

El nuevo enfoque de riesgo en el control interno de la administración pública venezolana

DURÁN RUIZ, ANA MARGARITA ¹

Recibido: 06-06-2017

Revisado: 09-07-2017

Aceptado: 18-08-2017

Resumen

La Administración pública venezolana, atraviesa actualmente la peor crisis que se haya conocido en cuanto a su desempeño; aunado a esto enfrenta una corrupción desmedida. Esta situación abre la posibilidad de que el auditor interno que actúa en las instituciones públicas, entre a participar activamente desempeñando una auditoría especializada, en la que se incluye el factor "riesgo", como método que ayude a prevenir los fraudes. El objetivo de este artículo es: Analizar la incorporación del elemento "riesgo" en el ejercicio del Control en la Administración Pública venezolana. Para lograr este análisis, se utilizó una metodología cualitativa, descriptiva donde el principal instrumento es la compilación documental. Después de hacer el análisis documental se propone realizar el "Mapa de Riesgo" como metodología que favorece su valoración. De este trabajo se concluyó que dentro de los principales aportes del enfoque basado en el "Informe COSO", se encuentra la valoración del riesgo, los cuales están presentes en los artículos del 26 al 29 de las Normas Generales de Control Interno (2016). Este aporte puede mejorar el valor de las operaciones dentro del sector público, puesto que al identificar el riesgo, y establecer estrategias de disminución de ocurrencia, conlleva a la disminución del fraude, ayuda que las organizaciones cumplan sus objetivos, logrando la calidad total en sus actividades.

Palabras clave: Administración Pública, Control Interno, Riesgo, Fraude.

Abstract

The new risk approach in internal control of the Venezuelan Public Administration

The Venezuelan public administration is currently experiencing the worst crisis in terms of performance; together with this, faces excessive corruption. This situation opens the possibility for the internal auditor who acts in public institutions, to actively participate in carrying out a specialized audit, which includes the "risk" factor, as a method to help prevent fraud. The objective of this article is: To analyze the incorporation of the element "risk" in the exercise of Control and Internal Audit in the Venezuelan Public Administration. To achieve this analysis, we used a qualitative, descriptive methodology where the main instrument is the documentary compilation. After doing the documentary analysis, it is proposed to carry out the "Risk Map" as a methodology that favors its valuation. From this work, it was concluded that within the main contributions of the approach based on the "COSO Report", is the risk assessment, which are present in articles 26-29 of the General Internal Control Standards (2016). This contribution can improve the value of operations within the public sector, since in identifying risk and establishing strategies to decrease occurrence, it leads to a decrease in fraud, helps organizations to accomplish their objectives, achieving total quality in their activities.

Keywords: Public Administration, Internal Control, Risk, Fraud.

1 Magister en Ciencias Contables, Profesora ordinaria de la FACES ULA. Mérida-Venezuela. Profesora invitada de Postgrado en Ciencias Contables ULA. Contador Público, Especialista en Derecho Tributarios, Especialista en Control Fiscal y Auditoría, Experiencia en diversos cargos de Administración Pública y Privada. E-mail: margaret200380@hotmail.com

INTRODUCCIÓN

El proceso de transformación del Estado en cualquier país del mundo, ha impulsado el fortalecimiento institucional en todos los niveles de la Administración Pública para responder a las nuevas realidades del entorno, lograr cada vez más la eficacia y eficiencia en el desempeño de las competencias que les atribuye su razón de ser. En Venezuela la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000), la Ley Orgánica de la Administración Pública (2014), la Ley Orgánica de Planificación Pública y Popular (2014), la Ley Orgánica de Administración Financiera del Sector Público (2014), entre otras, impulsan en sus contenidos, instrucciones que les permiten a los funcionarios alcanzar ese objetivo en pro de la eficacia y eficiencia institucional.

Las tecnologías de la información y comunicación (TIC) han transformado radicalmente los modos de vida y trabajo, lo que ha hecho que los ciudadanos se preocupen y exijan respuestas a los asuntos relacionados con sus empleos y protección social, por lo que surge el compromiso ineludible del gobierno por cambiar y mejorar las cosas, motivando y dando mayor participación a la ciudadanía en los actos de gobierno, hacia la globalización de los procesos.

En este orden de ideas, la aplicación de modernas y novedosas teorías de control, no pueden hacerse esperar, rediseñando, reinventando y reorganizando el sector público venezolano, buscando siempre elevar el desarrollo personal y profesional del Auditor Interno, mejorando su desempeño como controlador del manejo de los recursos públicos, lo que hace que la Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) en Venezuela, es decir, la Contraloría General de la República emita el 16 de diciembre del 2015, una resolución signada con el N° 01-00-000619 en la cual se dictan las nuevas Normas Generales de Control Interno con el objeto de establecer los estándares mínimos que deben ser observados por los órganos y entes de la Administración Pública.

La actualización de estas normas incorpora un tema novedoso en la lucha contra el fraude y malos manejos de los recursos públicos, incluyéndose en nuestra legislación la doctrina internacional contemporánea sobre Control Interno denominado “Informe Coso” cuyas siglas en ingles significan: Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

Según Estupiñan (2006), el enfoque contemporáneo del Control Interno “Informe COSO” puede definirse como:

“Proceso realizado por la alta gerencia, los supervisores y el personal operativo de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable de que se cumplan los objetivos institucionales en las siguientes categorías:

Efectividad y eficiencia de las operaciones, Confiabilidad de la información financiera, Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables” (P.25)

Según las Normas Generales de Control Interno (2016) El Sistema de Control Interno comprende 5 componentes básicos, a saber: Ambiente de control, valoración del riesgo, actividades de control, sistemas de comunicación e información, y monitoreo. (Art. 14). A tal efecto es importante destacar el papel que tiene la Administración Pública en la difusión y la persuasión de lo indicado en esta nueva resolución sobre las Normas Generales de Control Interno a fin de hacer cumplir la adopción de las directrices de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) para la buena Gobernanza y la guía para las Normas de Control Interno del Sector Público, elaboradas por esta organización internacional, con la finalidad de contribuir con un elevado nivel de calidad del sistema de control interno de los órganos y entes de la Administración Pública.

Las Unidades de Auditoría Interna de los organismos públicos juegan un papel primordial en el éxito de este contemporáneo enfoque del Informe COSO en el que lo primordial es “asegurar el acatamiento

de las normas, salvaguardar los recursos y bienes que integran el patrimonio público...” (Art. 6 NGCI-2016)

El objetivo de este trabajo es: analizar la incorporación del elemento “riesgo” en el ejercicio del Control Interno en la Administración Pública venezolana, en procura de aproximarse a su realidad e identificar acciones que le permitan adecuarse a las necesidades, deseos e intenciones de los administrados y de esta manera ejecutar con eficacia y eficiencia la administración de los recursos públicos. Es importante destacar que el rol del Auditor Interno en esta nueva modalidad, lo compromete a hacerse cada vez más amplio en sus labores no solo incorporando elementos financieros, sino preparándose en una serie de áreas para las cuales no estaba acostumbrado lo que representa un nuevo reto a enfrentar para adaptarse a estos cambios.

Por tanto se requiere del estudio de los ejes del Estado, de la Administración Pública y de los hechos que reflejan la gestión pública, extrayendo de ellos los aspectos concernientes al riesgo en el nuevo enfoque del Control Interno, en mejora del ejercicio de la gerencia del Control.

En este artículo se pretende dar algunas recomendaciones en torno a la utilización del control del riesgo, con el propósito de convertir la Administración Pública en una gestión ágil, eficiente y eficaz.

Metodológicamente en la presente investigación se ejecutaron los pasos sugeridos para la modalidad de proyecto de investigación, de acuerdo a una metodología aplicable a los estudios de tipo cualitativo. Hernández y col. (2002), señalan que los estudios cualitativos:

“(…) Involucran la recolección de datos, utilizando técnicas que no pretenden medir ni asociar las mediciones con números, tales como: observación no estructurada, entrevistas abiertas, revisión de documentos, discusión en grupo, evaluación de experiencias personales, inspección de historias de vida, análisis semántico y

de discursos cotidianos, interacción con grupos o comunidades, e introspección”. (p. 12).

Así mismo Hernández y col. (2002), agregan que el estudio de tipo descriptivo: “Utiliza recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación y puede o no probar hipótesis en su proceso de interpretación”. (p. 6).

Cabe considerar, por otra parte, que se requirió de una extensa revisión bibliográfica, así como también de la consulta de numerosas leyes e instrumentos legales que permitan sustentar y argumentar los conceptos y opiniones emitidos, para lo cual se adoptó una metodología aplicable a los estudios de tipo descriptivo y cualitativo. Arias (2006), establece que la investigación descriptiva:

“Consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno o grupo con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los estudios descriptivos miden de forma independiente las variables, y aun cuando no se formulen hipótesis, las primeras aparecerán enunciadas en los objetivos de investigación”. (p. 46).

Según Arias (2006), “La técnica de recolección de datos son la distinta forma o manera de obtener la información”. (p. 111). Las técnicas a utilizar en la presente investigación para la recolección de la información son la revisión documental u observación, a través del instrumento de la guía de observación. Arias (2006) define el instrumento de recolección de datos como:” Cualquier discurso, dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información” (p.69)

Un recurso indispensable para el buen desenvolvimiento de esta investigación fue la observación, la cual, como lo expresa Padua (1979), permitirá fundamentar cada parte del proceso de la indagación, ya que “... es la técnica de investigación por excelencia; es el principio y la validación de toda teoría...” (p. 49).

En este orden de ideas, y aplicando lo expuesto por Padua por medio de una guía de observación, se empleó la Observación Documental, la cual se refiere a la investigación bibliográfica realizada en diversos tipos de escritos, tales como libros, documentos académicos, actas o informes, revistas, documentos personales (biografías, diarios, cartas, manuales, casos y archivos), entre otros.

La información recopilada se procesó en atención al objetivo de la misma, este objetivo surgió producto de una observación previa que lleva a detectar el problema presentado.

Al determinarse el objetivo, el autor realizó un análisis de los antecedentes de la investigación, producto de otros trabajos relacionados que le dan pie para afianzar la misma. Se procedió a compilar las bases conceptuales derivadas de fuentes bibliográficas, bases legales, documentos y otros, sólo a manera referencial.

Acto seguido, se planteó el trabajo con las estrategias sugeridas para la solución del problema señalado, en este caso se propone un modelo de Mapa de Riesgo, tomado de Estupiñan (2006); luego se presentan las conclusiones y recomendaciones que hubieren a lugar como resultado del proceso descrito.

1. MARCO TEÓRICO REFERENCIAL

Administración Pública

Según Hernández (2011); “La Administración Pública se ha configurado, históricamente como instrumento del poder” (P. 59). Hernández sostiene que la Administración Pública es un conjunto de órganos distinguibles como tales dentro del poder público, en lo cual la separación de funciones es su primer principio.

En el artículo 3 de la Ley Orgánica de Administración Pública (2014) se establece que el objetivo fundamental de la Administración Pública es hacer efectivos los principios, valores y normas consagrados en

la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000). Estos principios son presentados en el Artículo 141 de la mencionada constitución y son: “(...) honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad en el ejercicio de la función pública, sometimiento pleno a la ley y al derecho (...)”.

En el artículo 5 de Ley Orgánica de Administración Pública (2014) se establece que la Administración Pública está al servicio de las personas y a la satisfacción de sus necesidades. Por lo tanto todos los órganos y entes de la Administración Pública deben velar por el cumplimiento de este mandato. Es aquí donde cumple un papel fundamental el ejercicio del Control en sus diversas acepciones, pero que para efectos del presente trabajo se pretende destacar las actuaciones de las Unidades de Auditoría Interna con respecto al Control Interno.

2. CONTROL INTERNO

Para Durán (2009), el control es: una función inherente a todos aquellos miembros de una organización que tienen a su cargo la ejecución de planes. De ahí que sea una función que no solo es responsabilidad de los niveles gerenciales superiores, sino de los niveles gerenciales bajos. (p. 37). El control es una actividad que forma parte de la vida cotidiana, del ser humano, conscientemente o no. Es una función que se realiza mediante parámetros establecidos con anterioridad, y el sistema de control es el fruto de la planificación y, por tanto, apunta al futuro. Se refiere a la utilización de registros e informes para comparar lo logrado con lo programado.

Según la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, (INTOSAI -2001), el Control Interno es: “Una herramienta Gerencial usada para brindar una seguridad razonable de que los objetivos gerenciales están siendo alcanzados”. Por tanto partiendo de esta idea se puede decir que más que un proceso,

una herramienta, constituye una base de seguridad de cumplir con aspectos importantes dentro de la organización como son: la eficacia, la eficiencia, economía y legalidad. Las máximas autoridades son las responsables de establecer un ambiente de control eficaz en sus organizaciones como parte de su responsabilidad gerencial en el uso de los recursos públicos. De hecho el tono que los gerentes establecen a través de sus acciones, sus políticas y sus comunicaciones, puede llevar a una cultura de control positivo.

El Control Interno está definido en el artículo 5 de las Normas Generales de Control Interno (2016) como:

“El sistema que comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos, adoptados para la autorización, seguimiento y seguridad de las operaciones y actividades atribuidas a los órganos y entes sujetos a las presentes normas; y a la protección de los recursos y bienes públicos, incorporados en los procesos administrativos y operativos para alcanzar sus objetivos generales”.

Por su parte; Estupiñán (2006) en su obra titulada “El control Interno y Fraudes” define el Control Interno como:

“(...) comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y procedimientos que aseguren que los activos están debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente según las directrices macadas por la administración (...)” (P.19)

Menciona también este autor que los objetivos primordiales desprendidos de este concepto son: proteger los activos, verificar la confiabilidad de la información, promover la adhesión a políticas y metas y lograr el cumplimiento de objetivos y metas. El concepto mencionado anteriormente, es aceptado en la normativa venezolana, a tal efecto la norma técnica emitida por la SUNAI denominada “Manual de Normas de Control Interno Sobre un Modelo Genérico de la Administración Central y Descentralizada Funcionalmente”

(2005), define el Sistema de Control Interno en su artículo 4.2.1 de la siguiente manera:

“(...) comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados para la autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección física de los activos, incorporados en los procesos administrativos y operativos para alcanzar los objetivos generales del organismo o entidad (...)”. (P. 21)

Partiendo de este concepto se puede destacar la importancia que tiene el control interno para el sector público en virtud de que a través del ejercicio del mismo se salvaguardan los recursos y se garantiza el logro de los objetivos de la institución entre otros beneficios.

Para el diseño del control interno es conveniente tener presente cada uno de sus componentes de tal forma de tener los mecanismos formales de tipo técnico y administrativo que sustenten en la organización, un sistema de control activo, adecuado, pertinente, sano, útil y efectivo.

Granda Escobar (2008), en su libro titulado “Manual de Control Interno” presenta los siguientes elementos de control:

“Ambiente de Control: La ética y la integridad del personal, nivel de conocimiento y habilidades, filosofía de la dirección y estilo gerencial, estructura organizacional, políticas y prácticas de recursos humanos.

Evaluación de Riesgos: identificación de riesgo, valoración del riesgo, tolerancia al riesgo, desarrollo de las respuestas.

Actividades de Control: comprende todos los métodos, políticas, procedimientos y otras medidas establecidas y ejecutadas, como parte de las operaciones. Para que sean efectivas deben ser: apropiadas y consistentes con un plan a largo plazo; tener un costo adecuado no mayor a los beneficios; ser razonables y estar integradas a la naturaleza y objetivos del ente.

Información y Comunicación: Cada supervisor responsable de unidades, programas, proyectos u operaciones, debe comunicar claramente las funciones y responsabilidades atribuidas a cada supervisado, examinar sistemáticamente su trabajo y asegurarse que se ejecute conforme a las instrucciones dictadas al respecto. Como soporte de los sistemas y mecanismos de control interno debe establecerse un sistema de comunicación y coordinación que provea información relativa a las operaciones, confiable, oportuna, actualizada y acorde a las necesidades del organismo. La información es la base de la comunicación y para que sea efectiva debe fluir hacia arriba, a través de ella y hacia abajo, pasando por los componentes y toda la estructura interna de la organización.

Supervisión: Proceso de seguimiento permanente para valorar la calidad de la gestión institucional y del funcionamiento efectivo del sistema de control interno. Está referido a una serie de acciones que se ejecutan como: "Monitoreo continuo y evaluaciones puntuales". (p. 248)

Cabe destacar que en el ámbito de aplicación venezolana se han adoptado estos mismos componentes de control, tal como lo establece las Normas Generales de Control Interno emitidas por la Contraloría General de la República el 18 de febrero del 2016 publicado en Gaceta Oficial Nro. 40.851 en su artículo 5 citado anteriormente.

2.1 El Riesgo en el ejercicio del Control Interno y la Auditoría Interna.

La Administración Pública venezolana a través de la Contraloría General de la República, ha actualizado las Normas Generales de Control Interno (2016) a los estándares internacionales sobre la materia de Control Interno al incorporar la conceptualización del Informe COSO, así como sus cinco (5) componentes fundamentales. No obstante ya en Venezuela se venía adelantando sobre esta materia tal como se pudo observar en el Manual de Normas de Control Interno Sobre un Modelo Genérico de la Administración Central y Descentralizada Funcionalmente emitida por la SUNAI y publicada en Gaceta oficial Nro. 38282 del 28/09/2005.

En su presentación este manual deja por sentado las normas y teorías que sustentan su contenido. En tal sentido se describe que para la elaboración de ese documento se tomó en cuenta entre muchos otros: la normativa legal vigente para el sector público venezolano, así como también otros documentos internacionales dentro de los cuales se destaca: el Informe COSO emitido en 1992 por el “Committee of Sponsoring Organization of Tradeway Comisión”.

El Informe COSO fue el producto de un trabajo encomendado por el Instituto Americano de Contadores Públicos, La Asociación Americana de Contabilidad, el Instituto de Auditores Internos, el instituto de Administración y Contabilidad y el Instituto de Ejecutivos Financieros. Estos instrumentos en los cuales se basó el desarrollo de este manual tan importante para el ejercicio de la Auditoría Interna y Control Interno; destacan en su filosofía, componentes y procedimientos tales como la valoración del factor de riesgo como uno de los elemento de gran importancia.

El riesgo en las organizaciones surge a raíz de aspectos tales como: el crecimiento precipitado de las organizaciones, las bases legales tan cambiante en Venezuela, desconocimiento por parte de los funcionarios de estas leyes, los cambios tecnológicos, la falta de preparación técnica de los funcionarios que ejercen labores en el sector público, la falta de ética, la mentalidad del despilfarro, el fraude, la corrupción entre otros.

Se produce riesgo cuando hay probabilidad que algo negativo suceda o que algo positivo no suceda, la ventaja para una organización pública esta en que conozca claramente los riesgos oportunamente y tenga la capacidad para afrontarlos.

Para darle un mayor carácter legal al factor de Riesgo; en Venezuela, en julio del 2008, la Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela aprobó la Ley de Gestión Integral de Riesgo Socioculturales y Tecnológicos publicado el Gaceta Oficial Nro. 366942 de fecha 09 de enero del 2009. Esta Ley tiene por objeto

conformar y regular la gestión de riesgo socioculturales y tecnológicos estableciendo los principios rectores y lineamientos que orientan la política nacional hacia la armonía, ejecución de las competencias del Poder Público Nacional, Estatal y Municipal, para formular planes entre los órganos del Estado, para reducir el riesgo rigiéndose para tal fin por los principios constitucionales de legalidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, descentralización entre otros.

Dada la importancia del Riesgo para las instituciones públicas y privadas; el “Committee of Sponsoring Organization of Tradeway Comisión”, (COSO), destaca como el segundo componente la “Evaluación de Riesgo”. Si bien es cierto que la evaluación del riesgo es responsabilidad de todos los niveles que están involucrados en el logro de los objetivos, también es cierto que el Auditor Interno es quien debe estar capacitado para asesorar y dirigir la evaluación del riesgo en las instituciones públicas.

Para ello, los órganos y entes de la Administración Pública están adoptando funciones específicas dirigidas en su mayoría por las Unidades de Auditoría Interna. Este nuevo enfoque ha hecho que los Auditores Internos se preparen en técnicas que les permita identificar el riesgo que las instituciones públicas poseen, equilibrando la respuesta dada al ciudadano y asumir los riesgos implícitos en las gestiones de gobierno, logrando así una mayor eficiencia y eficacia de los procesos para una mayor efectividad y seguridad razonable, así mismo; las Unidades de Auditoría Interna orientan a la administración activa para que también determinen mecanismos de medición, fuentes de información confiables, oportunas, series históricas de valores relevantes y sistemas computarizados (software) de identificación y corrección del riesgo.

Granda (2008) destaca en su obra que el Instituto de Auditores Internos (I.I.A.) actualizó las normas para el ejercicio profesional de la auditoría interna, las cuales comenzaron a regir a partir del año 2002, recalándose principalmente en la necesidad de enfocar la auditoría interna hacia la “evaluación de riesgos”. Cabe destacar que estas

normas han sido adoptadas de manera implícita en Venezuela, con la adopción del Informe COSO del cual este instituto formó parte para su desarrollo. Dentro de los principales aspectos mencionados en las normas que deben regir al ejercicio de la auditoría interna, se mencionan las siguientes:

“Norma 1220.A2- La auditoría interna debe estar alerta sobre los riesgos más importantes que pudieran afectar los objetivos, operaciones y recursos.

Norma 2010 – El auditor interno debe establecer planes basados en los riesgos para determinar las prioridades de la actividad de auditoría interna, consistentes con las metas de la organización.

Norma 2010-A2- El plan de auditoría debe estar diseñado con base en una “evaluación de riesgos que pueden afectar a la organización” y el alcance de auditoría “debe incluir componentes del Plan Estratégico de la organización.

Norma 2100 – La auditoría interna debe asistir a la organización en el “manejo del riesgo” mediante (1) la identificación y evaluación de exposiciones significativas del riesgo; y (2) contribuyendo al mejoramiento del manejo del riesgo y de los sistemas de control.

Norma 2110 – La actividad de auditoría interna debe asistir a la organización identificando y evaluando significativas exposiciones de riesgo y debe contribuir al mejoramiento del manejo del riesgo y de los sistemas de control.

Norma 2110.A1 – La auditoría interna debe monitorear y evaluar la efectividad de los “sistemas de manejo de riesgo” de la organización.

Norma 2110.A2 – La actividad de auditoría interna debe evaluar las exposiciones de riesgo relativas a la dirección, operaciones y sistemas de información, respecto de: I) confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional; II) efectividad y eficiencia de las operaciones; III) salvaguarda del patrimonio público; y IV) cumplimiento de leyes, regulaciones y convenios”. (P. 57)

En este orden de ideas, la Contraloría General de la República, ha reconocido la importancia de la “Evaluación del Riesgo” al dedicar a este tema todo el Capítulo III de la providencia N° 01-00-000619 de fecha 16 de diciembre del 2015 y publicado en febrero del 2016 en Gaceta Oficial N°40.851.

En el artículo 26 de la mencionada providencia se dice que” La Evaluación de riesgo es responsabilidad de todos los niveles gerenciales y que el mismo consiste en la identificación y análisis de los riesgos relevantes que podrían afectar el cumplimiento de la misión y objetivos institucionales en una organización”. Por tanto se insta a las máximas autoridades de los órganos y entes públicos a detectar dichos riesgos y así lograr los objetivos planteados.

En el artículo 27 de dicha resolución se insta a los Gerentes y jefes a que después de identificados y analizados los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos; procedan a determinar la importancia de los mismos y la probabilidad de ocurrencia, con el objeto de dirigir los esfuerzos de valoración y asignar el responsable para el manejo de dicho riesgo. El artículo 28 insta a los jefes y gerentes a establecer criterios de evaluación para analizar el efecto posible de los riesgos identificados. Así mismo valorar la probabilidad de impacto y ocurrencia para su administración.

Después de realizar los procesos anteriores, en el artículo 29 se establece que los jefes y gerentes deben tomar las decisiones coherentes y oportunas a objeto de mantener el riesgo en un nivel aceptable. Para lograr lo anterior se deben establecer actividades de control que permitan dar una seguridad razonable del cumplimiento de los objetivos institucionales.

Para la autora, en la Administración Pública venezolana se presentan una serie de riesgos derivados de la falta de ejecución de objetivos, estos riesgos a su vez pueden ser derivados por las amenazas externas y las debilidades internas, algunos cuantificables y otros no, originados en su mayoría por una inadecuada estructura

organizacional, por la mala gestión, incumplimiento de metas, por exigencias exageradas de los empleados, huelgas, nuevas leyes, catástrofes, falta de disponibilidad presupuestaria o financiera, aumento de precios de los proveedores, pérdida de credibilidad ante los beneficiarios, por inadecuados controles internos, entre otros.

Es así como la auditoría interna con base en el riesgo, es un proceso que involucra a todas las áreas de una organización pública, pero sin duda el hecho de tener un esquema gerencial basado en el manejo del riesgo nos permite pensar estratégicamente y actuar a tiempo, de esta manera podemos anticiparnos a lo que va a suceder y así evitar sorpresas desagradables como por ejemplo la detección de Fraude que tanto daño causa a nuestras instituciones y al patrimonio nacional.

3. EL FRAUDE

Una de las mayores razones de ser del ejercicio del control en cualquiera de sus acepciones, lo constituye la eliminación del fraude, la cual es definida por Estupiñan (2006) como: “despojar mediante engaño ya sea a una persona natural o jurídica” (P. 257). El mismo autor menciona que dicho delito está relacionado con los llamados cuello blanco por incurrirse en este dentro de organizaciones.

El fraude se constituye en uno de los mayores riesgos dentro de las organizaciones, razón por la cual los gerentes de las mismas deben manejar ese riesgo con el mismo cuidado con el que se manejan otros. Se debe tener presente el alcance de este riesgo y las estrategias para minimizarlo.

Estupiñan (2006) manifiesta que existen algunos indicadores del fraude que deben tenerse en cuenta cuando se hace una investigación y que deben servir de indicio para prevenirlos. Estos indicadores son agrupados según el autor mencionado en cuatro categorías: los riesgos de personal, los culturales, los estructurales y los comerciales.

Existen diversas maneras de abordar el tema del fraude, el método mas conveniente es detectarlo antes de afrontarlo, no obstante no hay controles totales que lo eviten. Manifiesta Estupiñan (2006), que la mente humana maquina muchas cosas y se aprovecha a veces de la falta de ellos o de su debilidad. Debe detectarse los riesgos mediante evaluaciones periódicas, calculando si la relación costo beneficio no afecta los intereses de una institución; si el riesgo no es material y sus controles muy costosos.

El fraude mas relacionado con las organizaciones, es el fraude administrativo, dado principalmente por la información engañosa (Presentación de estados financieros con información falsa) y la malversación de activos (como fraude en compras, usos de sistemas informáticos entre otros).

Estupiñan (2006) expresa en su obra que las organizaciones establecen sistemas de medición del desempeño (indicadores de gestión), para la detección, valoración y control de factores de riesgo ya que, un buen y adecuado sistema de Control Interno por si solo, no constituye garantía de la no ocurrencia de irregularidades.

La globalización, el fraude y la corrupción, ha hecho necesario el surgimiento de los Auditores de Fraude, requiriéndose entonces los auditores mas especializados para el sector gubernamental debido a que dicha administración es mas vulnerable y mayor el riesgo de que ocurran fraudes y corrupción.

4. MAPA DEL RIESGO COMO METODOLOGÍA PROPUESTA PARA USO DEL AUDITOR INTERNO EN VENEZUELA

Tomado como base el trabajo realizado por Estupiñan (2015), se presenta una propuesta para la valoración del riesgo por parte de las Unidades de Auditoría Interna que coadyuven con la adecuada implantación de los sistemas de control interno en los órganos y entes públicos de Venezuela, en virtud del nuevo enfoque de control interno introducido por la Contraloría General de la República en las Normas Generales de Control Interno (2016).

Esta propuesta consiste en el denominado “Mapa de Riesgo” para el cual su autor Estupiñan (2015) tomó las recomendaciones indicadas en el Libro General “Consejos para la práctica” antes denominado “Guías o Pautas del Libro Rojo” (2001) del Instituto de Auditores Internos de España

Para Estupiñan (2015) el mapa de riesgo “es un instrumento metodológico, mediante el cual se identifica un conjunto ordenado y flexible de factores que pueden dar origen a irregularidades; algunas veces a errores no intencionales y definitivamente a hechos fraudulentos y de corrupción”. (P.205). Con los mapas de riesgo se califica la presencia del riesgo y se prevén sus posibles daños para luego diseñar estrategias y acciones orientadas a evitar, controlar o minimizar la presencia de los posibles riesgos.

Es así como el Estupiñan (2015) preparó varios Mapas de Riesgo, dirigidas específicamente a las siguientes áreas: área gerencial, área financiera; área de contratación; área de trámites y procedimientos y área de control interno. La matriz para elaborar un mapa de riesgos puede ser diseñada y establecida bajo los siguientes parámetros:

MATRIZ PARA LA ELABORACIÓN DE UN MAPA DE VALORACIÓN DE RIESGO

FACTOR DE RIESGO	DESCRIPCIÓN DEL RIESGO	POSIBLES CAUSAS	POSIBLES CONSECUENCIAS	PONDERACIÓN

Fuente: Estupiñan (2015)

Factor de Riesgo: Es toda circunstancia o situación que aumenta las probabilidades de que ocurra un evento que pueda entorpecer el normal desarrollo de las actividades de una institución, que le impida el logro de los objetivos.

Descripción del Riesgo: En este espacio se explica con detalle el factor de riesgo identificado anteriormente.

Posibles Causa: Aquí se describe que le da origen al factor de riesgo identificado, el porqué del mismo, fundamento, motivo y origen del mismo.

Posibles consecuencias: Impacto que puede ocasionar en la institución la materialización del riesgo.

Ponderación: Es el peso o medida que se le da al riesgo identificado. En la metodología propuesta por Estupiñan (2015), se sugiere la ponderación de uno a diez el riesgo que lo afecte o clasificando cada riesgo como bajo, medio y alto.

Luego de realizado el presente Mapa de riesgo se procede a su valoración y como consecuencia de ello se determinan estrategias a usas en el control interno de la institución para minimizar la probabilidad de ocurrencia de estos hechos u omisiones que producen riesgos de gran impacto para la institución.

Por las áreas respectivas enunciadas anteriormente, se preparan diferentes factores de riesgos con su debida descripción, las cuales pueden ser trasladadas a la matriz del mapa de riesgos, determinando

las posibles consecuencias que afectan a cada organismo que aplique esta metodología, Para efectuar la evaluación del riesgo se cuenta con las siguientes técnicas: * Análisis FODA; * Análisis de vulnerabilidad; * Análisis estratégico de las cinco fuerza. (Proveedor, cliente, competidores, empleados y comunidad) entre otros métodos.

RIESGO EN EL ÁREA DE CONTROL INTERNO

A los efectos del presente trabajo nos abocaremos al área de control interno para el sector público. Para elaborar la evaluación del riesgo en una institución pública, se requieren efectuar los siguientes análisis y procesos: * La estimación de la importancia del riesgo y sus efectos; * Probabilidad de ocurrencia; * Establecimiento de controles y acciones necesarias y * evaluación de las acciones y controles establecidos. Procedemos entonces de la siguiente manera:

Descripción.- Para lograr que no se sucedan hechos o ilícitos que afecten los intereses de las instituciones, se debe establecer procedimientos y controles eficaces. La programación, gestión y logro de los resultados previstos están relacionados con el tipo de procesos, procedimientos, actividades, recursos y tecnología utilizados, cuya combinación está encaminada al cumplimiento de objetivos y demandas del ciudadano.

El sistema debe estar dirigido a motivar el autocontrol, mejorar sin la intervención de agentes externos, identificar claramente las responsabilidades, aumentar la confianza de los beneficiarios por la calidad de los servicios, estimulando los principios básicos de eficiencia, economía, eficacia, equidad, celeridad, imparcialidad y valoración de costos ambientales.

El sistema de control interno constituye la herramienta de mayor importancia para el seguimiento y mejoramiento de la gestión pública, lo que permite a los niveles directivos examinar la organización y distribución del trabajo, la secuencia lógica de los recursos, así como

los aspectos relacionados con la transparencia y objetividad en la programación, ejecución y disposición de recursos.

Aspectos relevantes.- Para la valoración de los riesgos en el Sistema de Control Interno de una institución pública; se deben determinar los aspectos relevantes de orden estructural que inciden en la presencia de riesgos por irregularidades, fraudes y corrupción. Entre los principales aspectos que inciden en la presencia de estos riesgo tenemos: los criterios, mecanismos y formas de nombramiento del personal directivo, la capacidad reguladora del Estado y su incidencia en el marco normativo de gestión pública, la cultura organizacional existente y la capacidad de sanción administrativa y social hacia los funcionarios públicos, el nivel, grado, cobertura y calidad del control social, el seguimiento, control y monitoreo de los programas, procesos y proyectos, alto grado de discrecionalidad en la asignación y determinación de ejecutores, el grado de desarrollo, implantación y consolidación del Sistema de Información que permita la obtención rápida y oportuna de datos.

FACTORES DE RIEGO EN EL ÁREA DE CONTROL INTERNO.

Estupiñan (2015) presenta una serie de factores de riesgo en el área de control interno a ser considerado a la hora de realizar su mapa de riesgo estos son:

- Influencia en las auditorias, al ofrecer dádivas para impedir visitas de seguimientos y evaluación o con el fin de evitar la detección de riesgos y sanciones de indebidos manejos, así como, amenazas por anónimos o vía telefónica sin identificación
- Inadecuado manejo de expedientes y documentos, al no existir cuidado y custodia de expedientes o papeles de trabajo y documentos, tráfico de influencias y demora injustificada en el estudio, pruebas y evaluación de los expedientes y presentación de informes.
- Desviación de poder, por centralización y discrecionalidad en las

decisiones, carencia de reglamento relacionado con competencia y falta de claridad en toma de productos y resultados a cargo de dependencias y funcionarios.

- Uso indebido de información, por desorganización y caos en los flujos de información, así como de carencias de variables e indicadores de gestión y resultados.
- Desvío de visitas, por programaciones esporádicas y mal coordinadas de seguimiento y evaluación, concentración en determinadas visitas y dejación en la práctica de algunas que son de mayor riesgo o favoritismo de delegación para determinados empleados de la auditoría interna.

Es importante destacar que de nada sirve todo el proceso de identificación de factores de riesgo, su evaluación y ponderación, determinación de estrategias para minimizarlos si no se establece un buen sistema de monitoreo y control de estos.

Según Estupiñan (2015), el seguimiento o monitoreo en el área de control interno, debe tener en cuenta los siguientes elementos relevantes, a fin de establecer el nivel de riesgo en cada uno de sus componentes:

- Políticas de la gerencia relativa al apoyo y financiamiento para el diseño, implantación y consolidación del Sistema de Control Interno.
 - Importancia efectiva de los directivos otorgada al desarrollo de los componentes del Sistema y a la utilización de los instrumentos y herramientas.
 - Número de visitas, informes y recomendaciones de seguimiento, evaluación y control de gestión.
 - Áreas y procedimientos auditados, verificando la preferencia, interés e importancia reflejados en la programación e información de las visitas.
- Determinación de la existencia de variables e indicadores relativos a la disposición, administración, inversión y utilización de los recursos.

REFLEXIONES FINALES

En los últimos años se ha incorporado elementos administrativos y gerenciales en la Administración Pública tomando en cuenta los enfoques de la “Nueva Gerencia Pública y la Gobernanza”. Dentro de esos nuevos enfoques podemos observar la incorporación por parte de la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna y de la Contraloría General de la República, el novedoso y contemporáneo “Informe COSO” producido por el Committee of Sponsoring Organization of Tradeway Comisión, que dan un vuelco a la manera tradicional de ejercer el Control Interno dentro de los órganos y entes de la Administración Pública venezolana, así mismo, la auditoría interna ha dejado de ser una función de informe sobre hechos pasados -y por lo tanto pasivos- y ha pasado a ser una función proactiva. Dentro de los principales aportes de este enfoque se encuentra la valoración de los elementos de riesgo, los cuales están presentes en los artículos del 26 al 29 de las Normas Generales de Control Interno (2016). Se espera que este aporte mejore el valor de las operaciones en el sector público, puesto que al valorar el riesgo, identificarlo y establecer estrategias de disminución de ocurrencia, conlleva a la disminución del fraude y la corrupción, ayuda que las organizaciones cumplan sus objetivos, que los usuarios estén satisfechos y por ende conduce a dichas organizaciones hacia la calidad total en sus actividades.

Es importante destacar que el rol del Auditor Interno en esta nueva modalidad, lo compromete a hacerse cada vez más amplio en sus labores no solo incorporando elementos financieros, sino llevándolo a prepararse en una serie de áreas para lo cual no estaba acostumbrado lo que representa un nuevo reto a enfrentar para adaptarse a estos cambios. El desarrollo del ejercicio de la Auditoría Interna basada en el riesgo es clave para el adecuado desempeño administrativo, donde la técnica de las auditorías vistas de manera integral ofrecen nuevos y mejores caminos para la gestión, que la visión de auditoría particular en el ámbito financiero ejercida en el ámbito público principalmente.

El acto de controlar le ofrece al gerente ventajas como la reducción de la incertidumbre al definir y manejar los factores de

riesgo, contribuye a mejorar la eficacia y eficiencia de la gestión así como su evaluación y control y ofrece una visión más clara de la gestión pública.

Si bien es cierto lo anteriormente planteado, también es cierto que el éxito de la implantación de dicha metodología de valoración del riesgo, depende en gran medida del esfuerzo que hagan las instituciones por el cumplimiento del decreto 01-00-000619 del 15 de diciembre del 2015 con respecto al control interno que rige sus actividades, así como también el esfuerzo y dedicación que tenga en este propósito las Unidades de Auditoría Interna como órganos garantes del Control Interno institucional.

En tal sentido, el nuevo auditor interno debe moverse del tradicional enfoque financiero y contable hacia el enfoque de sus riesgos asociados, considerando los aspectos financieros y contables como una parte del proceso de revisión y no como una finalidad de su trabajo. El nuevo enfoque del auditor interno debe ir hacia: El reconocimiento que la Auditoría Interna es una función de consultoría y asesoramiento, el énfasis en la necesidad que la Auditoría Interna agregue valor a la organización así como en la evaluación de los procesos de riesgos, controles y dirección para mejorar su efectividad.

REFERENCIAS

- ARIAS F.G. (2006). El Proyecto de Investigación. Guía para su Elaboración. Edit. Episteme. Caracas, Venezuela. 5ª. Edición.
- CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (2016) Normas Generales de Control Interno. Gaceta Oficial N° 40851 del 18 de febrero del 2016.
- DURÁN R. ANA M. (2009). Modelo de Control Interno Presupuestario para entes descentralizados Caso FUNDACITE-MERIDA. Trabajo de grado inédito para optar al título de Especialista en Control Fiscal y Auditoría en la Escuela Nacional de Hacienda Caracas-Venezuela.
- ESTUPIÑÁN R. (2006) Control Interno y Fraudes, Análisis de informe coso. Ecoe Ediciones. Bogotá Colombia
- ESTUPIÑÁN R. (2015) Administración de Riesgo (E.R.M.) y la Auditoría Interna. Ecoe Ediciones. Bogotá Colombia

- GRANDA E. RUBÉN (2008) Manual de Control Interno Bogotá Grupo Editorial Nuevas Ediciones, S.A.
- GÓMEZ R. FRANCISCO (1993). Calidad Total. Ediciones Frigor. Caracas Venezuela.
- HERNÁNDEZ R.; FERNÁNDEZ C. Y BAPTISTA P. (2002). Metodología de la Investigación. Edit. McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V. México D.F.
- HERNÁNDEZ G. JOSÉ. (2011). Introducción al concepto constitucional de Administración Pública Venezolana. Edit. Jurídica venezolana. Caracas Venezuela.
- INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS ESPAÑA (2001). Libro General Consejos para la Practica (Anteriormente, Guías o prácticas del Libro Rojo).
- INTOSAI, (2001) Control Interno: Brindando las bases para la Rendición de Cuentas en el Gobierno. Costa Rica
- Ley de Gestión Integral de Riesgo Socioculturales y Tecnológicos (2009). Publicado el Gaceta Oficial Nro. 366942 de fecha 09 de enero del 2009.
- Ley Orgánica la Contraloría General de la república y Sistema Nacional de Control Fiscal. (2010) Publicada en Gaceta Oficial N° 6013 de fecha 23 de diciembre de 2010.
- Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. (2014) Publicada en Gaceta Oficial N° 6154 de fecha 19-11-2014
- Ley Orgánica de Administración Pública. (2014) Publicada en Gaceta Oficial N° 6147 de fecha 17-11-2014
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (2000) Publicada en Gaceta Oficial N° 5453 de fecha 24-03-2000.
- MARTINI, C. (1988). Educar para el servicio. Para una ética en la Administración Pública, Caracas, Venezuela. Ediciones Paulinas.
- MINTZBERG, HENRY Y QUINN, JAMES (1993) El Proceso Estratégico. Conceptos, Contextos y Casos. Segunda Edición. México: Prentice Hall.
- SERNA, S. (2001), El papel de las instituciones públicas en la gestión de las administraciones públicas. En reforma y democracia: Revista del CLAD, N° 20. Caracas
- Superintendencia Nacional de Auditoría Interna. Manual de Normas de Control Interno Sobre un Modelo Genérico de la Administración Central y Descentralizada Funcionalmente. Gaceta Oficial Nro. 38282 del 28-11-2005