sistema de gestión de riesgos en las entidades del sector.

Cómo se señaló, la encuesta fue remitida el 22 de enero de 2020

Gráfico 1
Encuesta remitida a gestores públicos



Elaboración propia con base en las encuestas a gestores públicos (2020)

Se incluyeron las siguientes interrogantes:

¿Cuál es el nombre de la entidad en la que trabaja?

¿A qué sector pertenece?

Antes de desarrollar las respuestas, es necesario puntualizar que el artículo 225 de la Constitución de la República del Ecuador, establece la siguiente clasificación de entidades públicas:

El sector público comprende:

1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social.
2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado.
3. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.

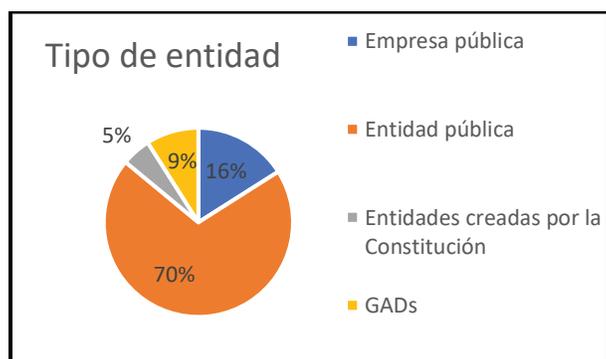
4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos. (Asamblea Nacional, 2008, pág. 44)

Para fines de la investigación, es pertinente incluir a instituciones que se encuentren en todas las categorías y obtener una interpretación objetiva de las condiciones reales del sistema de gestión de riesgos vigente. Los resultados son los siguientes:

Tabla 6

Entidades a las que pertenecen los servidores encuestados

Empresa pública	48
Entidad pública	213
Entidades creadas por la Constitución	15
Gobierno Autónomo Descentralizado.	
GADs	27



Elaboración propia con base en las encuestas a gestores públicos (2020)

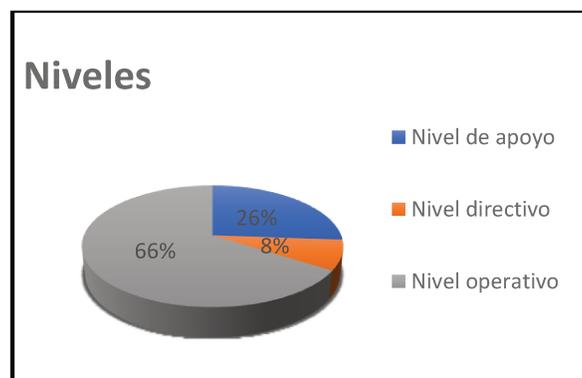
La distribución demuestra que todas las entidades están representadas. Las organizaciones que forman parte de las Funciones del Estado representan el mayor porcentaje y son un referente válido para generar conclusiones. El listado de instituciones públicas a las que pertenecen los servidores encuestados consta en el apéndice 2.

¿Cuál es el nivel del cargo que desempeña en su institución?

Se obtuvieron los siguientes resultados:

Tabla 7
Nivel del cargo de los servidores encuestados

Apoyo	Directivo	Operativo
79	24	199



Elaboración propia con base en las encuestas a gestores públicos (2020)

Especial importancia tiene la participación mayoritaria del nivel operativo. La gestión de riesgos es un proceso que pertenece a quienes lo gestionan y su intervención es prioritaria en el diseño de las matrices de riesgo, por lo que su opinión es necesaria para identificar la situación actual.

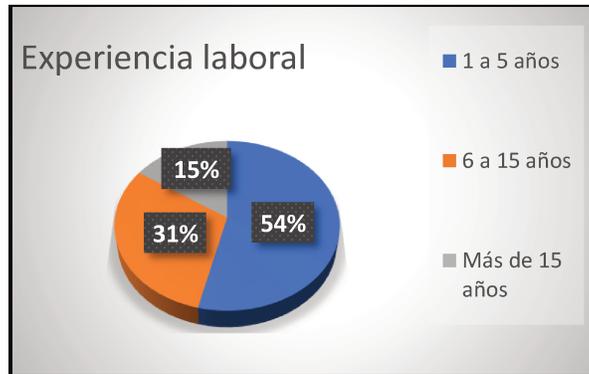
Debe recordarse que la gestión de riesgos corporativos, (Abella R., 2006) es un proceso continuo que fluye por toda la entidad y es realizado por su personal en todos los niveles de la organización. Es igualmente necesario, por tanto, incorporar a los niveles directivo y de apoyo.

¿Qué tiempo labora en su institución?

Tabla 8

Experiencia laboral de los encuestados

1 a 5 años	6 a 15 años	más de 15 años
163	93	47



Elaboración propia con base en las encuestas a gestores públicos (2020)

El personal con tiempo de permanencia inferior a 5 años representa un 54% y aquellos que superan ese tiempo alcanzan el 46%. Esta distribución de los encuestados es relevante al momento de relacionar las opiniones del personal de experiencia con personal relativamente nuevo.

Las preguntas que siguen en la encuesta tienen relación con el sistema de gestión de riesgos vigente en sus instituciones, por lo que es necesaria su agrupación para obtener una visión integral.

Tabla 9
Sistema de gestión de riesgos en las entidades públicas

Preguntas	Respuestas	
	SI	NO
¿La máxima autoridad estableció los mecanismos institucionales para identificar, analizar y tratar los riesgos a los que está expuesta la organización?	220	83
¿La máxima autoridad difundió los mecanismos institucionales para identificar, analizar y tratar los riesgos a los que está expuesta la organización?	202	101
¿En caso de que la respuesta anterior sea positiva señale qué mecanismos o herramientas se utilizaron para identificar, analizar y tratar los riesgos? (pueden ser varios):		
• Lluvia de ideas	34	
• Grupos de trabajo	127	
• Encuestas o entrevistas	61	
• Diagrama de Pareto	9	
• Otros	72	
¿Se realiza el análisis de la probabilidad e impacto de los riesgos identificados en las áreas organizacionales?	200	103
¿La gestión de riesgos institucional está enlazada con la planificación y los objetivos de la organización?	234	69
¿Existe un mapa de riesgos a nivel de departamento o institucional debidamente aprobado?	163	140
¿Se utilizan los resultados del modelo de gestión de riesgos en el diseño de un plan de mitigación de riesgos?	177	126

Elaboración propia con base en las encuestas a gestores públicos (2020)

En el primer caso el 73% de los encuestados confirma la existencia de mecanismos de gestión de riesgos y el 67% señala que los mismos fueron difundidos. Las herramientas utilizadas primordialmente fueron los grupos de trabajo y las encuestas o entrevistas. Juntas alcanzan un 62%.

Con respecto al enlace que debe existir entre la gestión de riesgos y los objetivos de la organización existe un porcentaje afirmativo del 77%, lo cual evidencia la relación lógica entre los dos elementos.

Llama la atención la respuesta a las dos últimas interrogantes. Se relacionan con la evidencia documental de la gestión de riesgos institucional. El mapa de riesgos plasma todos los elementos anteriormente investigados y su efecto fundamental está en el plan de mitigación como producto final del modelo en sí mismo. Las respuestas disminuyeron la tendencia anterior. La existencia de un mapa de riesgos fue ratificada en un 54% y su utilización para planes de mitigación en un 58%.

Estas cifras nos permiten concluir que, si bien existe gestión de riesgos institucional, este modelo no está formalizado mediante documentos y herramientas aprobados al interior de las organizaciones. Los resultados expuestos tienen repercusión en uno de los propósitos de la investigación, pues la escasa aplicación del modelo impide que estos resultados sirvan de insumo para la auditoría gubernamental, tema que será analizado en el siguiente capítulo.

La gestión de riesgos es un modelo que debe ser asumido con especial seriedad y formalidad pues compromete el éxito de los programas y proyectos. Si bien, es un tema que está intrínseco en las actividades de control propias de los procesos, es decir las mismas son concebidas por naturaleza como mitigadoras de riesgo, pero la gestión de riesgos va más allá. Es un modelo integral que aborda la necesaria relación entre objetivos, riesgos, priorización y tratamiento, para diseñarlo y ponerlo a disposición de todas las áreas organizacionales. La propuesta referida en el cuadro 8, expone esta relación de acuerdo con los preceptos conceptuales y normativos.

Pero como se expuso, los resultados no llegan a niveles de implementación satisfactorios. Al indagar acerca de la existencia de un mapa de riesgos y de su uso en los planes de mitigación, las respuestas son cercanas al 50%. Estos resultados nos llevan de regreso de temas como la autonomía estatal y las capacidades organizacionales. Son los

servidores públicos que ostentan la competencia legalmente asignada para intervenir en los procesos y sus resultados, los que deben disponer de conocimientos y experiencia que habiliten su consecución.

Pese a la concepción principalmente práctica de este capítulo, es precisa la siguiente reflexión:

... la incapacidad del Estado para cumplir con su función desarrollista refleja también su limitada capacidad para cumplir con sus responsabilidades constitucionales, especialmente para aplicar la ley. Esta capacidad limitada del Estado para hacer cumplir la ley está determinada a su vez por el grado de fragmentación del control social que caracteriza a las sociedades de los PMDs (países menos desarrollados) y que reduce las esferas social y política dentro de las cuales el Estado debe “rendir cuentas”. (Anglade C., 2000)

Muy interesante la cita. La conjunción de las limitadas capacidades junto a niveles deficientes de participación ciudadana y control social, generan una débil evaluación de los objetivos propuestos y cumplidos en la administración pública. En este caso se hace procedente, por parte de los gestores públicos, una mirada profunda hacia los riesgos que impidieron su cumplimiento. Siendo un elemento propio de directrices administrativas en las instituciones públicas, su efecto sin duda tiene repercusiones sociales y económicas.

Las normas de control interno y entre ellas las enfocadas a la gestión de riesgos, tienen vigencia desde el año 2009 y su redacción conforme se expuso, proporciona los lineamientos pertinentes para el diseño metodológico, lo que junto a las competencias señaladas deberían constituir las condiciones necesarias para su diseño, implementación y actualización.

Es obvio que la normativa expuesta, cuyo fin esencial es propender al logro de las metas y objetivos institucionales, constituye un instrumento de desarrollo económico y social. Su creación no tiene objeción técnica y su procedencia es irrefutable, pero ante el nivel de

formalización descrito, la mirada hacia las competencias disponibles en las organizaciones de servicio público cobra relevancia. La existencia de controles dentro de los procesos no alcanza la expectativa de cumplimiento que la norma exige. El mapa de riesgos aglutina la información pertinente y útil no sólo para garantizar una seguridad razonable en el logro de objetivos sino también para identificar áreas críticas dentro de la organización.

CAPÍTULO IV.

Modelo de auditoría basada en riesgos

Además del desarrollo conceptual y metodológico de la auditoría basada en riesgos, en este capítulo se diseña una propuesta de enlace entre los resultados del sistema de gestión de riesgos institucional, presentado en el capítulo anterior, con los procedimientos o pruebas de auditoría.

El objetivo esencial de la auditoría gubernamental es coadyuvar a la mitigación de aquellos riesgos que no fueron eficazmente tratados al interior de una organización auditada, lo cual se logra por medio de la preparación de rutinas que generen evidencia de las observaciones detectadas y posteriormente la definición de recomendaciones.

Es claro que los enfoques contemporáneos de auditoría incorporan numerosos avances. Pero todavía hoy un aspecto de la más temprana auditoría de balance general permanece relativamente sin cambio – la valoración del riesgo del auditor y el foco de atención en las pruebas continúa siendo orientado primariamente hacia el “conteo” de las subunidades organizacionales, y la prueba de las transacciones individuales. Las aserciones de los estados financieros que reciben atención primaria por parte del auditor en la valoración del riesgo, y reciben la mayor atención en los pronunciamientos actuales de auditoría que tienen el carácter de autoridad – existencia/ocurrencia, completitud, derechos y obligaciones, valuación o asignación, y presentación y revelación – se realizan a nivel de transacción individual, o a niveles de clase de transacciones o balance de cuentas. (Bell T., 2008, pág. 22)

Se inicia el capítulo con esta reflexión acerca del enfoque eminentemente financiero de la auditoría, aun reconociendo su progreso. Este rumbo específicamente a cuentas, rubros e incluso balances no representa una visión integral de negocio, lo cual resta eficacia a los procesos de control externo. En este sentido, los autores añaden:

En la medida que la economía global, las organizaciones de negocios que operan dentro de ella, y las estrategias de negocios de las organizaciones se tornan crecientemente complejas e interdependientes, consideramos que se debe prestar mayor atención al desarrollo de métodos y procedimientos de auditoría que se centren a nivel de entidad – métodos y procedimientos que prometen mayor poder para detectar los errores materiales en la medida que le permiten al auditor basarse en juicios clave en un entendimiento más crítico y holístico de la dinámica de los sistemas del cliente. Consideramos además que el complejo mundo económico de hoy requiere una ruptura de las tradiciones de auditoría que han evolucionado desde la primera auditoría de balance general – tradiciones bajo las cuales la atención del auditor se centra principalmente a nivel de subunidad, y sus puntos de vista sobre lo que es evidencia están fuertemente desviados hacia la tangibilidad (i.e., la existencia física de los activos, la existencia de documentación tangible que soporta las transacciones, etc.) (Bell T., 2008, pág. 23)

La dinámica de las entidades responde a realidades cambiantes tanto interna como externamente y se generan sucesos que pueden afectar las actividades, procedimientos, procesos, programas y proyectos institucionales, lo cual es una realidad en la administración pública. Es de resaltar el necesario entendimiento crítico y holístico de los sistemas organizacionales que debe realizar el auditor. Esta comprensión es asimilable al modelo de gestión de riesgos con el cual debe enlazarse la auditoría gubernamental para mejorar sus aspiraciones y el método para alcanzarlas.

4.1 Relación de la Gestión de Riesgos con el control externo o auditoría

El mapa de riesgos es quizá una de las más importantes herramientas con las que cuenta la auditoría y la Revisoría Fiscal para la identificación y evaluación de los riesgos. Esta herramienta podría definirse como el instrumento a través del cual se deben identificar los controles existentes, las áreas o dependencias responsables de llevar a cabo las acciones, definir un cronograma y unos indicadores que permitan verificar el cumplimiento para tomar medidas correctivas cuando sea necesario. (Ramírez J., 2013)

El autor reconoce la importancia del mapa de riesgos en los procesos de auditoría, pero la explicación posterior se limita a un enfoque de control interno.

Mayor alcance se evidencia a continuación:

La evaluación de control interno ayuda al auditor a determinar el alcance de los procedimientos de auditoría, necesarios para desarrollar el examen previsto.

La evaluación adecuada de un Sistema de Control Interno (SCI) requiere conocimiento y comprensión de los procedimientos prescritos y un grado razonable de seguridad de que se están llevando a cabo en la forma como se planearon. El grado de confianza que deposita el auditor en el SCI le sirve para determinar la intensidad (el alcance), con que se aplicarán los procedimientos de auditoría. (Cepeda G., 1997, págs. 86 - 87)

La referencia demuestra que desde hace varias décadas se reconoce que en toda auditoría es necesaria la evaluación de control interno. El conocimiento y la comprensión del funcionamiento global de la institución y de los procesos específicos relacionados con el alcance de una auditoría generan mayor ajuste de orientación. Serán las áreas o procesos que demuestren debilidades de control interno las que requieran mayor profundización en las pruebas y procedimientos de auditoría.

En el capítulo I, se refirieron las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental. Conviene traerlas nuevamente a colación:

PAG – 02. PLANIFICACION DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La planificación del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes y a los problemas potenciales del examen, evaluar el nivel de riesgo y programar la obtención de evidencia necesaria aplicando criterios de materialidad, economía, objetividad y oportunidad. Al planificar el trabajo de auditoría se tendrá en cuenta, la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente sujeto a control y las circunstancias particulares del caso. Los aspectos que debe considerar el auditor en la planificación incluyen:

... Riesgo e importancia relativa. - Implica que el auditor debe aplicar procedimientos analíticos en la etapa de planeamiento, para ayudar al conocimiento de las actividades de la entidad y la identificación de áreas de riesgo potencial.

Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos. - Implica que el auditor debe obtener un grado suficiente de comprensión de las actividades de la entidad auditada para facilitar el planeamiento del examen y desarrollar un eficaz enfoque del mismo. (Contraloría General del Estado, 2002)

Para la identificación de las áreas de riesgo potencial, la matriz de riesgos proporciona la información precisa. Su aplicación y actualización periódica le otorgan al auditor, puntos de interés para enfocar su acción de control. Esta norma complementa su contenido con las siguientes:

PAG – 05. PLANIFICACION ESPECIFICA DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La planificación de la auditoría incluirá la evaluación de los resultados de la gestión de la entidad a examinar con relación a los objetivos, metas y programas previstos.

La evaluación del control interno es obligatoria para obtener información complementaria, evaluar y calificar los riesgos, así como seleccionar los procedimientos que se aplicarán.

Existen varios elementos que servirán de ayuda para el desarrollo de esta fase:

- Matriz para calificar los factores específicos de riesgo y definir el enfoque de la auditoría, considerando los sistemas de información computarizada.
- Procedimientos de auditoría derivados de los resultados obtenidos en la evaluación del control interno

PAG – 06. EVALUACION DEL RIESGO

El auditor obtendrá una comprensión suficiente de los sistemas de información administrativa, financiera y de control interno para planificar y determinar el enfoque de la auditoría y examen especial. El auditor conjuntamente con el supervisor aplicará su criterio profesional y los métodos para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos adecuados para asegurar que el riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo. (Contraloría General del Estado, 2002, pág. 21)

Los procedimientos de auditoría deben corresponder a una estrategia de respuesta a los riesgos no tratados por la organización. La existencia de áreas o procesos críticos al interior de la organización demuestra sistemas de control interno con debilidades importantes. Sin embargo, las órdenes de trabajo que forman parte de los planes anuales de control no consideran como factor de priorización, los niveles de riesgo residual explicados en el capítulo III.

El diseño de procedimientos y la posterior aplicación de técnicas de auditoría, precisamente enfocadas hacia los controles que presentan debilidades originarán hallazgos con la consecuente identificación de causas. Siendo éstas, el punto de partida para el diseño de las recomendaciones de auditoría con lo cual se espera, como señala la referencia, reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.

Es relevante el tipo de procedimientos que el auditor adoptará en función a los riesgos corporativos identificados, sobre todo los residuales. En su oportunidad, se abordará el tema del tipo de pruebas aplicables en una acción de control, con especial atención hacia las pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

En sustento a esta afirmación:

De la evaluación de riesgos que efectúe el auditor en las instancias previas al desarrollo del plan dependerá el enfoque que dará a su trabajo, es decir, su respuesta a los riesgos potenciales identificados. Decidir el enfoque de auditoría implica entonces poner sobre el tapete cuestiones disímiles que tienen que ver con la consideración del riesgo desde diversas aristas. Por un lado, deberán segregarse aquellos riesgos que comprometen a la organización desde una perspectiva global, y por otro, deberán considerarse aquellos riesgos que afecten en forma exclusiva a determinadas partidas, y que, por ello resulten susceptibles de ser desagregadas para su consideración singular. (Nannini G., y otros, 2011)

Esta consideración determina que se definan los riesgos institucionales en primera instancia para luego evaluar los riesgos residuales de los componentes o áreas a ser evaluados en una auditoría. La consideración que consta en la cita está alineada con el enfoque específico o programa de auditoría para estos componentes en los que se define el alcance de una acción de control, pero además reconoce la importancia de disponer de conocimiento previo del riesgo desde diversos ángulos. Los planes anuales diseñados por las diferentes unidades de control de la Contraloría General del Estado pueden considerarse como criterio de priorización, los niveles de riesgo residual encontrados en las organizaciones auditadas, lo que implica un esfuerzo adicional de coordinación y reporte, a la fecha inexistente, pues las Políticas de planificación, ejecución y evaluación de los planes anuales de control, no consideran este criterio.

Se hace necesaria la relación directa y técnica entre la gestión de riesgos, propia del sistema de control interno, con el control externo o auditoría gubernamental. Son aliados estratégicos. El primero constituye el soporte para resultados eficientes y eficaces del segundo, pero la realidad demuestra que esta alianza, al menos procedimentalmente, no está desarrollada.

4.1.1 Riesgos residuales y enfoque hacia las áreas críticas

Según el Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno de Chile (2015), el riesgo residual es el nivel de riesgo restante luego del tratamiento del riesgo. El nivel remanente del riesgo después de que se han tomado medidas de tratamiento. La misma fuente señala que es el riesgo que permanece después de que la organización haya realizado sus acciones para

reducir el impacto y/o la probabilidad de un acontecimiento adverso, incluyendo las actividades de control en respuesta a un riesgo.

Es necesario profundizar en la descripción de los riesgos que existen al interior de una organización. Debemos identificar y diferenciar dos riesgos, el inherente y el residual.

Riesgo Inherente y Riesgo Residual: Se denomina riesgo inherente a aquel que puede afectar al logro de los objetivos organizacionales en ausencia de cualquier medida que pueda aplicarse desde la gestión, para alterar la probabilidad o el impacto de tales riesgos. En cambio, el riesgo residual es aquel que permanece después de la aplicación de medidas de respuesta a los riesgos. (Sindicatura General de la Nación, 2014, pág. 26)

En armonía:

Riesgo inherente. -Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades en la gestión administrativa y financiera, antes de verificar la eficiencia del control interno diseñado y aplicado por el ente a ser auditado, este riesgo tiene relación directa con el contexto global de una institución e incluso puede afectar a su desenvolvimiento.

Riesgo de Control. - Es la posibilidad de que los procedimientos de control interno incluyendo a la unidad de auditoría interna, no puedan prevenir o detectar los errores significativos de manera oportuna. Este riesgo si bien no afecta a la entidad como un todo, incide de manera directa en los componentes. (Contraloría General del Estado, 2002, pág. 21)

Existiendo analogía entre los conceptos referidos, es preciso profundizar el tema. La segunda cita corresponde a definiciones de riesgo en un proceso de auditoría. Siendo descripciones similares, se entiende que el riesgo de control tiene analogía con el riesgo residual.

El riesgo inherente es propio de la naturaleza de un área, proceso o componente institucional. Aspectos como la materialidad, volumen de operaciones o la experiencia de los gestores inciden directamente en el nivel de riesgo inherente. No considera el funcionamiento del sistema de control interno. Son características propias de esos componentes o incluso de

sus instituciones. A manera de ejemplo, existirá mayor riesgo inherente en áreas en las que se manejan significativos recursos monetarios. Es pertinente por tanto analizar la respuesta que a esos riesgos ha realizado la organización, lo cual nos proporcionará los niveles de riesgo residual.

La información que producen los sistemas y procesos de la función de control, respecto al desempeño de la organización, pretende que la alta dirección o la gerencia puedan tomar decisiones en la prevención y mitigación de los riesgos y la corrección de sus efectos. Las acciones y actividades de control basadas en políticas y plasmadas en procedimientos deben asegurar las actividades, dando respuesta a los riesgos en todos los niveles de la organización. Para que sean efectivas, las políticas deben estar escritas en manuales o directivas, e indicar qué se debe hacer. Por su parte, los procedimientos - también, en manuales -, deben indicar cómo se hace y vigilar su cumplimiento con el seguimiento de las actividades. (Dextre J. y Del Pozo R., 2012, pág. 79)

Parafraseando la cita, se afirma que siendo importante la presencia de controles para la prevención y mitigación de riesgos, se debe considerar que su eficacia se basa en su formalización, actualización y pertinencia. La formalización se relaciona con la aprobación de las actividades de control por parte de una autoridad competente. La actualización sintoniza con el quehacer organizacional, es decir estas políticas, normas, manuales o procedimientos se encuentran en plena aplicación en los procesos institucionales. La pertinencia está enfocada a la capacidad que tienen para generar el efecto mitigador de los riesgos.

Sin embargo, aún con actividades de control consideradas eficaces, el riesgo no desaparece y lo que se puede lograr es una seguridad razonable para el logro de los objetivos. Este tema fue abordado en la parte relacionada con el sistema de control interno. Existirán por tanto riesgos residuales que requieran un tratamiento adicional y un “enfoque especial”.

La definición del riesgo de control proporciona los elementos básicos para el diseño de pruebas de auditoría adecuadas a las circunstancias pues si el riesgo de control es alto o moderado el enfoque de auditoría será sustantivo, es decir basado en pruebas analíticas profundas para investigar las causas por las que no se cumplen los controles y los efectos que estas circunstancias generaron en la organización auditada. Al contrario, si el nivel de confianza es alto y el riesgo de control es bajo, quiere decir que el sistema de control interno proporciona mayor seguridad al auditor y se puede, en forma relativa, confiar en su funcionamiento por lo que el auditor orientará su examen con pruebas de cumplimiento. (Subía J. y otros, 2017, pág. 307)

Identificar áreas o procesos con niveles de riesgo alto configura lo que se conoce como áreas críticas que requieren atención específica por parte del control externo.

Se puede concluir que el riesgo inherente define la cantidad de procedimientos, pues se ve afectado principalmente por el volumen de operaciones, y el riesgo de control establece la calidad de procedimientos de auditoría pues de sus resultados depende el enfoque sustantivo o de cumplimiento que aplique el auditor al área evaluada. (Subía J. y otros, 2017, pág. 307)

Este análisis combinado entre el riesgo inherente y el riesgo de control proporciona al auditor, al menos según lo determina la norma, los elementos necesarios para orientar su auditoría gubernamental en función a las necesidades institucionales.

Estas líneas se trabajaron realizando una analogía entre los riesgos propios del sistema de control interno con aquellos que se trabajan en una auditoría gubernamental. Para los propósitos de este capítulo son totalmente pertinentes. El riesgo residual es conceptualmente similar al riesgo de control. La determinación del alcance de la auditoría implica la construcción de procedimientos basados en la realidad institucional y específicamente de las áreas o procesos evaluados.

En otras palabras, no cabe insistir con procedimientos sustantivos, que demandan mayor tiempo y esfuerzo, cuando el funcionamiento del sistema de control interno es

adecuado y se han definido riesgos residuales razonablemente bajos. Al contrario, las debilidades del sistema de control interno deben ser tratadas con mayor profundidad.

Esta relación técnica, es lo que la norma y el concepto definen. A continuación, se desarrolla una exploración de la situación actual para determinar la aplicación de las técnicas descritas.

4.2 Situación actual de la relación entre la gestión de riesgos y la auditoría gubernamental en Ecuador

En forma simultánea con la encuesta a los servidores públicos, se aplicó una indagación a un grupo de auditores gubernamentales, con el propósito de definir la relación de la gestión de riesgos institucional con la planificación de sus acciones de control. Estos requerimientos de información fueron remitidos a 160 auditores gubernamentales.

Para poblaciones finitas la fórmula para el tamaño de la muestra es:

$$n = \frac{Z^2 pq N}{(N - 1)e^2 + Z^2 pq}$$

En donde:

n = Tamaño de la muestra

e = Error de estimación

Z = Valor de las tablas de distribución normal estándar

N = Tamaño de la población

p = Probabilidad de éxito

q = Probabilidad de fracaso

El error de estimación se utiliza para estimar la precisión necesaria y para estimar el tamaño de la muestra más adecuado. (Rodríguez E., 2005, pág. 85)

Para la cuantificación de la muestra se consideran los siguientes parámetros:

- Error de estimación (e), se asume el 5%, considerando el riesgo de auditoría definido en este valor según los márgenes de confianza definidos en el manual de auditoría gubernamental.⁶
- Valor de las tablas de distribución normal estándar (Z) que, en conformidad con el error de estimación, para un nivel de confianza del 95%, asume el valor de 1,96.
- La encuesta fue remitida al total de auditores internos gubernamentales que fueron 160. Es importante señalar que los auditores internos, al estar designados en forma permanente a las instituciones en las que prestan sus servicios, ostentan una experiencia y conocimiento de las características de dichas organizaciones.
- Probabilidad de éxito (p). Para su definición, se analizó el nivel de eficacia de la gestión de control externo obtenido de la información disponible en (Contraloría General del Estado, 2020), correspondiente al período 2015 – 2019. Este valor constituye un referente válido para establecer el parámetro porcentual de éxito y alcanza el 93,20%.
- Probabilidad de fracaso (q). Es la diferencia con respecto a la probabilidad de éxito para llegar al 100%.

Con estos antecedentes procedemos al cálculo de la muestra:

⁶ La tabla 18 del capítulo IV, presenta los niveles de confianza en el Sistema de Control Interno, que estipula el Manual General de Auditoría Gubernamental

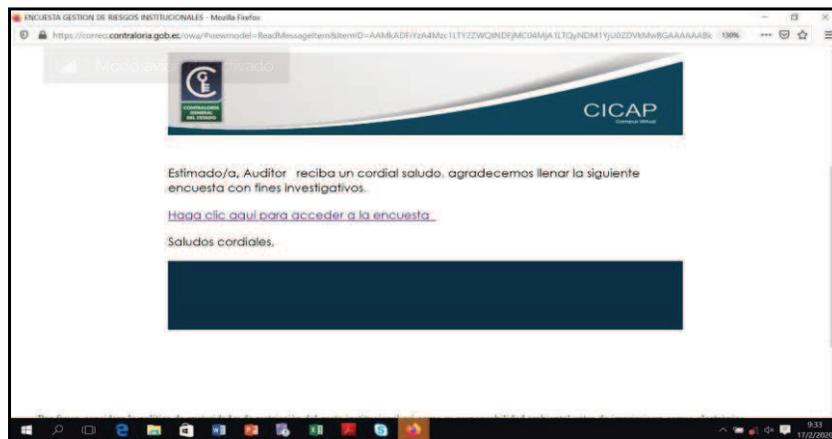
$$n = \frac{1,96^2 * 0,932 * 0,068 * 160}{0,05^2(160 - 1) + 1,96^2 * 0,932 * 0,068}$$

$$n = \frac{38,95}{0,64}$$

$$n = 61$$

Luego de la coordinación con la ex - Dirección Nacional de Auditorías Internas, se remitió un correo circular a todos los auditores internos a nivel nacional y se obtuvieron 74 respuestas.

Gráfico 2
Encuestas remitidas a auditores gubernamentales

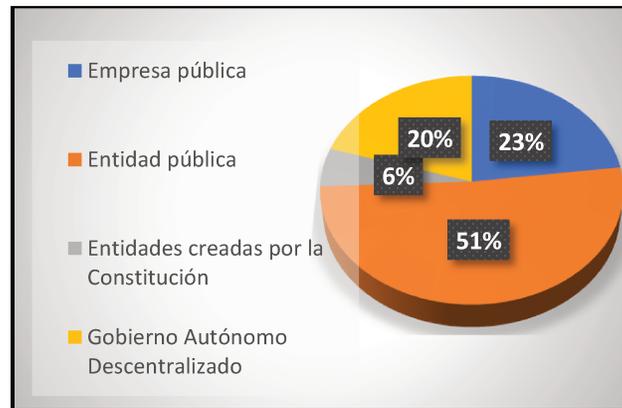


Elaboración propia con base en las encuestas a auditores gubernamentales (2020)

La primera pregunta se relacionó con el sector al que pertenecen las entidades en las que prestan servicios. Los resultados son los siguientes:

Tabla 10
Entidades a las que pertenecen los auditores encuestados

Empresa pública	17
Entidad pública	38
Entidades creadas por la Constitución	4
Gobierno Autónomo Descentralizado	15



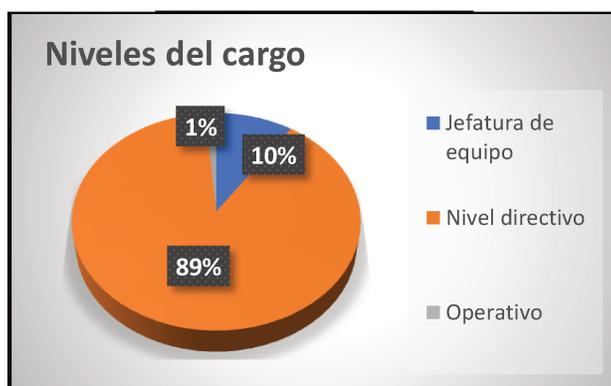
Elaboración propia con base en las encuestas a auditores gubernamentales (2020)

Se puede observar que se obtuvieron respuestas de auditores gubernamentales que pertenecen a todas las categorías de entidades públicas previstas en la Constitución.

La segunda pregunta se relacionó con el cargo que desempeña en las unidades de auditoría. Esta información tiene correspondencia con los puestos usuales que, en ambiente de auditoría gubernamental, existen.

Tabla 11
Nivel del cargo que desempeñan los auditores gubernamentales en su institución

Nivel directivo	66
Jefatura de equipo	7
Operativo	1



Elaboración propia con base en las encuestas a auditores gubernamentales (2020)

La mayoría de encuestados pertenecen al nivel directivo y son ellos quienes tienen la responsabilidad de preparar sus planes anuales de control. En efecto, una de las funciones de las Unidades de Auditoría Interna, es:

Elaborar el proyecto de plan anual de control de control de la Unidad de Auditoría Interna, bajo la supervisión de la Dirección Nacional de Auditorías Internas y con la coordinación de la Dirección Nacional de Planificación Estratégica y Evaluación Institucional, conforme las políticas y lineamientos emitidos por la Contraloría General del Estado. (Contraloría General del Estado, 2018, pág. 19)

La función descrita debe responder técnicamente a las necesidades institucionales de control externo, lo cual se ratifica en la siguiente cita que corresponde a otra función de las Unidades de Auditoría Interna:

Evaluar en forma permanente el sistema de control interno de la institución del sector público donde se encuentre ubicada la Unidad, a fin de determinar áreas de riesgo y temas a considerarse para el control, así como fomentar su fortalecimiento. (Contraloría General del Estado, 2018, pág. 19)

Las dos citas señalan un camino a seguir. En primer lugar, se deben priorizar las áreas de riesgo al momento de estructurar los planes anuales de control y también deben evaluarse los procesos de esas áreas en las acciones de control específicas. Al respecto es de especial importancia que la muestra integre niveles directivos y de jefatura, pues se garantiza la experiencia necesaria para conocer la organización.

Con respecto al tiempo de experiencia se obtuvieron las siguientes respuestas:

Tabla 12
Tiempo de experiencia de los auditores gubernamentales

1 a 5 años	6 a 15 años	Más de 15 años
57	12	5



Elaboración propia con base en las encuestas a auditores gubernamentales (2020)

El 77% de los encuestados tienen permanencia inferior a 5 años, lo cual demuestra el bajo nivel de estabilidad en estas funciones o en su defecto la rotación a la que es sometido el personal de auditoría interna, situación que guarda coherencia con la pregunta anterior en la que el 89% de quienes respondieron, pertenecen a cargos directivos, es decir aquellos cargos

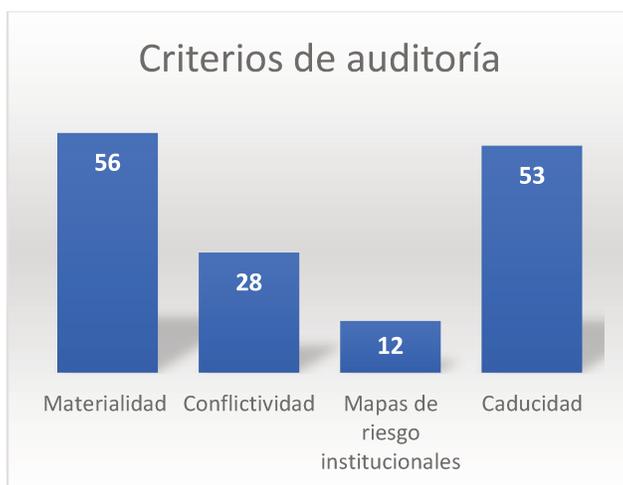
que precisamente tienen movilización permanente, en algunos casos a otras Unidades de Auditoría Interna y en otros fuera de la EFS por su condición de puestos de libre remoción.

La siguiente pregunta es:

¿Señale qué criterios utiliza para incluir auditorías o exámenes especiales en su Plan Anual de Control?

Las respuestas se incluyen en la siguiente tabla:

Tabla 13
Criterios para incluir auditorías o exámenes especiales en el plan anual de control



Elaboración propia con base en las encuestas a auditores gubernamentales (2020)

Para la priorización de una acción de control, los criterios de materialidad y caducidad alcanzan el 73%. Este resultado está relacionado con las políticas para el diseño de planes anuales de control emitidas por la Contraloría General del Estado. Le sigue en importancia el tema de conflictividad. El uso de mapas de riesgo institucionales alcanza el 8%.

Consistente con esta conclusión, se plantean los resultados a la siguiente pregunta.

¿Dispone la institución en la que labora de un mapa de riesgos?

Tabla 14

Existencia de mapa de riesgo institucional

No	Sí
52	22



Elaboración propia con base en las encuestas a auditores gubernamentales (2020)

El 70% de los encuestados reconoce la inexistencia de un mapa de riesgos. Esto impide, en la mayoría de los casos, disponer de esta herramienta para orientar sus planes anuales de control.

¿Ha utilizado los riesgos residuales como insumo para identificar áreas críticas en la institución?

Tabla 15
Utilización de riesgos residuales en la planificación de auditoría

No	Sí
51	23



Elaboración propia con base en las encuestas a auditores gubernamentales (2020)

Esta pregunta profundiza el análisis anterior. El riesgo residual es un elemento clave del mapa de riesgos institucional. La veracidad de la información obtenida en las encuestas se comprueba con la coincidencia elevada con las respuestas de la pregunta anterior. Es evidente que, si no se utiliza el mapa de riesgos, el análisis del riesgo residual tampoco es viable.

¿En la evaluación de control interno que se realiza en las acciones de control, se utiliza el mapa de riesgos institucional?

Tabla 16
Uso del mapa de riesgos en la evaluación de control interno

No	Sí
56	18



Elaboración propia con base en las encuestas a auditores gubernamentales (2020)

La evaluación de control interno es un proceso esencial dentro de la planificación específica de las acciones de control. Está considerada dentro de todos los manuales de auditoría expedidos por la Entidad Fiscalizadora Superior.

La estructura del mapa de riesgos de las instituciones en que laboran proporciona elementos analíticos de validez significativa, pues identifica en forma previa al control externo o auditoría gubernamental, las áreas críticas de la organización. Fortalecer la evaluación de control interno con estos resultados garantiza mayor eficacia y resultados de mayor utilidad para el gestor público. Sin embargo, los resultados no son positivos pues el 76% señala la ausencia de esta relación. Igual hay consistencia con los resultados de las preguntas anteriores.

¿El diseño de pruebas de auditoría (de cumplimiento o sustantivas) considera los riesgos residuales que definió la institución en su mapa de riesgos?

Tabla 17
Diseño de pruebas de auditoría

No	Sí
53	21



Elaboración propia con base en las encuestas a auditores gubernamentales (2020)

En forma sistemática, el diseño de pruebas de auditoría es un efecto de la evaluación de control interno. Por tanto, hay una relación técnica entre ambas etapas que pertenecen a la planificación específica de una acción de control. La tendencia es similar. El 72% de los encuestados señala que no se utilizan los riesgos residuales para el diseño de pruebas o procedimientos de auditoría.

Para complementar esta información, se tramitó un cuestionario adicional con preguntas descriptivas relacionadas con los temas anteriores. Estos requerimientos se remitieron al mismo grupo de auditores gubernamentales y se obtuvieron 53 respuestas.

El afán de esta segunda indagación es definir las expectativas y necesidades con respecto a una potencial metodología de planificación de auditoría bajo los parámetros expuestos.

La primera pregunta señala:

¿Considera que los mapas de riesgo de la institución en la que usted trabaja, elaborados según las normas de control interno del grupo 300, proporcionarían insumos importantes para el enfoque de la auditoría gubernamental o exámenes especiales? Si la respuesta es afirmativa señale las razones.

La respuesta afirmativa alcanzó un 49% y las razones coincidentes son las siguientes:

- Se obtendría una visión más objetiva de los puntos débiles lo cual constituye un mejor enfoque de las auditorías gubernamentales y exámenes especiales
- Se insiste en que la información proveniente de los factores de riesgo se utilizaría en la fase de planificación de las acciones de control y en la definición de acciones a tomar
- El efecto es plantear acciones de control que contribuyan a la mejora de procesos institucionales.

Otra coincidencia con respecto a esta pregunta es que permite focalizar de mejor manera las acciones, responsables y resultados de la gestión institucional con la finalidad de que se cumplan los objetivos y metas institucionales.

La segunda pregunta es:

¿Considera que las competencias de su equipo de trabajo son suficientes para comprender metodológicamente el modelo de gestión de riesgos que deben diseñar y aplicar en las instituciones públicas? Si la respuesta es negativa señale las razones.

El 32% señala una respuesta negativa y reportan, resumiendo las razones más frecuentes, las siguientes:

- El equipo de auditoría no tiene el conocimiento suficiente sobre la metodología de gestión de riesgos
- Personal insuficiente
- El personal dispone de especialización profesional distinta
- No han recibido capacitación sobre la materia y tampoco se ha ejecutado algún tipo de examen especial o evaluación de riesgos
- El conocimiento y la capacitación de gestión de riesgos de la mayoría de los equipos de trabajo son teóricos, y para la comprensión se debería refrescar los conocimientos en forma práctica.

Además, pese a que no formó parte de la encuesta hay coincidencia en las siguientes sugerencias:

- Es necesario una capacitación periódica sobre este tema, con el fin de modernizar los conocimientos y poder satisfacer las necesidades de la organización con herramientas metodológicas actualizadas
- Contar con apéndice de ejemplos y matrices para lograr el objetivo del grupo 300

- Demostrar en la práctica el uso efectivo de este tipo de herramientas o información para la planeación y ejecución de las acciones de control.

La tercera pregunta:

¿Considera que el nivel de riesgo residual, definido en los mapas de riesgo de su institución, deben ser considerados como un criterio para priorizar acciones de control dentro de un plan anual de control? Si la respuesta es afirmativa señale las razones.

El 40%, es decir 21 auditores gubernamentales, señalaron que sí. Hubo las siguientes coincidencias en los argumentos:

- El riesgo residual es al que se debe enfocar el fortalecimiento institucional, por lo tanto, es clave considerarlo para establecer las acciones de control en el plan anual de control
- Permite priorizar de mejor forma las acciones de un plan de control
- Luego de conocer la respuesta al riesgo y saber el riesgo neto, es muy adecuado tomar este riesgo residual que permita analizar los puntos críticos de la entidad a través del plan anual de control
- Al estar definido el riesgo como residual, éste debería ser considerado para acciones de control, pues en los resultados de estas actividades se establecen recomendaciones que son de cumplimiento obligatorio, las que implementadas podrían ayudar a reducir su probabilidad e impacto en las entidades del sector público.

Las opiniones descritas confirman la importancia de los mapas de riesgo en la planificación anual y específica de auditoría, reconocen debilidades en las competencias de los equipos auditores y consideran que el riesgo residual es sustancial al momento de priorizar las acciones de control.

A continuación, se desarrolla metodológicamente el modelo de la auditoría basada en riesgos, fundamentado en los requisitos existentes tanto en fuentes de información especializada como en normativa vigente.

4.3 Metodología de auditoría basada en riesgos

Para iniciar es conveniente insistir en el objetivo de la auditoría basada en riesgos:

Determinar los riesgos primarios del negocio y evaluar que tan efectivamente de controles y procedimientos mitigan los riesgos a niveles aceptables (por ejemplo, que tanto riesgo residual permanece). (Frett, 2010, pág. 12)

El autor reconoce un punto de partida importante, el mismo que en forma insistente se referenció. El propósito de esta auditoría es identificar la efectividad de los controles internos en su afán de mitigar los riesgos, para posteriormente definir si los niveles de riesgo residual son tolerables.

Ahora bien, la auditoría basada en riesgos, como acción de control o tipo de auditoría, no está difundida ni exigida en la normativa ecuatoriana. Es un modelo de control externo que debe explorar distintas formas de analizar la gestión pública, en búsqueda de una propuesta diferente.

Resultados ese es el nombre del juego, para llegar a desarrollar un servicio de auditoría de clase mundial debemos buscar nuevos modos, métodos para realizar las cosas de una forma totalmente diferente, crear ideas que sobrevivan una implementación eficaz. (Frett, 2010, pág. 186)

Es una forma distinta de hacer el control externo, que requiere una participación interactiva de gestores públicos y auditores gubernamentales. El mismo autor reconoce que los problemas se convierten en oportunidades cuando las personas correctas trabajan juntas

para solucionarlos. Sugiere que el auditor se convierta en un socio que agregue valor a la gerencia a través de:

- Participar proactivamente en los cambios que ocurren dentro de la organización.
- Entender los riesgos gerenciales y su relación con las prioridades corporativas.
- Aprender a desarrollar procesos de auditoría interna que brinden soluciones de negocio a sus clientes.
- Facilitar el proceso de compartir las mejores prácticas en su organización.

La propuesta es aterrizar en la realidad institucional para identificar los riesgos de prioritaria atención para, en función a ellos, definir las mejores estrategias de solución. Este requisito está considerado en la normativa de auditoría, pues al referirnos a la planificación anual y específica de auditoría, se expusieron las exigencias procedimentales, sin embargo, la realidad demuestra que esta relación es débil.

Precisamente para sustentar la existencia de normativa que exige esta relación coordinada, cabe insistir en disposiciones normativas que, en este caso, se centran en las competencias de la auditoría interna:

2100 – Naturaleza del trabajo

La actividad de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistemático disciplinado y basado en riesgos. La credibilidad y el valor añadido de auditoría interna mejoran cuando los auditores internos son proactivos y sus evaluaciones ofrecen nuevas perspectivas y consideran impactos futuros. (Instituto de Auditores Internos, 2017, pág. 14)

A su vez, el artículo 4 del Reglamento sustitutivo para la organización, funcionamiento y dependencia técnica y administrativa de las Unidades de Auditoría Interna de las entidades que controla la Contraloría General del Estado, señala:

Alcance: Las Unidades de Auditoría Interna serán responsables del control posterior interno que se aplicará a las actividades institucionales con posterioridad a su ejecución, para lo cual evaluarán el diseño, la implementación, el funcionamiento y la eficacia del sistema de control interno; el manejo y administración de riesgos; la efectividad de los procesos de las operaciones financieras, administrativas, operativas y medio ambientales; y, el cumplimiento de disposiciones legales aplicables que permitan el logro de los objetivos institucionales.

Proporcionarán asesoría y evaluación integral en materia de control a las autoridades, niveles directivos y servidores de la Institución, para fomentar la mejora de los procesos.

(Contraloría General del Estado, 2018, pág. 16)

Aunque en la legislación ecuatoriana las unidades de auditoría interna están identificadas dentro del sistema de control interno institucional, sus actividades y acciones de control son posteriores.

Se retorna a los planteamientos iniciales. La norma existe y dispone, sin embargo, el sustento metodológico no está desarrollado y deja de lado los beneficios potenciales de enlazar estos aspectos.

Con respecto a la metodología de auditoría basada en riesgos, debido a que no es una modalidad de control explícitamente definida, debe recurrirse a las aproximaciones disponibles. Rodrigo Estupiñán (2009), al respecto señala:

Dentro de varios consejos para la práctica⁷ de auditoría interna formulados por las normas de auditoría interna internacionales (IAI) relacionados con la Administración de Riesgos (ERM), se presentan en este libro varios que sirven de fundamentos para lograr un adecuado enlace dentro de un plan de auditoría con la Administración del Riesgo (ERM):

1. El plan de trabajo de la actividad de auditoría interna debe estar basado en una evaluación de riesgos y exposiciones que puedan afectar el ente económico.
2. El universo de auditoría puede incluir componentes del plan estratégico.
3. El calendario de trabajo de auditoría debe estar basado, entre otros factores, en las prioridades de una evaluación de riesgos, tales como: materialidad, liquidez de activos, competencia de la gerencia, calidad de los controles internos, grado de cambio o estabilidad, tiempo transcurrido desde la última auditoría, complejidad, relaciones del personal y gubernamentales, etc.
4. Los cambios en la dirección de la gestión, objetivos, énfasis y enfoques, deben reflejarse en las actualizaciones del universo de auditoría y el plan de trabajo relacionado.
5. Al llevar a cabo trabajos de auditoría interna, los métodos y técnicas de pruebas y validaciones deben reflejar la materialidad del riesgo y la probabilidad de ocurrencia.
6. La información y comunicación a la alta gerencia deben transmitir conclusiones de gestión de riesgos y recomendaciones para reducirlos o contrarrestarlos.
7. El Jefe de auditoría interna debe preparar un estado⁸ de la adecuación de los controles internos para mitigar los riesgos, al menos una vez al año. (págs. 72 - 73)

El proceso descrito guarda, en términos generales, conformidad con el vigente en Ecuador, como lo describe su Manual General de Auditoría Gubernamental de la Contraloría General del Estado (2003):

Para tener una visión completa del proceso de la auditoría gubernamental, se ha dividido en tres fases, que en forma resumida se presentan a continuación:

- a. Planificación de la Auditoría

⁷ Consejo para la práctica No. 2010-2 como interpretación de la norma 2010 de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (Planeación) del Instituto de Auditoría Interna (I.A.I.)

⁸ El Estado debe contener comentarios sobre la significatividad de los riesgos no mitigados y la aceptación de estos de parte de la Alta Gerencia o de la Junta Directiva o Consejo.

Comprende el desarrollo de una estrategia global para la administración y conducción, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse.

Esta fase se fundamenta en la planificación anual de control de las entidades y a su vez comprende la Planificación Preliminar, que consiste en la obtención o actualización de la información de la entidad mediante la revisión de archivos, reconocimiento de las instalaciones y entrevistas con funcionarios responsables de las operaciones, tendientes a identificar globalmente las condiciones existentes y obtener el apoyo y facilidades para la ejecución de la auditoría.

La Planificación Específica que se la define como la estrategia a seguir en el trabajo, fundamentada en la información obtenida en la planificación preliminar y en la evaluación del Control Interno.

Sobre la base de la calificación de los factores de riesgo por cada componente de la auditoría, se determinará la extensión de las pruebas, se preparará el plan de muestreo y los programas específicos a aplicarse en la siguiente fase.

b. Ejecución del Trabajo

En esta fase el auditor debe aplicar los procedimientos establecidos en los programas de auditoría y desarrollar completamente los hallazgos significativos relacionados con las áreas y componentes considerados como críticos, determinando los atributos de condición, criterio, efecto y causa que motivaron cada desviación o problema identificado.

Todos los hallazgos desarrollados por el auditor estarán respaldados en papeles de trabajo en donde se concreta la evidencia suficiente, pertinente, competente y adecuada, que respalda la opinión y el informe y que pueda ser sustentada en juicio.

c. Comunicación de Resultados

Es de fundamental importancia que el auditor mantenga una comunicación continua y constante con los funcionarios y empleados relacionados con el examen, con el propósito de mantenerles informados sobre las deficiencias y desviaciones detectadas a fin de que en forma oportuna se presente los justificativos o se tomen las acciones correctivas pertinentes.

La comunicación de resultados es la última fase del proceso de la auditoría, sin embargo ésta se cumple durante la ejecución del examen. Está dirigida a los funcionarios de la entidad examinada con el propósito de que presenten la información verbal o escrita respecto a los asuntos observados.

Esta fase comprende también, la redacción y revisión final del borrador del informe, que será elaborado en el transcurso del examen, con el fin de que, al finalizar el trabajo en el campo y previa convocatoria, se comunique los resultados mediante su lectura a

las autoridades, funcionarios y exfuncionarios responsables de las operaciones examinadas.

El informe contendrá los comentarios, conclusiones y recomendaciones relativos a los hallazgos de auditoría. Tratándose de auditoría financiera incluirá la carta de dictamen, los estados financieros y las notas aclaratorias correspondientes. (págs. 11 - 12)

En efecto, ambas fuentes determinan que la fase de planificación de auditoría incluye la evaluación de los controles internos de la cual se obtienen las áreas críticas o de mayor riesgo al interior de la organización. Señala igualmente que a base de estos resultados se diseñarán las pruebas de auditoría. Es necesario insistir que esta evaluación se realiza a los componentes a ser auditados, lo cual, por medio de las órdenes de trabajo, constituye el alcance legalmente autorizado. El complemento ideal constituye el uso de los mapas de riesgo institucionales para definir en forma previa a la emisión de las órdenes de trabajo, las áreas, departamentos o procesos de las instituciones públicas que presentan niveles de riesgo residual significativo y orientar con mayor efectividad las acciones de control.

Temas como la materialidad y los factores de riesgo forman parte de la matriz de enfoque de auditoría que se genera en la planificación específica de una acción de control. Producto de esta fase son los programas de auditoría que corresponden al calendario de trabajo de auditoría.

En similar análisis, las pruebas de auditoría son análogas a los métodos y técnicas de pruebas y validaciones para confirmar la materialidad de los riesgos. Los comentarios, conclusiones y recomendaciones de auditoría forman parte de la fase de comunicación y en especial las recomendaciones tienen el propósito de coadyuvar al tratamiento de los riesgos, pues su concepción básica está basada en la corrección de las causas que generaron un

hallazgo. Se entiende por tanto que su objetivo es mitigar los riesgos que generaron las observaciones.

Podemos concluir que la metodología de la auditoría basada en riesgos se resume en las tres fases descritas: planificación, ejecución del trabajo y comunicación de resultados. Siendo la planificación tanto anual como específica la que determina la relación de una acción de control con la gestión de riesgos institucional.

En líneas anteriores se expusieron los criterios utilizados para priorizar una auditoría o examen especial en un plan anual, sin que incluya los resultados de la matriz de riesgos que por obligación deben preparar las entidades públicas. La planificación específica de una auditoría puede utilizar esos resultados para orientar las pruebas o procedimientos de auditoría para subsanar el déficit de control.

4.3.1 Diseño de procedimientos de acuerdo con los niveles de riesgo residual

La valoración que realiza el auditor sobre los riesgos identificados a nivel de afirmación provee una base para considerar lo apropiado del enfoque de auditoría para diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales. En algunos casos, el auditor puede determinar que solamente las pruebas de la efectividad de operación de los controles son respuesta al riesgo valorado de declaración equivocada importante para una afirmación particular. En otros casos, el auditor puede determinar que solamente son apropiados los procedimientos sustantivos para afirmaciones específicas. Esto puede ser a causa de que los procedimientos de valoración de riesgos que realiza el auditor no han identificado ningún control efectivo relevante para la afirmación, o porque la prueba de la efectividad de operación de los controles sería ineficiente. En tales casos, el auditor excluye el efecto que los controles tienen en la valoración de riesgos relevante. Sin embargo, el auditor requiere estar satisfecho de que solamente realizar procedimientos sustantivos sería efectivo para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable. A menudo el auditor puede determinar que un enfoque que usa tanto pruebas de efectividad operativa de los controles como procedimientos sustantivos es un enfoque efectivo.

(Interamerican Accounting Association. NIA 330, 2009)

Utilizar el mapa de riesgos descrito en el capítulo III, es una estrategia útil al momento de valorar los riesgos y mucho más en el diseño de los procedimientos de auditoría. Son los riesgos residuales, en especial aquellos que presentan niveles elevados, los que sirven de guía para un enfoque acertado de control externo tanto a nivel de auditorías a ejecutarse como de procedimientos a aplicarse.

Con mayor especificidad debe tratarse la relación entre los niveles de riesgo y el tipo de pruebas de auditoría. En caso de riesgos altos, se amplía la profundidad requerida en las pruebas de auditoría, es decir serán apropiadas pruebas sustantivas. A su vez, las pruebas de cumplimiento serán suficientes en caso de que sea bajo.

4.3.1.1 Pruebas de cumplimiento

Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones. (Interamerican Accounting Association. NIA 330, 2009)

Las pruebas de controles o de cumplimiento confirman el funcionamiento adecuado de los controles internos de determinado proceso. No son pruebas de investigación profunda y se orientan esencialmente a confirmar la aplicación de los controles importantes.

En caso de que el riesgo residual sea bajo o mínimo, lo cual es procedente cuando los controles internos están formalizados, operando y son eficaces para mitigar los riesgos en la organización, es pertinente aplicar pruebas de cumplimiento pues la confianza en el sistema de control interno es mayor.

Esta clase de pruebas tiende a confirmar el conocimiento que el auditor tiene acerca de los mecanismos de control de la entidad, obtenido en la etapa de evaluación de control interno, como a verificar su funcionamiento efectivo durante el período de permanencia en el campo. A estas pruebas se las conoce también como de los controles de funcionamiento o de conformidad. (Contraloría General del Estado, 2003, pág. 101)

4.3.1.2 Pruebas sustantivas

Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle. (Interamerican Accounting Association. NIA 330, 2009)

El alcance de los procedimientos sustantivos es mayor que los de cumplimiento, pues:

Tienen como objetivo comprobar la validez de las operaciones y/o actividades realizadas y pueden referirse a un universo o parte del mismo, de una misma característica o naturaleza, para lo cual se aplicarán procedimientos de validación... (Contraloría General del Estado, 2003, pág. 101)

La misma fuente señala que la calificación porcentual que se obtenga se interpretará como el grado de confianza o solidez que deposita el auditor en los controles internos de la entidad determinándose de esta manera el nivel de riesgo que el auditor enfrentará al examinar la cuenta o rubro correspondiente.

La equivalencia de los niveles es la siguiente:

Tabla 18
Niveles de confianza y riesgo de control

Calificación porcentual	Grado de confianza	Nivel de riesgo
15 – 50%	1 Bajo	3 Alto
51 – 75%	2 Medio	2 Medio
76 – 95%	3 Alto	1 Bajo

Nota: tomado de (Contraloría General del Estado, 2003)

Los niveles de riesgo determinarán la profundidad y alcance de las pruebas sustantivas que se aplicarán a través de los programas detallados de auditoría, así como el tamaño de la muestra. (Contraloría General del Estado, 2003)

La tabla y la cita refieren aspectos importantes:

- La confianza es inversa al nivel de riesgo. La definición de los niveles de confianza proviene del grado de cumplimiento y efectividad de los controles clave que forman parte de un proceso
- Una calificación media o baja del nivel de confianza determina que los sistemas de control interno no son confiables y se requieren pruebas sustantivas para determinar la validez, procedencia y legalidad de las operaciones realizadas. Sirven además para identificar errores o irregularidades
- Cuando el nivel de confianza es alto se puede confiar razonablemente en el sistema de control interno y proceden pruebas de cumplimiento para evaluar su eficacia
- Cuando el riesgo residual (relacionado con el riesgo de control), propio de la organización, es alto, se considera que no hay controles o que los mismos no son eficaces. Es evidente la necesidad de que el auditor diseñe pruebas sustantivas
- Esta combinación de procedimientos determina un mayor grado en la eficiencia y eficacia de las acciones de control.

La evaluación de control interno, si bien forma parte de los procedimientos de auditoría, proviene de la información y características existentes en la organización auditada. Se ratifica el enlace entre la información generada al interior de las entidades públicas con el enfoque de auditoría, pero en función del alcance de auditoría incluido en la orden de trabajo. Un esfuerzo adicional es pertinente y debe aplicarse con mayor oportunidad, el diseño de la planificación anual de control podría utilizar los mapas de riesgos institucionales para mejorar

su enfoque y al efecto es factible la realización de verificaciones preliminares, consideradas en las políticas de planificación, ejecución y evaluación de los planes anuales de control, emitidas por la EFS.

A manera de ejemplo y enlazando con los resultados del cuadro 8 del capítulo III, Matriz de riesgos corporativos, en la que se muestra con prioridades 1 y 2, a los riesgos relacionados con los altos índices de evasión y elusión tributaria, esto significa que la organización referida como ejercicio práctico, no precisó ni aplicó controles eficaces y generó un nivel de riesgo residual alto, es necesario por tanto enfocar los procedimientos de auditoría hacia estos componentes y en especial a los riesgos que no fueron adecuadamente mitigados.

En los procesos de auditoría, específicamente en la fase de planificación, se diseñan los procedimientos de auditoría en una matriz de enfoque que agrupa todas las pruebas necesarias para evidenciar la debilidad encontrada.

La firma de auditoría decide utilizar la Matriz de riesgo que permite evidenciar las áreas potencialmente riesgosas; si un auditor o una firma de auditoría omitieran o no elaboraran una matriz de riesgo estarían viéndose expuestos a no detectar las actividades que requieren mayor atención y las áreas críticas de la entidad, además no se podría evaluar la metodología para mitigar los errores y la corrupción. (Cárdenas K., Fernández J., Hernández L., 2020)

Es necesario que aquellos puntos de interés o áreas críticas dentro de la organización sean adecuadamente afrontados en un proceso de auditoría. En párrafos precedentes se expusieron las características del tipo de pruebas de auditoría y su enlace con los riesgos corporativos.

Para lograr este eficaz enlace entre riesgos residuales y pruebas de auditoría, lo cual es el propósito de la auditoría basada en riesgos, se presenta a continuación el diseño de procedimientos en función a los niveles de riesgo determinados.

Cuadro 9
Matriz de enfoque

Componente y subcomponente	Objetivo	Riesgos residuales prioritarios	Controles no aplicados	Pruebas sustantivas
Ingresos tributarios Recaudación fiscal	Incrementar la tasa de recaudación de impuestos para el año 2020	Alto índice de evasión tributaria	Confirmaciones tributarias Consolidaciones tributarias Análisis de anexos transaccionales Análisis de cartera vencida	<ul style="list-style-type: none"> - Confirmar las declaraciones del impuesto al IVA en relación con los estados financieros presentados. - Realizar consolidaciones tributarias entre los ingresos declarados y los impuestos generados. - Realizar un análisis del Anexo Transaccional Simplificado ATS a fin de confirmar los ingresos y gastos generados. - Establecer las empresas con cartera vencida superior a lo establecido en la ley.
	Disminuir la brecha de pago de las declaraciones en monto a nivel nacional	Alto índice de elusión tributaria	Análisis de transacciones económicas no reportadas Confirmaciones transaccionales Requerimiento y análisis documental Confirmaciones con declaraciones patrimoniales.	<ul style="list-style-type: none"> - Analizar los informes ampliados para establecer transacciones económicas no reportadas. - Confirmar saldos transaccionales por concepto de compra y venta de bienes que se encuentren debidamente facturados, registrados, declarados y cancelados. - Solicitar las facturas físicas al contribuyente a fin de establecer diferencias entre lo reportado y lo declarado. - Realizar confirmaciones de movimientos económicos con la información en la declaración patrimonial.

Nota: parte de la información es tomada de (Montero J. y otros, 2020)
Elaboración propia

La estructura de matriz de enfoque tiene variantes con respecto a las diseñadas en los manuales de auditoría gubernamental, lo cual es una estrategia intencional para evidenciar la relación entre objetivos, riesgos residuales altos, controles clave incumplidos y

procedimientos de auditoría. Esta correspondencia fortalece la utilidad de la matriz de riesgos corporativos revisada en el capítulo III, con el enfoque de auditoría.

Se incluyen inicialmente los componentes, como parte del alcance de una acción de control. Luego de evaluar el control interno y analizar la información generada de la matriz de riesgos se priorizan los riesgos residuales más altos, conforme se definió en el cuadro 8. Es obvio que en este caso no se aplicaron los controles necesarios para mitigarlos, por lo que es necesario profundizar su análisis por medio de pruebas sustantivas.

En párrafos anteriores se señaló que las pruebas de cumplimiento son de verificación de las disposiciones normativas y su alcance se limita a dicha validación. Son procedentes cuando los riesgos residuales son bajos, es decir la aplicación de los controles relacionados fue eficaz.

Las pruebas sustantivas, como se puede observar en el cuadro 9, investigan y profundizan en evidencia para demostrar no sólo el incumplimiento de controles clave sino sus causas y los efectos negativos para la organización.

Los verbos utilizados en las pruebas sustantivas van más allá. Analizar, confirmar y consolidar son pruebas profundas que conllevan la determinación de las causas que originaron el incumplimiento normativo y por ende la desatención a riesgos críticos. En palabras de Gabriel Espino García, (Espino G., 2014), el auditor debe hacer más pruebas sustantivas de las normales con el fin de detectar las fallas en el control interno.

Según el ejemplo, hay dos riesgos residuales críticos, uno para cada objetivo:

- Alto índice de evasión tributaria
- Alto índice de elusión tributaria

Estos riesgos no se encuentran adecuadamente tratados, pues no se evidenció la aplicación de controles para su mitigación. El resultado fue un riesgo residual de 90, producto de las valoraciones para un objetivo misional que afronta un riesgo de alta probabilidad y alto impacto. En este punto, el auditor debe enfocar sus procedimientos sustantivos a la confirmación de hechos antijurídicos, sus causas y efectos potenciales y reales.

La definición acertada del alcance de la acción de control junto a las pruebas sustantivas descritas, promueven el cumplimiento de los controles que en su oportunidad debieron aplicarse, pero en este caso se aplicarán por el control externo o auditoría gubernamental con un efecto adicional, las potenciales responsabilidades para los servidores públicos que en su oportunidad debieron observarlos y cumplirlos.

En el primer caso, el propósito es identificar de primera fuente las declaraciones del impuesto y compararlos con la información financiera además de consolidar dicha información en lo referente a rentas e impuestos generados. En el segundo, la determinación de transacciones no reportadas y la confirmación de saldos transaccionales por compra y venta de bienes son controles clave para mitigar la elusión tributaria. Sin embargo, según el ejercicio, no fueron debidamente aplicados.

Las pruebas de auditoría nos conducen a identificar en primer lugar el incumplimiento normativo tributario, luego las razones por las que la institución no efectuó oportunamente

dicho control y los efectos negativos para la organización. Se estructuran por tanto los atributos de un hallazgo de auditoría.

Posteriormente, la identificación de las causas que generaron la observación es el punto de partida para el diseño de recomendaciones de auditoría, objetivo principal de una acción de control externo y a final de cuentas constituye el elemento mitigador de riesgo para la gestión pública. De esta forma, en ausencia o debilidad de los controles internos, el control externo coadyuva en la mitigación de riesgos. Ese es el propósito de la auditoría basada en riesgos y que se cumple cuando se fortalece la relación entre el sistema de control interno, en especial la gestión de riesgos, con el sistema de control externo o auditoría gubernamental.

La eficacia del proceso de auditoría gubernamental se garantiza principalmente en su fase de planificación. El enfoque estratégico hacia las áreas de mayor relevancia y criticidad permitirá que los resultados que se obtengan en las ulteriores fases de ejecución y comunicación de resultados generen valor añadido plenamente identificable y útil para las organizaciones de servicio público.

CAPÍTULO V.

Conclusiones y recomendaciones

5.1 Conclusiones

Las conclusiones de la investigación se presentan en función al análisis teórico, normativo y procedimental, sustentado en los resultados empíricos que generó el estudio de campo de los servidores públicos y de los auditores gubernamentales.

El objetivo central de la investigación es la determinación casuística de la escasa implementación del modelo de gestión de riesgos en las entidades públicas ecuatorianas, así como su impacto en la auditoría gubernamental. En el trayecto, se desagregaron objetivos específicos orientados a las variables principales que deben ser observadas dentro de las teorías de Estado y organizacionales, la neoinstitucionalidad y la rendición de cuentas para encuadrar posibles causas de la problemática central, confirmar la adecuación de los modelos de control interno y externo en la normativa ecuatoriana a los patrones que en la región se utilizan y generar una aproximación hacia la auditoría basada en riesgos.

Un tema previo, de especial transcendencia para la investigación, es el crecimiento sostenido, en especial a partir de la Constitución de 2008, tanto en volumen como en naturaleza de entidades de servicio público. Esto implica nuevos programas, planes, objetivos y nuevos riesgos, que deberían ser analizados y evaluados en forma paralela y complementaria a la planificación.

En apoyo, se expusieron criterios con respecto al rol de emprendedor que asume el Estado en cuanto a las inversiones que no son tomadas por el sector privado. Este atrevimiento

a ideas e inversiones significativas, potencian la necesidad de que no se pierda de vista la posibilidad de eventos que los pueden afectar.

Para iniciar, debe reconocerse el alcance estatal que tiene el sistema de control gubernamental en Ecuador, pues cubre a todas las entidades que prestan servicios públicos y evalúa su relación con la sociedad. Es necesario resaltar las condiciones y requisitos que la teoría del Estado señala en cuanto a su funcionamiento, pues la potestad jurídica que tiene el Estado y sus servidores le proporcionan la autonomía que norma no sólo sus relaciones internas sino también su quehacer con respecto a la sociedad beneficiaria de las Políticas Públicas.

Se establece igualmente una concordancia vertical desde los elementos fundamentales del Estado con las capacidades organizacionales que son necesarias para el logro de los objetivos. En cuanto a las capacidades organizacionales, las mismas deben responder y adaptarse a entornos sociales diversos. La administración pública, por medio de sus instituciones, no es simplemente el establecimiento de una división de trabajo y procesos estructurados, pues la composición social de sus miembros es observada de cerca para evaluar su respuesta al marco de trabajo y a la fijación de metas. Esa lealtad a las prioridades normativas constituye uno de los ejes que promueve la sana administración y por tanto la consecución de los propósitos institucionales. En armonía con estos principios, se resalta la emisión del Código Orgánico Administrativo en el año 2017, que regula la función administrativa ecuatoriana para sustentar la aplicación de principios relacionados precisamente con los requisitos que plantea la teoría del Estado y la teoría organizacional.

Igualmente, se determinó que la correcta fijación de objetivos y de las normas que hacen posible su consecución, constituyen un instrumento de desarrollo económico y social, pues son elementos institucionales alineados al Plan Nacional de Desarrollo. Al señalar a las normas y procedimientos, técnicamente elaborados, se refieren de forma intrínseca a los mecanismos que mitigan eventos no deseados para dichos objetivos.

Se complementa con el análisis de la tesis neoinstitucionalista que transmite la adaptación del marco institucional a las condiciones cambiantes de la economía y en este proceso se requiere de servidores públicos profesionales y eficientes lo cual, para la adopción de nuevos procesos y actividades, como parte del proceso administrativo, es fundamental para la consecución de la Política Pública.

Los argumentos expuestos dejan clara la idea de que las competencias institucionales y de sus servidores, son punto clave para la implantación de las políticas públicas y lograr la reforma y aplicación de nuevos modelos de control en busca de niveles de eficacia al menos razonables.

A esto, añadir la imperiosa necesidad en modelos actuales de administración pública, de la accountability o responsabilidad de rendir cuentas que tiene sustento constitucional e implica la posibilidad de evaluar y sancionar a las instituciones públicas y sus servidores por actos reñidos con la ley.

Este planteamiento nos deriva obligatoriamente en las capacidades y actitudes que debería asumir el cuadro de servidores públicos y auditores gubernamentales con respecto a las propuestas legales y normativas vigentes, en especial las relacionadas con la

administración del riesgo institucional, que provienen de modelos internacionales de control y que constituyen referencia para los modelos de control aplicados en los países de la región.

Esta mirada, por cierto, más eficaz, nos señala un camino distinto de ataque a la corrupción y a la ineficiencia e ineffectividad del sector público. Para acometer contra ellas, que mejor que la experiencia acumulada, la intención de hacerlo y un marco normativo estructurado y acorde a la realidad institucional. La mayoría de los discursos están orientados a un ataque posterior de aquellos hechos indeseables que afectan los recursos públicos, lo que sin restar los resultados que se pueden obtener al sancionar a los responsables y lograr la restitución del daño, podría fortalecerse aún más con un control preventivo basado en la identificación de actividades sensibles, la necesidad de rotación, de supervisión y el fomento a la veeduría interna en las organizaciones, entre otras acciones. A esto añadir una alianza estratégica de la identificación de riesgos críticos en la organización con la auditoría gubernamental, lo que propiciaría resultados positivos.

En Ecuador, está vigente el Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría del Estado que, según la Ley Orgánica de las Contraloría General del Estado, define que cada organización del sector público asuma el mantenimiento y actualización de su sistema de control interno y se complemente con el control externo. Para el efecto se emitió la normativa relacionada en ambos aspectos.

Los modelos de control interno de mayor relevancia a nivel mundial demuestran acatamiento a la conformación sistemática de componentes desarrollada por el modelo COSO, por lo que se lo considera como el patrón de aplicación generalizada.

Es importante confirmar que los principios básicos de ejecución de la auditoría gubernamental son comunes en la región y en efecto, el control externo es por principio posterior a las operaciones institucionales y debe respetar normas que rigen todo su proceso. Igualmente hay un importante avance de adaptación a las normas emitidas por la INTOSAI.

En el afán de identificar los abordajes que los modelos de la administración pública refieren sobre el control, se analizaron las características esenciales del modelo burocrático, la nueva gestión pública, el Gobierno abierto y la Gobernanza. Se concluyó que cada uno, desde su particular forma de operar, incorpora el control como un eje transversal.

En búsqueda de mayores elementos que justifiquen el punto de partida de la investigación que es la escasa aplicación de la normativa de control interno y externo desde todo punto de vista favorable para la administración pública, se analizó dicha normativa en forma comparada en países pertenecientes a la región y a la OLACEFS. Los resultados son los siguientes:

Normativa de control interno

- La base conceptual del sistema de control interno, definida en los instrumentos legales pertinentes a cada país, demuestra una coincidencia casi total. En lo esencial, la normativa de Argentina, Bolivia, Colombia y Ecuador ratifica la competencia del control interno por parte de todos los integrantes de la organización, su diseño en función de los objetivos institucionales y el grado de seguridad razonable para el cumplimiento de éstos
- Con respecto a los componentes del sistema de control interno, se establecen estructuras diversas que mantienen, de forma explícita o implícita, los definidos en el

modelo COSO: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y seguimiento

- El ordenamiento de los componentes demuestra un enfoque sistémico y sistemático relacionado con el ciclo Planear, Hacer, Verificar y Actuar, PHVA, siempre orientado a la consecución de los objetivos
- Las similitudes conceptuales y de estructura de la normativa vigente en los cuatro países confirma la procedencia técnica del sistema. Los beneficios de su aplicación no están en duda, lo que nos lleva de regreso al análisis de las capacidades estatales y organizacionales. Según José Luis Méndez citado en (Pliscoff C. y Monje P., 2003), existen condiciones similares en las administraciones públicas latinoamericanas, las cuales, sin descartar aspectos positivos, tienen relación con la fragilidad institucional, deficiente profesionalización e incertidumbre con respecto a Políticas Públicas.

Normativa de control externo

- Debe resaltarse un mayor avance en la adaptación de la normativa de auditoría gubernamental de Argentina y Colombia, a las normas ISSAI, lo cual constituye una tarea pendiente por parte de la EFS de Ecuador
- En el ámbito del control externo las coincidencias también son evidentes y concluyentes en la necesidad de enfocar las acciones de control hacia las áreas críticas dentro de la administración pública. Las normas analizadas refieren enfáticamente el uso de mapas de riesgo para la orientación y planificación específica de la auditoría gubernamental.

Si bien la importancia del sistema de control, con la aprobación de la Constitución de 2008, trascendió a nivel de Función de Estado con la creación de la Función de Transparencia y Control Social, que tiene la competencia de formular Políticas Públicas de transparencia, control, rendición de cuentas, promoción de la participación ciudadana y prevención y lucha contra la corrupción, la transferencia operativa para su logro es un requisito básico.

De igual forma, los esfuerzos de alineamiento de las Políticas Públicas con los objetivos del Plan Nacional de Desarrollo 2017 – 2021 y los Objetivos de Desarrollo Sostenible demostraron una presentación coherente y sustentada, sin embargo, están enfocados hacia el acceso a la información, la participación y control social, sin prestar atención al fortalecimiento del control interno institucional como eje para el cumplimiento de objetivos. Puede haber transparencia, pero con resultados débiles. Se insiste en acciones correctivas antes que preventivas.

Reconociendo la importancia jerárquica atribuida a los objetivos y políticas nacionales señaladas, la respuesta estructural y funcional de las entidades públicas debe estar acorde a dichas expectativas. Las capacidades estatales y organizacionales asumen un compromiso nacional orientado al cumplimiento de éstos e internacional generando resultados que demuestren al menos alineación a los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

En el ámbito del control gubernamental, la EFS dispone, entre otras, de atribuciones constitucionales y legales para dirigir el sistema de control administrativo que incluye auditoría interna, auditoría externa y control interno de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos y expedir la normativa relacionada, pero el cumplimiento de estas funciones implica la participación de toda la administración

pública, lo que conduce a una diferenciación clave. El control interno es propio de todas las entidades públicas y el control externo es ejecutado por la EFS. De acuerdo con lo expuesto, todos los servidores públicos coadyuvan al cumplimiento de las funciones de la EFS, pues si bien esta organización dirige el sistema de control interno, su aplicación corresponde a las instituciones públicas y sus servidores.

En este espacio son necesarias decisiones de implementación y de colaboración interinstitucional. Por un lado, con carácter interno, la actualización y aplicación de procedimientos que incorporen los elementos clave de control interno y por otro la contribución de cada entidad pública al generar, como parte del sistema de control interno, un modelo de gestión de riesgos útil para un enfoque general y específico del control externo. Hay por lo tanto la necesidad de disponer de cualidades burocráticas y estructuras organizacionales que puedan consolidar un modelo de gestión de riesgos para colaborar con el enfoque de control externo cuyos ejecutores deben disponer de similares capacidades.

Ante la expectativa de que, en función a la normativa de control interno y de control externo, se disponga de un enlace entre ambas, se analizaron las Políticas de planificación, ejecución y evaluación de planes anuales de control de la Contraloría General del Estado, correspondientes al período 2014 – 2021. Si bien, son coincidentes los criterios de materialidad, caducidad, criticidad y resultados de verificaciones preliminares, no fue considerado el uso de los riesgos residuales obtenidos de un modelo de gestión de riesgos aplicado al interior de las entidades públicas, como elemento de priorización.

Para complementar se analizó con mayor especificidad el modelo de gestión de riesgos y posteriormente las condiciones actuales de su aplicación. La estructura de las normas de

control interno vigentes desde el año 2009, guarda conformidad con los componentes del informe COSO y su relación sistemática está igualmente reconocida.

Con más detalle, las normas de control interno del grupo 300, Evaluación de riesgos, demuestran una construcción aplicable a cualquier organización de servicio público. Exponen con suficiencia metodológica, la relación sistemática de un modelo de negocio basado en la trilogía objetivos, riesgos y controles. No está por demás dejar constancia de que, en este camino, se establecen con pertinente descripción, elementos como el inventario de riesgos, su priorización y la respuesta a los riesgos. Debe reconocerse la existencia de norma y procedimiento, adecuados al marco teórico.

Para confirmar la sustentabilidad del modelo de gestión de riesgos vigente en Ecuador, se amplió la investigación a fuentes complementarias, pero no menos importantes. La norma ISO 31000, Gestión del riesgo – directrices, además de exponer las características principales de una gestión de riesgo eficaz y reconocer que forma parte de la gobernanza y el liderazgo; desarrolla una mecánica idéntica en la gestión de los riesgos corporativos.

Aunque la norma ISO 31000, tiene una aplicación mayoritaria en el sector privado, lo que no impide su pertinencia en organizaciones de servicio público, llama la atención el reconocimiento de los factores humanos y culturales como elemento de la eficacia del modelo. Se confirma la necesidad de que las instituciones reconozcan, analicen y administren los diversos comportamientos de sus miembros para garantizar la lealtad que las capacidades organizacionales requieren con respecto a su normativa.

Debe entenderse a la gestión de riesgos como un elemento implícito en los procesos, procedimientos y actividades institucionales y su génesis está plenamente identificada con los

procesos de planificación estratégica y operativa, lo que nos conduce a una expectativa de actualización, conforme la norma exige, de al menos una vez cada año. Las condiciones cambiantes que afectan a la administración pública requieren una mirada periódica para actualizar como se indicó, el análisis del entorno institucional y de las diversas unidades administrativas, el inventario de riesgos, su priorización y su tratamiento.

Si se considera el incremento de instituciones y la diversidad de bienes y servicios requeridos por la sociedad a la administración pública, en el horizonte temporal de esta investigación, se producen modificaciones administrativas, ajustes de planificación relacionados con nuevas necesidades y expectativas de los usuarios, se constituyen riesgos internos y externos, que bajo el modelo descrito deben ser especialmente atendidos. Es relevante la revisión reiterada o cuando lo amerite, del mapa de riesgos.

El modelo de gestión de riesgos está vigente desde el año 2009 y su descripción en las normas de control interno del grupo 300 orienta con detalle su aplicación, sustentada en la experiencia y conocimiento de los dueños del proceso y en la utilización de fuentes internas y externas de información, lo que genera una expectativa optimista de su nivel de aplicación considerando el lapso de vigencia.

En aplicación de las directrices e instrucciones disponibles en las normas de control interno del grupo 300, se presentó una matriz de riesgos corporativos que además de demostrar la relación entre objetivos, riesgos y actividades de control, generó la priorización de riesgos residuales que sustentan la identificación de áreas críticas. Principalmente se resalta la aplicación sin mayor complejidad de un conjunto estructurado de requisitos, insistidos a lo largo de esta investigación, en un formato que, con la debida autorización, constituiría una

potente herramienta de control interno y un insumo de utilidad innegable para la auditoría gubernamental.

Las encuestas realizadas a una muestra de 303 servidores públicos de diversos niveles jerárquicos y distintos niveles de experiencia, pertenecientes a entidades públicas, empresas públicas, entidades creadas por la Constitución y Gobiernos Autónomos Descentralizados, respetando la clasificación estipulada en el artículo 225 de la Constitución, genera una contribución importante con respecto a las capacidades organizacionales disponibles para llevar a cabo la implementación de modelos formales de gestión de riesgos.

El estudio demostró en inicio respuestas optimistas con respecto a los mecanismos institucionales para identificar, analizar y tratar los riesgos, sin embargo, conforme se planteaban interrogantes de mayor sustento formal y documental, el porcentaje de cumplimiento disminuye a casi al 50%. No es de fácil comprensión este comportamiento, pues como se detalló en líneas anteriores, el método está debidamente descrito y es de aplicación sencilla para quienes están a cargo de los procesos.

Estas debilidades evidenciadas en la muestra analizada tienen impacto en el engranaje del sistema de control gubernamental y por supuesto en la administración pública en general, pues afectan directamente el nivel de eficacia de la planificación institucional y de la Política Pública. Además, se restringe el uso de esta información en estrategias de control externo.

No se debe perder de vista la relación vertical que inicia en la Política Pública y aterriza en los planes institucionales, su consecución es la esencia del control interno y en especial de la gestión de riesgos. En palabras de (Taraborrelli D., 2015), los planes estratégicos intentan revincular la ciudadanía y la clase política en un nuevo pacto Estado-sociedad, lo cual implica

algún tipo de participación dentro del proceso de decisión política. En efecto, en el ámbito operativo, dicha planificación debe acercarse a las necesidades de los usuarios, sus comunidades y sus entornos, por lo que se requiere un estudio detallado de los aspectos que podrían afectar los objetivos definidos en la planificación. La experiencia demuestra limitaciones en las capacidades institucionales y debilidad para exigir la aplicación de normas, cuyo espíritu, no afecta ningún interés social ni institucional, sino al contrario lo favorece.

Pese a la importancia que diversas fuentes le asignan al mapa de riesgos como insumo para enfocar la auditoría, su desarrollo a la fecha no es significativo. La expedición en el año 2009 de un grupo de normas de control interno, estructurado en analogía a un modelo internacionalmente conocido y aplicado, generó altas expectativas de utilización que no dispusieron de una estrategia de refuerzo basada en el análisis exhaustivo de la norma, la transferencia metodológica y eventualmente la sanción por inaplicación, lo que se considera como una de las causas del débil avance.

Si bien existen disposiciones de todo nivel jerárquico que obligan al auditor a realizar evaluaciones de control interno para determinar los niveles de riesgo de control, la misma está orientada a los componentes de auditoría, es decir a las áreas, procesos u operaciones que están definidas en una orden o asignación de trabajo. Sin embargo, excepto en los casos en que provenga de una verificación preliminar, este documento no articula las realidades institucionales, estructuradas y presentadas en los niveles de riesgo, con el enfoque de auditoría pues los planes anuales de control responden a otros criterios de priorización.

La propuesta a desarrollarse es un refuerzo del proceso de planificación anual y específica de las acciones de control. La planificación específica, según las normas

ecuatorianas de auditoría gubernamental, propicia un enfoque eficaz enfocado a los componentes definidos, pero la propuesta va más allá. Estos componentes deben provenir de una identificación previa de áreas de alto riesgo residual.

La estrategia de auditoría bajo estas directrices direcciona un análisis cualitativo y cuantitativo de la información para generar procedimientos, pruebas y técnicas de auditoría acorde a las circunstancias y debilidades propias de la institución, condición que puede soslayarse por la inexistencia o frágil construcción de los modelos de gestión de riesgos al interior de las organizaciones auditadas.

La configuración óptima procede cuando las dos aristas tienen similar comportamiento. Por un lado, la administración de riesgos corporativa diseñada y vigente con resultados objetivos acerca de las debilidades de control interno y por otro una construcción institucional de la EFS con suficientes competencias en gestión de riesgos y en diseño de enfoque general y específico de auditoría basado en las debilidades señaladas.

Con el propósito de obtener conclusiones sobre las condiciones vigentes, se lograron encuestas con auditores gubernamentales pertenecientes a entidades que corresponden a todas las categorías institucionales definidas en la Constitución y que se desempeñan en todos los niveles jerárquicos incluso servidores a cargo de la elaboración de los planes anuales de control y su posterior ejecución. Las indagaciones fueron remitidas a 160 auditores internos gubernamentales y se lograron 74 respuestas. Los resultados son los siguientes:

- Se ratifican los criterios de priorización definidos en las políticas de la EFS, el 92% de los encuestados coinciden en considerar la materialidad, caducidad y conflictividad,

como elementos de priorización. Se incluyó a los mapas de riesgo institucionales como uno de los criterios, pero las opiniones favorables a su uso alcanzaron el 8%

- Aporta a este mínimo resultado, el hecho de que el 70% de los encuestados reconoce la inexistencia de mapas de riesgos en sus instituciones, el 69% no utiliza los riesgos residuales para la planificación de sus acciones de control, el 72% tampoco los usa en el diseño de pruebas de auditoría y el 76% no usa las matrices de riesgo en la evaluación de control interno. Todos estos eventos contribuyen a agudizar la falta de enlace entre el control interno y la auditoría gubernamental

Ante la necesidad de analizar aspectos causales de estos resultados, se tramitó una encuesta adicional para determinar las razones fundamentales. Se lograron 53 respuestas, de las cuales el 49% coincide en que obtener una visión objetiva de los puntos débiles mejoraría el enfoque de la auditoría gubernamental y contribuirían a los procesos institucionales. Con respecto a las competencias de los equipos auditores el 32% señala que no son suficientes y lo fundamentan en falta de conocimiento de la metodología de gestión de riesgos, personal insuficiente, especialidades profesionales distintas y falta de capacitación práctica.

Profundizando el análisis, el 40% de este grupo, argumentó que el riesgo residual, producto esencial de la matriz de riesgo institucional, al ser considerado en el plan anual de control lograría el fortalecimiento institucional y las recomendaciones de auditoría que son de cumplimiento obligatorio propiciarían la reducción de la probabilidad e impacto de los riesgos.

Aunque estas conclusiones se manifiesten reiteradas, ganan fuerza al provenir de los actores directamente involucrados quienes al exponer causas y justificativos, promueven la generación de esfuerzos transformadores.

El aporte experimental de la auditoría basada en riesgos rompe algunos paradigmas de la auditoría tradicional. La alianza estratégica entre el gestor público y el auditor gubernamental genera mayor valor agregado. La articulación entre la realidad institucional, la comprensión de los riesgos y las prioridades corporativas con el diseño de estrategias de auditoría coadyuvan al diseño de recomendaciones que, siendo el fin esencial de la auditoría gubernamental, logran una mitigación razonable de los riesgos críticos de la organización.

Pese a que la auditoría basada en riesgos, bajo esta denominación, no está reconocida dentro de la clasificación de la auditoría gubernamental, la descripción metodológica incluida en la legislación insiste en forma reiterada que los planes de trabajo de auditoría, especialmente de auditoría interna, deben basarse en la evaluación de riesgos que afecten al ente económico, reconociendo de esta forma su pertinencia y su impacto institucional.

La necesidad de evaluar el sistema de control interno de los componentes asignados en una orden de trabajo está suficientemente requerida y descrita en términos legales y normativos. Es un procedimiento con histórica raigambre y constan en las normas ecuatorianas de auditoría gubernamental y en concordancia en el manual general de auditoría gubernamental en el año 2003. Los diversos métodos de evaluación proporcionan al auditor gubernamental destrezas para aproximarse con suficiencia a los procesos y controles clave, relacionados con los componentes definidos en la orden de trabajo.

Se asume que lo que está aprobado legalmente en una orden de trabajo es lo pertinente. En aporte reflexivo se propone un paso previo y complementario. El uso de los mapas de riesgo institucionales, antes de la emisión del plan anual de control, permitiría que los alcances definidos en las órdenes de trabajo se ajusten aún más a las condiciones existentes en las instituciones públicas. Insistiendo, es un esfuerzo compartido pues las instituciones públicas al diseñar y actualizar el mapa de riesgos proporcionan a la EFS un insumo de especial utilidad para elevar sus niveles de eficiencia y eficacia.

En temas de control, por competencia constitucional, la EFS debe exigir los esfuerzos de transformación de las capacidades institucionales, sustentada en la autoridad jurídica que la dirección del sistema de control gubernamental le asigna. Los mapas de riesgo son obligatorios desde el año 2009 y la normativa los describe con acertada especificidad. En relación con la consideración de estos en los planes de anuales de control, las políticas generales para la planificación, ejecución y evaluación de los planes anuales de control de las unidades de control externo e interno de la EFS de los años analizados incluyen los resultados de las verificaciones preliminares como insumos para la planificación de control, las que con el direccionamiento apropiado pueden identificar las debilidades de las organizaciones a ser auditadas.

Al tenor de las instrucciones exigidas en los sustentos teóricos, en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y en las normas ecuatorianas de auditoría gubernamental, se diseñó una matriz de enfoque que propone la relación entre los resultados relevantes de la matriz de riesgos y el enfoque de una auditoría gubernamental.

Esta herramienta demuestra que el conocimiento previo de los riesgos críticos de la organización junto a una evaluación de control interno a los componentes específicos de la auditoría se complementa y facilita la identificación de controles clave de débil aplicación o inexistentes. La respuesta del auditor es el diseño de pruebas de auditoría cuyo enfoque y profundidad garantizarán el nivel de análisis necesario y por tanto la asignación precisa de recursos que confirmen potenciales hechos antijurídicos, sus causas y efectos.

Esta cadena se mantiene hasta el trámite de resultados de la auditoría gubernamental. La eficacia relacional entre los elementos desarrollados a lo largo de la investigación tiene impacto en el producto final de las acciones de control externo, el informe y sus recomendaciones cuya esencia es precisamente corregir errores y por supuesto mitigar los riesgos hasta niveles aceptables.

Disponer de información relevante para enfocar los planes anuales de control hacia instituciones, áreas y componentes críticos, y en el trabajo de campo, realizar una evaluación de control interno de los procesos relacionados constituye una estrategia eficiente y eficaz.

Sin embargo, las voces de los actores, tanto gestores públicos como auditores gubernamentales, no demuestran una aplicación significativa de los mapas de riesgos y matrices de enfoque. El inventario de conclusiones desarrollado en estas líneas, orientan la necesidad de acciones endógenas e interinstitucionales.

5.2 Recomendaciones

En el desarrollo de la investigación se expuso el inventario de requisitos conceptuales, legales, normativos y procedimentales del sistema de control gubernamental, que se complementó con encuestas directamente aplicadas a gestores públicos y auditores

gubernamentales. Se confirma la pertinencia de sugerencias relacionadas con las capacidades institucionales y con las debilidades señaladas por los actores.

La realidad expuesta constituye un déficit de capacidades institucionales en un significativo porcentaje de entidades públicas por lo que la EFS, amparada en sus competencias constitucionales, debe considerar la generación de una propuesta de Política Pública relacionada con la búsqueda de mayor eficacia en la gestión pública y el fortalecimiento del control preventivo. Asumir el papel de actor principal y lograr el involucramiento de representantes de la administración pública que dispongan de la necesaria fortaleza técnica, orientará los esfuerzos a nivel de Política de Estado y propiciará mayor garantía para la detección oportuna de incumplimientos en la planificación y en la normativa, y potenciales actos de corrupción.

En las auditorías gubernamentales y exámenes especiales que realiza la EFS, como parte de la evaluación de control interno, se valoraría la existencia y vigencia de un modelo de gestión de riesgos de las entidades auditadas. La soberanía jurídica del Estado y de las instituciones que forman parte de sus Funciones, entre ellas la EFS, determina que los incumplimientos deben reportarse con el afán de generar conciencia de su importancia y en los casos procedentes determinar responsabilidades.

Las recomendaciones de auditoría que al respecto se generen, en armonía con los requisitos normativos de su diseño, deben establecer líneas específicas de solución de las causas principales del problema, como por ejemplo exigir que los mecanismos de planificación estratégica y operativa que utilicen las entidades públicas incorporen en forma simultánea el diseño de mapas de riesgos, cuya actualización será al menos anual.

En el propósito anterior, coadyuva la adaptación de las normas ecuatorianas de auditoría gubernamental a las ISSAIs. Éstas constituyen un referente obligatorio a nivel mundial y se encuentran en permanente actualización. Su contenido se orienta al enlace del trabajo del auditor gubernamental con la administración de los riesgos por parte de las entidades públicas.

Las Políticas para la planificación, ejecución y evaluación de los planes anuales de control de las unidades de control externo e interno de la Contraloría General del Estado, articulan sus disposiciones a la información disponible en el aplicativo cgeCatastro, que según las mismas debe incluir datos de identificación de las entidades públicas y su presupuesto asignado, codificado y devengado. Es pertinente añadir en este espacio las matrices de riesgo hasta la definición de los riesgos residuales, información que, junto a los criterios de materialidad, criticidad y caducidad, servirán para priorizar las acciones de control.

Con respecto a las debilidades reportadas por los actores relacionados con los procesos de gestión de riesgos y de auditoría gubernamental, es necesario propiciar y generar un plan de capacitación y entrenamiento acorde a las necesidades expuestas, y en cumplimiento de las atribuciones contenidas en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Este plan consideraría los siguientes aspectos:

- Del relevamiento de la situación actual se confirma que el modelo de gestión de riesgos no está debidamente formalizado en un porcentaje significativo de las entidades públicas. Es preciso que la capacitación se realice con énfasis en el desarrollo metodológico de la matriz de riesgos en todas sus etapas y bajo el formato sugerido en

el capítulo III, y que sea dirigida a servidores públicos relacionados con áreas de planificación y a auditores gubernamentales

- Este proceso incluirá la aplicación práctica del modelo relacionándolo con objetivos propios de las organizaciones e incluidos en su planificación. De esta forma se garantiza la transferencia de conocimientos y métodos
- Con la misma metodología se capacitará a los auditores gubernamentales, reforzando estos contenidos y orientando su uso a la fase de planificación de auditoría, la misma que al encaminarse a componentes de alto riesgo y complementar dicho enfoque con la evaluación de control interno a los procesos específicos, diseño de procedimientos, generación de evidencia, estructuración de comentarios y propuesta de recomendaciones de auditoría, cerrará un ciclo de control externo con resultados de mayor beneficio para las entidades públicas.

Para complementar, las unidades de Auditoría Interna asesorarán y evaluarán en forma periódica la vigencia del modelo de gestión de riesgo en sus instituciones. Igualmente coordinarán el reporte de sus resultados a la EFS para efectos de la programación anual de las acciones de control.

A su vez, las unidades de auditoría externa, considerando que dentro de las actividades previstas en las Políticas para la planificación, ejecución y evaluación de los planes anuales de control se incluyen las verificaciones preliminares, deberían programarlas con instrucciones orientadas a la obtención de información de los mapas de riesgo institucional para identificar áreas críticas que servirán de insumo en los planes anuales de control.

A futuro y en consideración de la posible transición de la Contraloría General del Estado a Tribunal de Cuentas, debe analizarse la necesidad de incorporar en la estructura orgánico funcional de la EFS, la unidad de evaluación y monitoreo del sistema de control interno en la administración pública con énfasis en el modelo de gestión de riesgos descrito. Esta acción, en armonía con las Políticas Públicas, proveerá un marco jurídico de mayor jerarquía e impulso al sistema de control gubernamental.

Bibliografía

Fuentes Bibliográficas

- Abella, R. (Febrero de 2006). COSO II y la gestión integral de riesgos del negocio. *Revista Estrategia Financiera*, (225), pp. 20-24. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Disponible en <http://pdfs.wke.es/6/6/7/3/pd0000016673.pdf>
- Acosta, B., Hernández, H., y Pedroza, V. (24 de octubre de 2014). *Manual de auditoría basado en riesgo para entidades bancarias en Panamá*. Panamá: Universidad Especializada del Contador Público Autorizado. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de <http://www.alafec.unam.mx/docs/asambleas/xiv/ponencias/2.14.pdf>
- Anglade, C. (2000). La autonomía del Estado y el imperio de la ley. Notas para una teoría del Estado desarrollista. *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, 44 (177-8), pp. 49-80. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Disponible en <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rmcpys/article/view/48937/54773>
- Arcos, S., Zamora, L., Tamez, X., y Martínez, G. (11 de diciembre de 2019). Impacto del control interno en los riesgos de una auditoría externa de estados financieros. *Revista Académica de Investigación, TLATEMOANI*, 32 (1989-9300), pp. 230-254. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Disponible en <https://www.eumed.net/rev/tlatemoani/32/auditoria-externa.html>
<http://hdl.handle.net/20.500.11763/tlatemoani32auditoria-externa>
- Arellano, D., y Cabrero, E. (Julio - diciembre de 2005). La Nueva Gestión Pública y su Teoría de la Organización: ¿Son argumentos antiliberales? Justicia y equidad en el debate organizacional público. *Gestión y Política Pública*. 14 (3), pp. 599 - 618. [fecha de

- consulta 23 de febrero de 2021]. Disponible en <https://www.redalyc.org/pdf/133/13314307.pdf>
- Baena de Alcázar, M. (2000). *Curso de ciencia de la administración*. Madrid, España: Universitaria de Editorial Tecnos. *I*(4), 356 p.
- Baracaldo-Lozano, N. (15 de julio de 2013). Diagnóstico de gobierno corporativo como mecanismo en la prevención de fraude en empresas familiares (aplicación de método de casos). *Cuadernos de Contabilidad*. *14* (35), pp. 581 - 615. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Disponible en http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-14722013000200009&lang=es
- Bell, T., Peecher, M., Salomon, I., Marrs, F., y Thomas, H. (2008). *Auditoría Basada en Riesgos*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones. (21), 300 p. Recuperado de https://www.academia.edu/42074061/PDF_Ecoe_Ediciones_Auditoria_basada_en_riesgos
- Bravo, O., y Sánchez, M. (2009). *Gestión Integral de Riesgos*. Bogotá, Colombia: Bravo & Sánchez, *I*(3), 435 p.
- Bresser, L. (2006). El modelo estructural de la gobernanza pública. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*. (36). pp. 1 – 14. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Disponible en <https://www.redalyc.org/pdf/3575/357533668001.pdf>
- Bresser-Pereira, L. (2009). La Gestión Pública. En L. Francisco, *Desafíos de la gobernanza en los sistemas públicos iberoamericanos*. Congreso Internacional del CLAD. Barcelona, España. 6 p.

Buchahin, M. (27 de Julio de 2015). América Latina y la corrupción. *Análisis y Opinión*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de

<https://www.americaeconomia.com/analisis-opinion/america-latina-y-la-corrupcion>

Cabezas, E. (24 de mayo de 2018). Presidenta de la Asamblea señala que las pérdidas por la corrupción suman USD 24 000 millones. *El Comercio*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de <https://www.elcomercio.com/actualidad/presidenta-asambleanacional-perdidas-corrupcion-informe.html>

Cárdenas, K., Fernández, J., y Hernández, L. (2016). *Matriz de riesgo en el desarrollo del encargo*. (Tesis de pregrado). Universidad Cooperativa de Colombia, Colombia. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de:

<https://repository.ucc.edu.co/handle/20.500.12494/5166>

Cepeda, G. (1997). *Auditoría y Control Interno*. Bogotá, Colombia: Mc. Graw Hill. (4), 234 p.

Chávez, P. (2016). Evolución Política en Ecuador: Los Casos de los Gobiernos de J. Roldós y R. Correa. *Revista Iberoamérica*, (3), pp. 87-112. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021].

Disponible en: http://iberoamericajournal.ru/sites/default/files/2016/3/chavez_zavala.pdf

Chiavenato, I. (2009). *Gestión del Talento Humano*. México D.F.: McGraw-Hill, (3), 577 p.

Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno. (2015). *Diccionario de Riesgos para el Sector Público*. Santiago de Chile: Ministerio Secretaría General de la Presidencia.

Coser, L. (1978). *Las Instituciones Voraces*. México D.F.: Fondo de Cultura Económica, (2), pp. 243-345, doi: <http://dx.doi.org/10.15381/dds.v0i2.15483>

- COSO. (noviembre de 2020). *Compliance Risk Management: Applying the COSO ERM framework*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de [https://www.coso.org: https://www.coso.org/Documents/Compliance-Risk-Management-Applying-the-COSO-ERM-Framework.pdf](https://www.coso.org/https://www.coso.org/Documents/Compliance-Risk-Management-Applying-the-COSO-ERM-Framework.pdf)
- COSO. (2021). *ERM Integrated Framework Update*. Misión, Visión, Historia, [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>
- Contraloría General de la República. (marzo de 2017). *Principios, fundamentos y aspectos generales para las auditorías en la CGR*. Bogotá, Colombia.
- Cuéllar, J. (diciembre de 2016). *La visión neoutilitarista del Estado: la relación entre racionalidad económica y gestión pública*. Bogotá, Colombia: Ediciones Universidad Central, (14), 22 p. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de <http://editorial.ucentral.edu.co/editorialuc/index.php/editorialuc/catalog/view/357/90/25-1>
- Dassen, N., y Ramírez, A. (2012). Gobierno Abierto: la ruta hacia la nueva agenda de reforma del Estado y modernización de la administración pública en América Latina y el Caribe. En J. Cruz y N. Dassen (Ed.), *Gobierno Abierto y Transparencia Focalizada Tendencias y desafíos para América Latina y el Caribe*, Washington, D.C.: BID. pp. 41 - 72.
- Departamento Administrativo de la Función Pública. (21 de mayo de 2014). *Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014*. Bogotá DC, Colombia: Decreto 943.
- Dextre, J. y Del Pozo, R. (2012). ¿Control de gestión o gestión de control? Contabilidad y Negocios. *Contabilidad y Negocios*, 7 (14), pp. 69-80. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Disponible en <https://www.redalyc.org/pdf/2816/281624914005.pdf>

- Echebarría, K. (2006). Caracterización empírica de las burocracias latinoamericanas: configuraciones y roles en el proceso de políticas públicas. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, (34), pp. 1-11. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Disponible en <https://www.redalyc.org/pdf/3575/357533666004.pdf>
- Espino, M. (2014). *Fundamentos de Auditoría*. México D.F.: Grupo Editorial Patria, 1(43), 277 p.
- Estupiñán, R. (2011). *Administración de Riesgos ERM y la Auditoría Interna*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones, (2), 479 p.
- Estupiñán, R. (2009). *Control Interno y Fraudes con base en los ciclos transaccionales. Análisis de Informe COSO I y II*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones, (2), 448 p.
- Evans, P. (1996). El Estado como problema y como solución. *Desarrollo Económico*, 35 (140), pp. 529 - 559. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de http://www.fts.uner.edu.ar/catedras03/politica_social/documentos/estado_y_politicas_publicas_y_sociales/Evans.pdf
- Ferraro, A. (2009). *Reinventando El Estado. Por una administración pública democrática y profesional en Iberoamérica*. Madrid, España: Instituto Nacional de Administración Pública, (1), 230 p.
- Figueroa, J., Portillo, R., y Vásquez, F. (Julio de 2014). *Auditoría Basada en Riesgos de Crédito en las Cooperativas de Ahorro y Crédito del Área Metropolitana de San Salvador* (Trabajo de investigación). Universidad de El Salvador, San Salvador. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de

<http://ri.ues.edu.sv/id/eprint/8218/1/TESIS%20AUDITORIA%20BASADA%20EN%20RIESGO%20DE%20CREDITO.pdf>

- Frett, N. (22 y 23 de noviembre de 2010). Material Curso Taller: Auditoría Interna basada en Riesgos: Una guía práctica para alcanzar el éxito. *Blog de Nahun Frett*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de https://auditu.co/images/Cursos_Nahun_Frett_AUDITOOL.pdf
- Gómez, C., y León, E. (2014). Método Comparativo. En K. Sáenz y G. Tamez (Ed.), *Métodos y técnicas cualitativas y cuantitativas aplicables a la investigación en ciencias sociales*. México D. F.: Tirant Humanidades México. pp. 223 – 251.
- Guiot, J. (1985). *Organizaciones sociales y comportamientos*. Barcelona, España: Editorial Herder.
- Hall, R. (1996). *Organizaciones, estructura, procesos y resultados*. Nahualpán de Huares, México D.F: Prentice Hall Hispanoamericana S.A. (6).
- Hoffman, A., Ramírez Alujas, A., y Bojórquez, J. (2012). *La promesa del gobierno abierto*. México y Chile: ITAIP.
- Isuani, F., Pereyra, E., & Serafinoff, V. (2017). Burocracias estatales en la mira: notas para el análisis de la experiencia argentina a partir de la exploración en distintos sectores de política. En Grupo de Investigación Estado, Instituciones y Desarrollo (GIEID), *Capacidades Estatales y Políticas Públicas*. 9º Congreso Latinoamericano de Ciencia Política, organizado por la Asociación Latinoamericana de Ciencia Política (ALACIP), Montevideo, Uruguay. pp. 1-35.

- Jara, C., y Umpierrez de Reguero, S. (2014). Evolución del Sector Público Ecuatoriano desde 1998 a 2013. *Revista Enfoques*, 12 (21), pp. 131-148.
- Jordana, J. (2007). El análisis de los policy networks: ¿Una nueva relación entre políticas públicas y Estado?. *Lecturas sobre el Estado y las Políticas Públicas: Retomando el debate de ayer para fortalecer el actual*, pp. 508-526.
- Lagarde, C. (31 de mayo de 2018). FMI: la corrupción devora entre \$ 1.500 y \$ 2.000 millones por año. *El Telégrafo Ecuador*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de <https://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/economia/4/fmi-la-corrupcion-devora-entre-usd-1-500-y-usd-2-000-millones-por-ano>
- Levin, R. y Rubin, D. (2004). *Estadística para Administración y Economía*. México: PEARSON.
- Longo, F. (27 de octubre de 2009). Los desafíos de la gobernanza en los sistemas políticos iberoamericanos. *Reforma del Estado y de la Administración Pública*. XIV Congreso Internacional del CLAD Salvador Bahía, Brasil.
- Maintz, R. (Octubre de 2001). El Estado y la sociedad civil en la gobernanza moderna. *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, (21), pp. 1-8.
- Mantilla, S. (2005). *Control Interno, Informe COSO*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Mantilla, S. (2009). *Auditoría del Control Interno*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.
- Martín, J. (1985). *Introducción a las Finanzas Públicas*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones de Palma.

- Martínez-Salgado, C. (2012). El muestreo en investigación cualitativa. Principios básicos y algunas controversias. *Ciencia & Saúde Coletiva*. 17 (3), pp. 613-619. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de <https://www.scielo.br/pdf/csc/v17n3/v17n3a06.pdf>
- Mayorga, C., y Frías, J. (31 de julio de 2019). La auditoría interna basada en riesgos y las decisiones financieras de las cooperativas de ahorro y crédito en Ambato Ecuador. *Revista Eniac Pesquisa*, 8 (2), pp. 269 – 279. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de <https://ojs.eniac.com.br/index.php/EniacPesquisa/article/view/589/pdf>
- Mazzucato, M. (2019). *El Estado emprendedor. Mitos del sector público frente al privado*. Barcelona, España: RBA Libros.
- Nannini, M., Español, G., González, S., Giménez, M., Puyó, V., Padovan, A., ...Villani, S. (2011). El enfoque de riesgo en la auditoría. *Decimosextas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística*. Universidad Nacional de Rosario.
- Naser A., Concha G. y Parra D. (2012). *El desafío hacia el gobierno abierto en la hora de la igualdad* (documento de proyecto). Obtenido de https://repositorio.cepal.org:https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/3969/1/S2012004_es.pdf
- Núñez Miñana, H. (2004). *Finanzas Públicas*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.
- O'Donnell, G. (Junio de 1998). Accountability Horizontal. *Estudios Políticos*, (19), pp. 9 - 46.
- O'Donnell, G. (1993). Acerca del Estado, la democratización y algunos problemas conceptuales. Una perspectiva latinoamericana con referencias a países poscomunistas. *Desarrollo Económico*. 33 (130). pp. 163-184

- O.N.U. (25 de septiembre de 2015). *Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. Resolución Asamblea General. Naciones Unidas. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=S
- Oszlak, O. (1999). De menor a mejor: el desafío de la segunda reforma del Estado. *Nueva Sociedad*. (160), pp. 81-100.
- Oszlak, O., y Malvicino, G. (2001). Nuevos modelos institucionales para la gestión pública: experiencias comparadas y aplicaciones potenciales al caso argentino. *Programa de Modernización del Estado de Jefatura de Gabinete de Ministros*. pp.1-34. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de <http://docplayer.es/17039876-Nuevos-modelos-institucionales-para-la-gestion-publica-experiencias-comparadas-y-aplicaciones-potenciales-al-caso-argentino.html>
- Pinho, R. C. de S., & Brandao, L. (2015). Deployment of the Audit Based on Risk in an Entity In The "System S": The Case of Sebrae/Ec, *Revista Ambiente Contábil - Universidade Federal do Rio Grande do Norte*, 7(2), pp.32-52. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5511>
- Pinotti, J. (25 de agosto de 2017). *Los desafíos en la auditoría de la Administración Pública*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de www.iaia.org.ar. Obtenido de <https://iaia.org.ar/los-desafios-la-auditoria-la-administracion-publica/>
- Pliscoff, C., y Monje, P. (2003). Método comparado: un aporte a la investigación en gestión pública. *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá*, pp. 1 -13.

Ramió, C., y Salvador, M. (2005). *Instituciones y nueva gestión pública en América Latina*.

Barcelona, España: Fundación CIDOB.

Ramió, C. (2001). Los problemas de la implantación de la nueva gestión pública en las

Administraciones Públicas Latinas. *Reforma y Democracia*. (21), 15 p.

Ramírez Alujas, A., y Güemes, M. (2012). Gobierno Abierto: Oportunidades y desafíos. Una

reflexión socio-política con la mirada puesta en Latinoamérica. *Actas del XV Encuentro de Latinoamericanistas Españoles*. Madrid, España: Trama editorial. pp. 369-382.

Ramírez, J. (2013). Herramientas para la evaluación del riesgo y su relación con la auditoría

integral. *Revista virtual de estudiantes de Contaduría Pública- Adversia*, (13). [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Recuperado de

<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/view/18659>

Rezzoagli, B. (2015). La Ubicación Institucional de las Agencias Anticorrupción: Un Debate

Vigente. *Revista Políticas Públicas*. 8 (2). [fecha de consulta 23 de febrero de 2021].

Recuperado de <http://www.revistas.usach.cl/ojs/index.php/politicas/article/view/2282>

Rezzoagli, B. (2015). Nueva gestión pública, mutaciones organizativas y control externo: un

análisis desde el sector público Santafesino. *Ciencias Económicas*, 12 (2), pp. 9 – 18.

Rivas, G. (2011). Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos Teóricos.

Observatorio Laboral Revista Venezolana, 4 (8), pp. 115-136.

Rivero, A. (Mayo de 2016). *Implementación de Auditoría con enfoque Basado en Riesgos en el proceso de atención de reclamos de una entidad financiera* (proyecto profesional).

Universidad de Lima, Perú. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021] Obtenido de

https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/3173/Rivero_Zanatta_Alonso.pdf?sequence=1&isAllowed=y

- Rodríguez, E. (2005). *Metodología de la Investigación*. Tabasco, México: Universidad Juárez Autónoma de Tabasco.
- Rodríguez, M., Piñeiro, C. y de Llano, P. (2013). Mapa de riesgos: Identificación y Gestión de Riesgos. *Revista Atlántica de Economía*. 2. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021].
Obtenido de <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/146556/1/776123106.pdf>
- Rose-Ackerman S. (2009). Economía Política de las raíces de la corrupción: Investigación y Políticas Públicas. En I. Sandoval, *Corrupción y Transparencia. Debatiendo las fronteras entre Estado, Mercado y Sociedad*. México D.F.: Instituto de Investigaciones Sociales, UNAM.
- Rosen, C. (2011). La gestión de riesgos también puede ser expuesta ante las partes interesadas. *Temas de Management*. 9 (9), pp. 11 - 14.
- Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de la República Argentina. (febrero de 2019). *Normas de Control Externo Gubernamental*. Argentina.
- Shafritz, H., & Jay, A. (1992). *Clásicos de la Administración Pública*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Simon, H., Smithburg, D., y Thompson, V. (1956). *Administración Pública*. San Juan, Puerto Rico: Ediciones de la Universidad de Puerto Rico.

- Sindicatura General. (18 de enero de 2020). *Manual de Control interno de la provincia de Buenos Aires*. [fecha de consulta 25 de mayo de 2020]. Obtenido de www.buenosaires.gob.ar/sindicatura/modelos-de-control-interno: <https://www.buenosaires.gob.ar/sindicatura/modelos-de-control-interno>
- Skocpol, T. (1989). El Estado regresa al primer plano: Estrategias de análisis en la investigación actual. *Revista Zona Abierta*. (50), pp. 71-122.
- Spiegel, M., y Stephens L. (2009). *Estadística*. México: McGraw-Hill.
- Strauss, A., y Corbin, J. (2002). *Bases de la investigación cualitativa. Técnicas y procedimientos para desarrollar la teoría fundamentada*. Medellín, Colombia: Universidad de Antioquia.
- Subía, J. (13 de marzo de 2020). *Módulo Control y Auditoría Basada en Riesgos*. Quito, Pichincha, Ecuador: IAEN.
- Subía, J., y Mantilla, D. (2020). Cambios en la administración pública y su impacto en el sistema de control en el Ecuador. *Economía y Negocios UTE*, 11, 83 p.
- Subía, J. y otros. (2017). Auditoría de Gestión. En M. Torres, J. Subía, D. Mantilla, y E. Becerra, *Auditoría Integral*. Quito, Ecuador. 307 p.
- Subirats, J. (1989). *Análisis de Políticas Públicas y eficacia de la Administración*. Madrid, España: Instituto Nacional De Administración Pública.
- Taraborrelli, D. (18 de marzo de 2015). Autonomía estatal y capacidades relacionales. El Plan Estratégico Agroalimentario y Agroindustrial argentino (2010-2020). *Revista Estado y Políticas Públicas*. (4), pp. 166 -181. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021], Obtenido

de <https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/9013/1/RFLACSO-EPP4-10-Taraborrelli.pdf>

Vaca, C., y Casanova, E. (Abril de 2014). *Auditoria de sistemas basada en riesgos al SNNA de la SENESCYT*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021], Obtenido de <http://repositorio.espe.edu.ec/bitstream/21000/9083/1/AC-MEAST-ESPE-048319.pdf>

Fuentes Normativas

Asamblea Nacional. (12 de junio de 2002). Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. *Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial 595 (suplemento).

Asamblea Nacional. (20 de octubre de 2008). Constitución de la República del Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador 2008*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial 449.

Asamblea Nacional. (07 de julio de 2017). *Código Orgánico Administrativo*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 31.

Auditoría General de la Nación. (2015). *Normas de Control Externo Gubernamental*. Argentina. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021], Obtenido de <https://www.agn.gov.ar/sites/default/files/files/Normas%20NCEG/Normas%20de%20Control%20Externo%20Gubernamental.pdf>

Congreso Nacional. (12 de junio de 2002). *Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 595.

Congreso Nacional de Colombia. (29 de noviembre de 1993). *Ley 87*. Santafé de Bogotá, Colombia: Diario Oficial No. 41, 120.

Contraloría General de la República de Bolivia. (21 de septiembre de 2000). *Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental*. La Paz, Bolivia: Resolución CGR-1/070/2000.

Contraloría General de la República del Perú. (28 de octubre de 2016). *Normativa Directivas*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021], Obtenido de https://www.contraloria.gob.pe/wps/wcm/connect/CGRNew/as_contraloria/as_portal/Conoce_la_contraloria/Normatividad/Directivas/

Contraloría General del Estado. (5 de septiembre de 2002). *Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial 6 (edición especial).

Contraloría General del Estado. (6 de junio de 2003). *Manual General de Auditoría Gubernamental*. Quito, Pichincha, Ecuador: Acuerdo 012-CG.

Contraloría General del Estado. (14 de diciembre de 2009). *Normas de Control Interno*. Normas de Control Interno. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial 87 - 14 DIC. 2009.

Contraloría General del Estado. (3 de septiembre de 2013). *Acuerdo 027-CGE-2013*. Quito, Pichincha, Ecuador.

Contraloría General del Estado. (2016, 2017, 2018 y 2019). *Informes de rendición de cuentas*. Quito, Ecuador. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021], Obtenido de <https://www.contraloria.gob.ec/Informativo/InformesNacion>

Contraloría General del Estado. (11 de octubre de 2017). *Acuerdo 036-CGE-2017*. Quito, Pichincha, Ecuador.

Contraloría General del Estado. (11 de octubre de 2017). *Políticas Generales para la planificación, ejecución y evaluación de los planes anuales de control de las unidades de control externo e interno de la Contraloría General del Estado para el año 2018*. Quito, Pichincha, Ecuador.

Contraloría General del Estado. (31 de octubre de 2018). Reglamento sustitutivo para la organización, funcionamiento y dependencia técnica y administrativa de las Unidades de auditoría interna de las entidades que controla la Contraloría General del Estado. Quito, Pichincha, Ecuador: *Acuerdo 059-CGE-2018*. Registro Oficial 363 8 nov. 2018.

Contraloría General del Estado. (6 de marzo de 2020). *Historia Contraloría General del Estado. Ecuador*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021], Obtenido de <https://www.contraloria.gob.ec/LaInstitucion/Historia/HistoriaCGE>

Contraloría General del Estado, Bolivia. (27 de agosto de 2012). *Normas Generales de Auditoría Gubernamental*. La Paz, Bolivia: Resolución CGE/094/2012.

Corte Constitucional. (6 de Julio de 1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá, Colombia.

CPCCS. (2015 - 2018). Página oficial del Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, Transitorio. *Historial Institucional, Misión – Visión, Estructura Orgánica, Competencias* [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de <http://www.cpccs.gob.ec/es/nuestra-institucion/>

Función de Transparencia y Control Social. (2013 - 2017). *Plan Nacional de Prevención y Lucha*

Contra la Corrupción. FTCS. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de <http://www.cpccs.gob.ec/wp-content/uploads/2016/02/lucha-contra-la-corrupcion.pdf>

Instituto de Auditores Internos. (enero de 2017). *Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna*. Lake Mary, Florida, USA: The Institute of Internal Auditors.

Interamerican Accounting Association. (diciembre de 2009). Norma Internacional de Auditoría 330: Respuestas del Auditor a los Riesgos Valorados, *NIA 330*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de http://www.iaasb.org/system/files/publications/files/ESP_IAASB_HB2016-2017_Vol_I_0.pdf

INTOSAI. (2013). *Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público*. ISSAI 100. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_100/issai_100_sp.pdf

INTOSAI. (2016). *Plan Estratégico 2017 - 2022*. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Overview/SP_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.PDF

INTOSAI. (04 de enero de 2020). Marco de Pronunciamientos Profesionales de la INTOSAI. [fecha de consulta 28 de febrero de 2021]. Obtenido de <https://www.intosai.org/es/sp-focus-areas/audit->

Ministerio de Hacienda. (20 de Julio de 1990). *Ley de Administración y Control*

Gubernamentales. La Paz, Bolivia: Ley 1178. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021].

Obtenido de http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic2_blv_ley_1178_sp.pdf

New Zealand Standards. (1999). Norma AS/NZS 4360_1999. *Norma AS/NZS 4360_1999*

Estándar Australiano Administración de Riesgos. Sidney, Australia: Standards Australia.

Secretaría Técnica PLANIFICA ECUADOR. (17 de enero de 2020). *Matriz de alineación del*

Plan Nacional de Desarrollo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda

2030. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. www.planificacion.gob.ec. Obtenido de

<https://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/2020/02/Matriz-de->

[alineaci%C3%B3n-PND-ODS.pdf](https://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/2020/02/Matriz-de-alineaci%C3%B3n-PND-ODS.pdf)

SENPLADES. (2012). *Guía metodológica de planificación institucional*. Quito, Ecuador.

<http://www.planificacion.gob.ec>. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. Obtenido de

<http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2016/03/GUIA-DE->

[PLANIFICACION-INSTITUCIONAL.pdf](http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2016/03/GUIA-DE-PLANIFICACION-INSTITUCIONAL.pdf)

SENPLADES. (22 de septiembre de 2017). *Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021*. Quito,

Pichincha, Ecuador.

Sindicatura General de la Nación. (2002). *Normas de Auditoría Interna Gubernamental*.

Aprobadas por Resolución 152-2002-SGN. Buenos Aires, Argentina. [fecha de consulta

23 de febrero de 2021]. www.argentina.gob.ar. Obtenido de

www.argentina.gob.ar/sites/default/files/auditoriainterna.pdf:

<https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/auditoriainterna.pdf>

Sindicatura General de la Nación. (noviembre de 2014). *Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional*. Buenos Aires, Argentina. [fecha de consulta 23 de febrero de 2021]. www.argentina.gob.ar. Obtenido de <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ngci.pdf>

Sindicatura General de la Nación. (2015). *Normas Generales de Control Interno*. Buenos Aires: SIGEN.

Apéndices

Apéndice 1.

Encuesta aplicada a servidores públicos

1. ¿Cuál es el nombre de la entidad en la que trabaja?

2. Señale con un \checkmark el tipo de institución a la que pertenece:
 - a. Entidad pública
 - b. Empresa pública
 - c. Gobierno Autónomo Descentralizado
 - d. Entidades creadas por la Constitución

3. Indique el nivel del cargo que desempeña y el tiempo que labora en su institución (señale con un \checkmark)

Nivel directivo		1 a 5 años	
Nivel operativo		6 a 15 años	
Nivel de apoyo		Más de 15 años	

4. ¿La máxima autoridad de su institución estableció los mecanismos institucionales para identificar, analizar y tratar los riesgos a los que está expuesta la organización? Señale con \checkmark

Sí

No

5. ¿La máxima autoridad de su institución difundió los mecanismos institucionales para identificar, analizar y tratar los riesgos a los que está expuesta la organización? Señale con √

Sí

No

6. En caso de que la respuesta anterior sea positiva señale con un √ que mecanismos o herramientas se utilizaron para identificar, analizar y tratar los riesgos (pueden ser varios):

- a. Lluvia de ideas
- b. Grupos de trabajo
- c. Encuestas o entrevistas
- d. Diagrama de Pareto
- e. Otros:

7. ¿Se realiza el análisis de la probabilidad e impacto de los riesgos identificados en las áreas organizacionales? Señale con √

Sí

No

8. ¿La gestión de riesgos institucional está enlazada con la planificación y los objetivos de la organización? Señale con √

Sí

No

9. ¿Existe un mapa de riesgos a nivel de departamento o institucional debidamente aprobado? Señale con √

Sí

No

10. ¿Se utilizan los resultados del modelo de gestión de riesgos en el diseño de un plan de mitigación de riesgos? Señale con √

Sí

No

Fecha:

Agradecemos su colaboración y objetividad.

Apéndice 2.

Listado de entidades a las que pertenecen los servidores públicos según encuesta aplicada

Agencia de Regulación y Control del Agua

Agencia de Regulación y Control Hidrocarburífero

Agencia Metropolitana de Tránsito

Astinave Ep

Atm Centro Guayas - Ep

Auditoría interna del Gad Municipal de Santo Domingo

Banco Central del Ecuador

Banco del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social

Centro de Especialidades Comité del Pueblo

Centro de Responsabilidad Social y Solidaria Municipal Jorge Cajas Garzón del cantón Shushufindi

Centro de Transferencia Tecnológica para la Capacitación e Investigación en Control de Emisiones Vehiculares

Centro Médico Familiar Integral y Especialidades

Escuela de conducción profesional de la Escuela Politécnica del Litoral

Consejo de Gobierno de Galápagos

Consejo de la Judicatura

Contraloría General del Estado

Contraloría General del Estado - Unidad De Auditoría Interna del Gad Provincial del Guayas

Corporación Eléctrica del Ecuador

Corporación Nacional de Electricidad

Corporación Nacional de Telecomunicaciones

Consejo de Participación Ciudadana y Control Social

Cuerpo de Agentes de Control Metropolitano Quito

Cuerpo de Bomberos de Latacunga

Demarcación Hidrográfica de Jubones

Dirección Distrital 01d01 Salud

Dirección Distrital 13d10 Jama Pedernales Salud

Dirección Distrital 17d05 Concepción A Zambiza Salud

Dirección Distrital 18d03 Baños de Agua Santa -Salud

Dirección General de Registro Civil, Identificación y Cedulación

Dirección Provincial De Imbabura de la Contraloría General Del Estado

Dirección Provincial del Consejo de la Judicatura Pichincha

Dirección Provincial Iess Santo Domingo de los Tsáchilas

Dirección Distrital 15d01- Educación Archidona-Carlos Julio Arosemena Tola-Tena

Ejército Ecuatoriano

Empresa Pública Centros de Entrenamiento de Alto Rendimiento

Empresa Pública de Investigación Centro

Empresa Pública de la mancomunidad de Tránsito, Transporte Terrestre y Seguridad Vial

Empresa Pública de Medios Públicos de Comunicación del Ecuador

Empresa Publica Metropolitana de Agua Potable y Saneamiento de Quito

Empresa Publica Metropolitana de Aseo

Empresa Pública Metropolitana de Servicios Aeroportuarios y Gestión de Zonas Francas y

Regímenes Especiales

Empresa Pública Yachay Ep

Empresa Nacional Minera

Empresa Municipal de Información y Comunicación del Cantón Santa Ana

Empresa Pública Metropolitana de Agua Potable y Saneamiento

Escuela de Conductores Profesionales Espol E.P

Escuela de Educación Básica Luis Amando Ugarte Lemus

Federación Deportiva del Guayas

Fiscalía de Santa Elena

Fiscalía General Del Estado, Prov. Napo

Fuerza Terrestre

Gad. del Distrito Metropolitano De Quito

Gad Municipal de Santo Domingo

Gad Municipal El Carmen

Gad Parroquial Pungala

Gobernación de Esmeraldas

Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón Jaramijo

Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Palenque

Gobierno Autónomo Descentralizado Municipalidad de Ambato

Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de Pastaza

Gobierno Autónomo Provincial de Orellana

Gobierno de la provincia de Pichincha

Gobierno Provincial de Loja

Hospital Básico Esmeraldas Iess

Hospital de Especialidades Eugenio Espejo

Hospital de Yaruquí Alberto Correa Cornejo

Hospital Eugenio Espejo

Hospital General Jipijapa

Hospital General Martín Icaza

Hospital Gineco Obstétrico de Nueva Aurora Luz Elena Arismendi

Hospital Provincial General Pablo Arturo Suarez

Hospital Quito Sur

Hospital Universitario De Guayaquil

Instituto Nacional de Investigación Pública

Instituto de Fomento al Talento Humano

Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social

Instituto Nacional de Estadística y Censos

Instituto Nacional de Evaluación Educativa

Medios Públicos De Ecuador

Ministerio de Educación

Ministerio del Ambiente

Ministerio del Trabajo

Municipalidad de Guayaquil

Municipio del Distrito Metropolitano De Quito

Registro Civil

Registro de la Propiedad

Registro de la Propiedad y Mercantil del Cantón Cayambe

Secretaría de Coordinación Territorial y Participación Ciudadana - Municipio Del Distrito

Metropolitano de Quito

Secretaria del Deporte

Secretaría Nacional del Agua

Secretaría Nacional de Educación Superior, Ciencia y Tecnología

Servicio de Acreditación Ecuatoriano

Servicio de Gestión Inmobiliaria del Sector Público

Servicio de Rentas Internas

Instituto Ecuatoriano de Normalización

Servicio Integrado de Seguridad Ecu 911

Superintendencia De Control Del Poder De Mercado

Unidad de Auditoría Interna de la Dirección General de Aviación Civil

Unidad Educativa Magaly Masson de Valle Carrera

Universidad de Cuenca

Universidad de Guayaquil

Universidad de las Fuerzas Armadas Espe, Sede Santo Domingo

Universidad Regional Amazónica Ikiam

Apéndice 3.

Encuesta aplicada a auditores gubernamentales

1. ¿Cuál es el nombre de la entidad en la que trabaja?
2. Señale con un \checkmark el tipo de institución a la que pertenece:

Entidad pública	
Empresa pública	
Gobierno Autónomo Descentralizado	
Entidades creadas por la Constitución	

3. Indique el cargo que desempeña y el tiempo que labora en su institución. Señale con un \checkmark

Nivel directivo		0 a 5 años	
Jefatura de equipo operativo		6 a 15 años	
Técnico de apoyo		Más de 15 años	
Otros (señale):			

4. ¿Señale con un \checkmark qué criterios utiliza para incluir auditorías o exámenes especiales en su Plan Anual de Control?. Pueden ser varios.

Materialidad	
Conflictividad	
Mapas de riesgo institucionales	
Caducidad	

5. ¿Dispone la institución en la que labora de un mapa de riesgos?

Sí No

6. ¿Ha utilizado los riesgos residuales como insumo para identificar áreas críticas en la institución?

Sí No

7. ¿En la evaluación de control interno que se realiza en las acciones de control, se utiliza el mapa de riesgos institucional?

Sí No

8. ¿El diseño de pruebas de auditoría (de cumplimiento o sustantivas) considera los riesgos residuales que definió la institución en su mapa de riesgos?

Sí No

Fecha:

Agradecemos su colaboración y objetividad.

Apéndice 4.

Listado de entidades a las que pertenecen los auditores gubernamentales según encuesta aplicada

Autoridad Portuaria de Esmeraldas

Autoridad Portuaria de Guayaquil

Banco del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social

BANECUADOR B.P.

Benemérito Cuerpo de Bomberos de Guayaquil

Corporación Eléctrica del Ecuador EP

Consejo Nacional Electoral

Contraloría General del Estado

Contraloría General del Estado / Gobierno Provincial Del Azuay

Contraloría General del Estado DNAI-UAI-EPMMOP

Corporación Financiera Nacional CFN B.P

Corporación Nacional de Finanzas Populares y Solidarias / CONAFIPS

Defensoría Pública

Dirección Nacional de Auditoría Interna Gubernamental del Banco Central Del Ecuador

EMASEO EP

Empresa Municipal de Agua Potable y Alcantarillado de Ambato

Empresa Nacional Minera - ENAMI EP

Empresa pública

Empresa Pública de Desarrollo Estratégico Ecuador Estratégico EP

Empresa Pública de Turismo Ciudad Mitad Del Mundo

Empresa Pública del Agua EPA/EP

Empresa Pública Metropolitana de Hábitat y Vivienda

Empresa Pública Metropolitana de Logística para la Seguridad y la Convivencia Ciudadana

Empresa Pública Metropolitana de Transporte de Pasajeros de Quito

Empresa Pública Municipal Registro de la Propiedad de Guayaquil

Empresa Pública SIEMBRA EP

Escuela Superior Politécnica de Chimborazo

Gobierno Autónomo Descentralizado

Gobierno Autónomo Descentralizado de la Provincia de Pichincha

Gobierno Autónomo Descentralizado de La Provincia De Sucumbíos

Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón Riobamba

Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Rumiñahui

Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Santo Domingo

Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Cuenca

Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Otavalo

Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del Cantón Portoviejo

Gobierno Autónomo Descentralizado Provincial de Santo Domingo De Los Tsáchilas

Gobierno Provincial de Imbabura

Instituto de Fomento al Talento Humano

Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas

Instituto Geográfico Militar

Ministerio de Defensa Nacional

Ministerio de Energía y Recursos Naturales No Renovables

Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana

Ministerio de Salud Pública

Ministerio de Turismo

Ministerio del Trabajo

Petroamazonas EP

Secretaría del Deporte

SENESCYT

Servicio de Contratación de Obras

Servicio de Gestión Inmobiliaria del Sector Público

Servicio de Rentas Internas

Servicio Nacional de Contratación Pública

Servicio Nacional de Derechos Intelectuales

Unidad de Auditoría Interna del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues

Unidad Nacional de Almacenamiento

Universidad de Guayaquil

Universidad Estatal de Milagro

Universidad Laica Eloy Alfaro de Manabí

Universidad Nacional de Educación

Universidad Técnica de Machala

Universidad Técnica Estatal de Quevedo