

EL CONTROL INTERNO EN LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL

Cr. Germán Pablo Gallo¹

¹ El autor es Contador Público egresado en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba (UNC), con especialización en Sindicatura Concursal en la UNC. Ejerce la profesión en forma independiente como consultor y asesor en el diseño, implementación y evaluación de proyectos multidisciplinarios relacionados con la planificación y ejecución de reestructuras de sectores y organizaciones en el sector público y privado. Se desempeñó como Consultor en el área de Control de Gestión en el Programa de Modernización del Estado de la Provincia de Córdoba y en el área de Auditoría Interna del Programa de Desarrollo Social de la Provincia de Córdoba, ambos financiados por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

Índice

Introducción	3
CAPÍTULO I	5
1. Conceptos Generales	5
1.1. Objeto del trabajo.....	5
1.2. Premisas básicas y definiciones de auditoría	5
CAPÍTULO II	7
2. Control interno y auditoría	7
2.1. El Informe COSO	7
2.2. Definición de control interno y objetivos.....	7
2.3. Componentes y enfoque del control interno según el Informe COSO	9
2.4. Función de la unidad de control – <i>independencia y objetividad</i>	10
CAPÍTULO III	11
3. Gestión y auditoría de gestión	11
3.1. Concepto de gestión.....	11
3.2. Auditoría de gestión: conceptos y objetivos	11
3.3. Enfoque de la auditoría de gestión.....	13
3.4. Sistema de indicadores de rendimiento de la gestión	14
CAPÍTULO IV	16
4. El control interno en la gestión gubernamental	16
4.1. Unificando criterios de control interno y de gestión	16
4.2. Auditoría de gestión en las unidades del sector público - AIGeG	17
4.3. Conclusiones	19
Bibliografía	22

Introducción

Muchas fueron las reformas en Administración Financiera Gubernamental y pocos los resultados obtenidos en cuanto a su uso como instrumento de gestión.

La visión sistémica de las reformas permitió integrar en un único Sistema de Administración Financiera a los siguientes subsistemas: presupuesto, tesorería, contabilidad y crédito público. Como se sabe, el Presupuesto cuenta con un doble rol: el de sistema administrativo y el de herramienta de carácter estratégico para definir el rumbo de las acciones de gobierno. Sin embargo, solamente se ha logrado que el sistema funcione integrado en su faz “administrativa”, pero no como instrumento de gestión estratégica de políticas.

Los objetivos que se perseguían con la reforma que planteó la Ley de Administración Financiera Gubernamental tienen una íntima relación con los aspectos del control interno y de gestión:

- Lograr que la gestión del área se realice con economicidad, eficiencia y efectividad,
- Generar información oportuna y confiable para la toma de decisiones,
- Interrelacionar los sistemas de administración financiera con los de control interno y externo, con la finalidad de facilitar la eficacia de éstos,
- Realizar la gestión de los recursos públicos en un marco de absoluta transparencia

No obstante, numerosas son las causas que hicieron y hacen imposible la incorporación en el sector público de la metodología y los conceptos de la auditoría como se la concibe en el ámbito privado en sus distintas variantes: contable, interna, de gestión. Los funcionarios de las instituciones públicas no reconocen en la auditoría una aliada para el logro de los objetivos sociales, ambientales, y económicos a cumplir. Los auditores se ven y son vistos como los “buscadores de fraudes y errores” de viejos paradigmas.

Es por ello que nos surge el siguiente interrogante: cómo incorporar en la gestión gubernamental los conceptos del control interno (Informe COSO) y la metodología de trabajo de la Auditoría Interna?

Tratando de responder este interrogante surge una conjunción de elementos que podrían permitirnos abrir una puerta para incorporar el control interno en beneficio de la gestión gubernamental, saltando la barrera cultural que actualmente se presenta en la administración pública en cuanto a su concepción como una “empresa”. La clave podría estar en el diseño y en la implementación de la “Auditoría Interna de la Gestión Gubernamental”. Con esta propuesta cobra vital importancia un tema muy desarrollado y parcialmente implementado en el ámbito del sector público que tiene que ver con la presupuestación por programas.

El vínculo de estos factores, considerando los aspectos normativos y operativos, y los mecanismos de control establecidos, constituyen la base para estructurar una línea de acción capaz de provocar y promover el cambio cultural e institucional necesarios para realizar un estudio sobre la metodología de aplicación de una auditoría de gestión integrada a los conceptos del control interno y que se traduzca en un proyecto innovador sólido, permitiendo a los funcionarios públicos contar con una herramienta para medir el grado de implementación de las políticas dentro del esquema de la visión sistémica de la gestión pública.

CAPÍTULO I

“Se necesita más gestión de gobierno, no menos. Necesitamos un gobierno fuerte, vigoroso y muy activo. Necesitamos..., un gobierno que gobierne”. Peter Drucker

1. Conceptos Generales

1.1. Objeto del trabajo

El objeto específico de este trabajo apunta a conceptualizar un sistema de trabajo y a brindar una ayuda eminentemente práctica para la implementación del control interno en la gestión gubernamental. Lejos de pretender un completo desarrollo teórico del tema, se describen en esta primera parte algunos aspectos conceptuales básicos, en la segunda parte pretendemos abordar en forma sintética algunos conceptos del control interno sobre la base del informe COSO (Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión), en la tercera hablamos de gestión y de auditoría de gestión, y por último intentaremos dejar sentada las bases para el desarrollo de un sistema que permita integrar los conceptos del control interno a la tarea gubernamental para obtener información útil y oportuna para el seguimiento de la gestión y la toma de decisiones.

1.2. Premisas básicas y definiciones de auditoría

Las siguientes premisas y definiciones subyacen en este trabajo y fueron consideradas en su desarrollo.

- Los funcionarios públicos tienen la responsabilidad de asignar los recursos con eficiencia, economía y eficacia a fin de lograr los propósitos para los cuales se suministraron estos recursos. Esta responsabilidad comprende a todos los recursos, ya sea confiados a los funcionarios por los propios electores o por otros niveles de gobierno. En consecuencia, están obligados a presentar informes apropiados a quienes deben rendir cuentas de su gestión.
- Los funcionarios públicos son responsables de establecer y de mantener un sistema eficaz de control interno para garantizar que se alcancen metas y objetivos apropiados, que se salvaguarden los recursos, que se cumplan las leyes y los reglamentos aplicables y que se obtenga, conserve y revele razonablemente información confiable.
- Auditoría Contable: Es el examen de información de origen contable-financiera por parte de una tercera persona, distinta de la que la preparó, con la intención de emitir una opinión sobre su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la confiabilidad de tal información.

- Auditoría Interna: Es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la organización a cumplir un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno. (definición del “Institute of Internal Auditors” – IIA).
- Auditoría de Gestión: Es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso.

CAPÍTULO II

El control interno lo podemos concebir como una cualidad intrínseca de las personas, aplicada a las actividades y los procesos.

2. Control interno y auditoría

2.1. El Informe COSO

El informe COSO es un manual de control interno que publica el Instituto de Auditores Internos de España en colaboración con la empresa de auditoría Coopers & Lybrand. En lo que respecta al control interno lo último que ha habido en esta materia es el informe COSO (Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), que es denominado así, porque se trata de un trabajo que encomendó el Instituto Americano de Contadores Públicos, la Asociación Americana de Contabilidad, el Instituto de Auditores Internos que agrupa a alrededor de cincuenta mil miembros y opera en aproximadamente cincuenta países, el Instituto de Administración y Contabilidad, y el Instituto de Ejecutivos Financieros. Ha sido hecho para uso de los consejos de administración de las empresas privadas en España y en los países de habla hispana. Ahí se resume muy bien lo que es control interno, los alcances, las técnicas y procedimientos para su correcta aplicación.

2.2. Definición de control interno y objetivos

El control interno es un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías:

- ✓ Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- ✓ Confiabilidad de la información financiera.
- ✓ Cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.

Para completar la definición vamos a considerar algunos conceptos fundamentales:

- ❑ *El control interno es un proceso, es decir un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo.*
- ❑ *Lo llevan a cabo las personas que actúan en todos los niveles, no se trata solamente de manuales de organización y procedimientos.*
- ❑ *Sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la conducción.*

- ❑ *Está pensado para facilitar la consecución de objetivos en una o más de las categorías señaladas las que, al mismo tiempo, suelen tener puntos en común.*

Al hablarse del control interno como un proceso, se hace referencia a una cadena de acciones extendida a todas las actividades, inherentes a la gestión e integradas a los demás procesos básicos de: planificación, ejecución y supervisión. Tales acciones se hallan incorporadas a la infraestructura de cualquier entidad, sea esta privada o pública, para influir en el cumplimiento de los objetivos y apoyar sus iniciativas de calidad.

Según la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), el control interno puede ser definido como el plan de organización, y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, tendientes a ofrecer una garantía razonable de que se cumplan los siguientes objetivos principales:

- Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada.
- Preservar al patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades.
- Respetar las leyes y reglamentaciones, como también las directivas y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma.
- Obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.

Para alta dirección en el sector privado, como para un funcionario en el sector público, es primordial lograr el cumplimiento de las metas y objetivos con economía de esfuerzos y recursos. Para ello debe controlarse que sus decisiones se cumplan adecuadamente, en el sentido que las acciones ejecutadas se correspondan con aquellas, dentro de un esquema básico que permita la iniciativa y contemple las circunstancias vigentes en cada momento. Por consiguiente, siguiendo los lineamientos del INTOSAI, incumbe a la autoridad superior la responsabilidad en cuanto al establecimiento de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica.

Ambas definiciones (COSO e INTOSAI) se complementan y conforman una versión amplia del control interno: la primera enfatizando respecto a su carácter de proceso constituido por una cadena de acciones integradas a la gestión, y la segunda atendiendo fundamentalmente a sus objetivos.

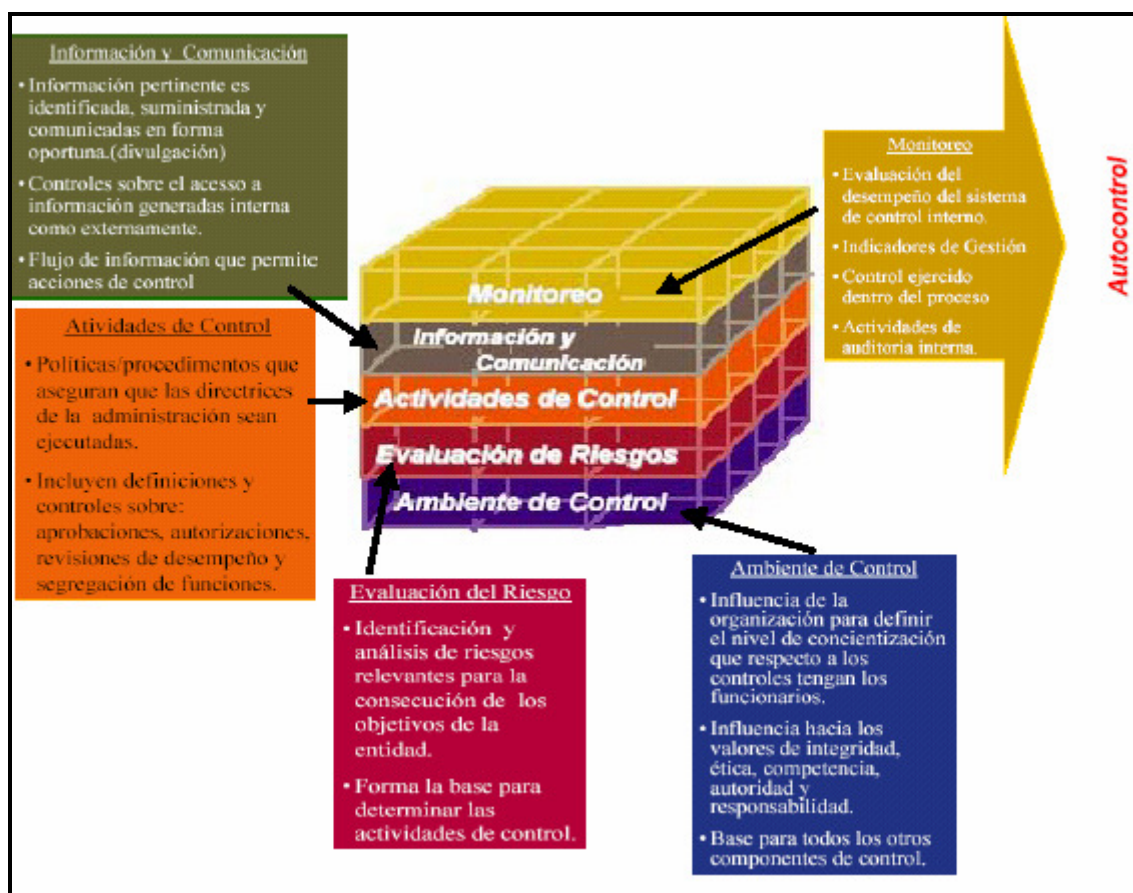
2.3. Componentes y enfoque del control interno según el Informe COSO

El marco integrado de control que plantea el informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados derivados del estilo de la autoridad superior, e integrados al proceso de gestión. Estos componentes están ligados a:

- El ambiente de control de la entidad,
- la evaluación de los riesgos asociados a la actividad que desarrolla,
- las actividades de control que permiten mitigar los riesgos,
- la información y comunicación de los resultados, y
- el monitoreo y la supervisión de la gestión.

El ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encaran sus actividades, y la importancia que le asignan al control interno. Sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente reinante donde se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos. Simultáneamente se capta la información relevante y se realizan las comunicaciones pertinentes, dentro de un proceso supervisado y corregido de acuerdo con las circunstancias.

El siguiente gráfico pretende resumir el enfoque que persigue el sistema de control interno a través de sus cinco componentes:



2.4. Función de la unidad de control – independencia y objetividad

Valiéndonos de los componentes del control interno mencionados y de los conceptos estipulados en el Informe COSO, en términos generales el auditor interno o la unidad de control será responsable:

- Evaluar y determinar la eficiencia - eficacia en todos los ciclos operativos de la organización
- Verificar la implantación de controles sobre los procesos
- Establecer el nivel de confiabilidad – oportunidad de la información

El objetivo de esta intervención permitirá a la autoridad superior contar con un sistema, para administrar los riesgos, generar las responsabilidades de los funcionarios, medir el cumplimiento de las metas y objetivos a través de indicadores de gestión, estableciendo los mecanismos necesarios para reducir el riesgo de fraude sobre la base del autocontrol.

Como mencionáramos en los párrafos anteriores el control interno es un plan, un proceso que persigue determinados fines. Esto nos induce a concluir que el control interno, por más que esté materializado en leyes, manuales y reglamentos y difundido a través de la máxima autoridad, se lo puede concebir como un cualidad intrínseca de las personas aplicada a las actividades y a los procesos.

Es por ello que para verificar su correcta aplicación en una organización nos tenemos que valer de una unidad de control, independiente de las personas que realizan las operaciones. Surge así la figura del Auditor Interno y en el afán de mantener la independencia de criterios, a esta unidad se la hace depender de la autoridad superior de la organización, y sus funciones y actividades deben mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen para garantizar la objetividad de la opinión. Esta independencia a la que hacemos alusión, es la que permitirá a la unidad de control practicar los análisis, inspecciones, verificaciones y pruebas que considere necesarios en los distintos sectores de la organización con independencia de estos, ya que sus funciones y actividades deben mantenerse totalmente desligadas de las operaciones sujetas a su revisión.

Así, el Auditor Interno vigila, en representación de la autoridad superior, el adecuado funcionamiento de los sistemas, informando oportunamente a aquélla sobre los desvíos para la toma de dediciones correctivas a través de las recomendaciones que realice.

CAPÍTULO III

“Mide lo que puedas medir, y lo que no puedas medir hazlo medible”.
Galileo Galilei.

3. Gestión y auditoría de gestión

3.1. Concepto de gestión

La gestión es un proceso de coordinación de los recursos disponibles que se lleva a cabo para establecer y alcanzar objetivos y metas precisos.

La gestión comprende todas las actividades organizacionales que implican:

- ✓ El establecimiento de metas y objetivos.
- ✓ El análisis de los recursos disponibles.
- ✓ La apropiación económica de los mismos.
- ✓ La determinación de los indicadores cualitativos y cuantitativos adecuados para medir las metas propuestas.
- ✓ La evaluación de su cumplimiento y desempeño institucional.
- ✓ Una adecuada operación que garantice el funcionamiento de la organización.

3.2. Auditoría de gestión: conceptos y objetivos

Para entender el concepto de auditoría de gestión vamos a considerar el definido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública de Colombia en su pronunciamiento N° 7 y como parte del proceso de modernización del Control Fiscal realizado por la constitución de 1991, quien reemplazó las antiguas definiciones de auditoría administrativa y auditoría operacional por la siguiente definición de Auditoría de Gestión:

La auditoría de gestión es el examen que se realiza a una entidad con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y se logran los objetivos previstos por el Ente.

El concepto de auditoría de gestión, con su preocupación sobre el control operativo (o interno), es el puente, y a veces el catalizador entre una auditoría financiera tradicional, y un método de servicios administrativos para solucionar el problema de un tiempo. Constituye un ingrediente necesario en la plena implantación de la auditoría integral. En éste generalizado enfoque, el auditor se siente comprometido para revisar y evaluar los controles operacionales haciendo notar que el objetivo primario de la auditoría de gestión, es dar relevancia a aquellas áreas en donde haya reducción de costos, las mejoras en las operaciones, o la mayor productividad, pueden lograrse mediante la introducción de modificaciones en los controles administrativos y

operacionales, o en los instructivos de políticas, o por la acción correctiva correspondiente.

La ventaja de ver a la organización como una totalidad permite al auditor ofrecer sugerencias constructivas, y recomendaciones a un usuario para mejorar la productividad global de una actividad o programa. Es así como la implantación con éxito de la auditoría de gestión puede representar un aporte valioso a las relaciones de los usuarios de las distintas áreas funcionales.

Como se puede observar en las distintas definiciones de auditoría de gestión los conceptos de Eficacia, Eficiencia y Economía están indisolublemente asociados a esta clase de auditoría:

- Eficacia: Se entiende por eficacia el grado de cumplimiento de una meta, la que puede estar expresada en términos de cantidad, calidad, tiempo, costo, etc. Es fundamental por lo tanto que la organización cuente con una planificación detallada, con sistemas de información e instrumentos que permitan conocer en forma confiable y oportuna la situación en un momento determinado y los desvíos respecto a las metas proyectadas. Si esto no existe, difícilmente podrá medirse la eficacia.
- Eficiencia: Se refiere a la relación entre los bienes o servicios producidos y los recursos utilizados para producirlos. Una operación eficiente produce el máximo de “producto” para una cantidad dada de “insumos” o requiere del mínimo de “insumos” para una calidad y cantidad de “producto” determinada. El objetivo es incrementar la productividad.
- Economía: El concepto de economía evalúa si los resultados se están obteniendo a los costos alternativos más bajos posibles. Está referido a los términos y condiciones bajo los cuales los entes “adquieren” recursos humanos y materiales. Una operación económica requiere que esos recursos sean obtenibles en la cantidad y calidad adecuada, de manera oportuna y al más bajo costo.

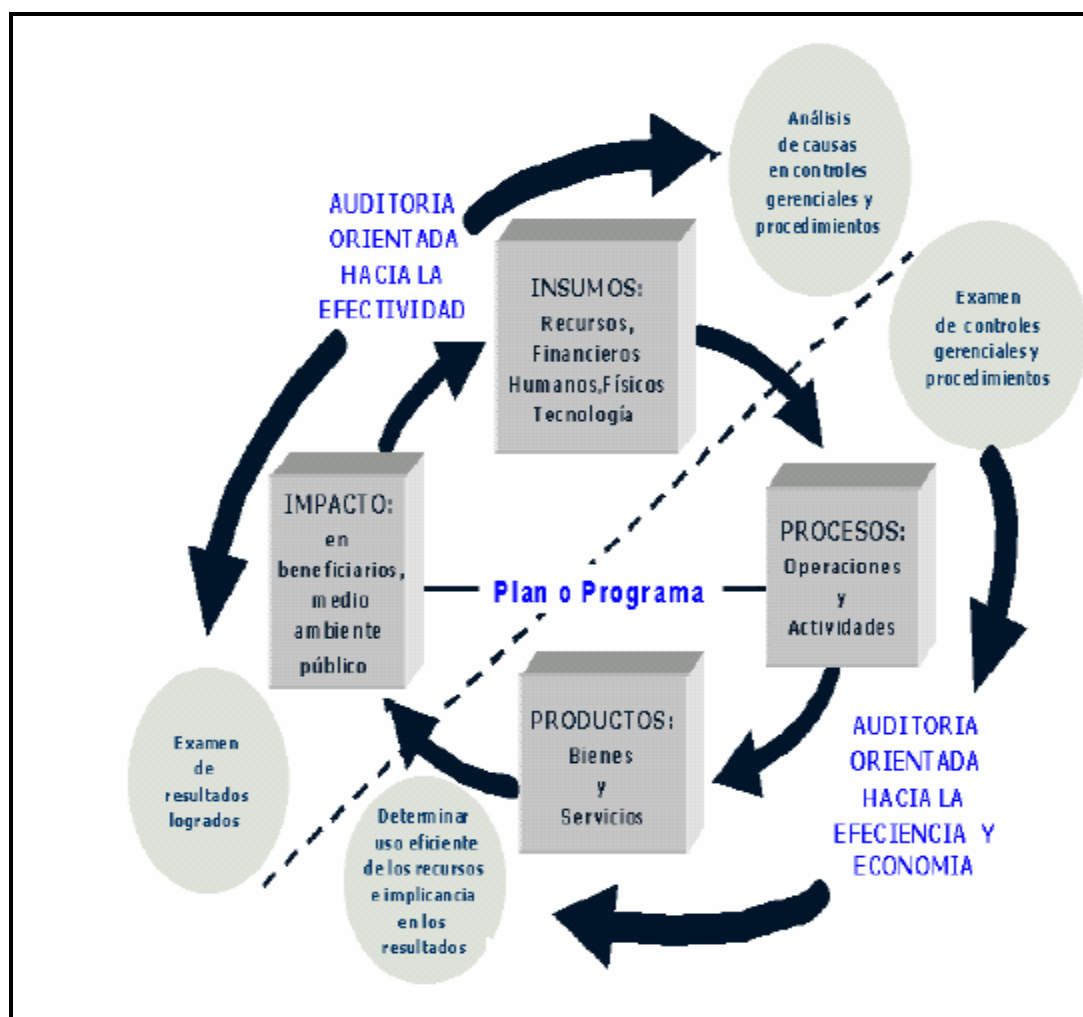
A través de las Auditorías de Gestión se pretende cumplir con los siguientes objetivos:

- ✓ Verificar la existencia de objetivos y planes coherentes y realistas.
- ✓ Determinar el grado en que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la normativa legal, por la propia entidad, el programa o proyecto, según sea el caso.
- ✓ Establecer si la entidad adquiere, protege y utiliza sus recursos de manera eficiente y económica. Comprobar la utilización adecuada de los recursos.

- ✓ Vigilar la existencia de políticas adecuadas y evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las operaciones, como así también de los planes, normas y procedimientos establecidos.
- ✓ Determinar el grado en que el organismo y sus funcionarios controlan y evalúan la calidad tanto en los servicios que presta como en los bienes adquiridos.
- ✓ Establecer si los controles gerenciales implementados en la entidad o proyecto son efectivos y aseguran el desarrollo eficiente de las actividades y operaciones para obtener información confiable.

3.3. Enfoque de la auditoría de gestión

Los criterios referidos al carácter integral de la auditoría, orientada a evaluar los beneficios económicos/sociales obtenidos en relación con el gasto ejecutado y su vinculación con las políticas gubernamentales, así como la flexibilidad que permite priorizar los esfuerzos en el logro de las metas previstas, constituyen los postulados que guían el ejercicio de la auditoría de gestión (Ver gráfico siguiente).



3.4. Sistema de indicadores de rendimiento de la gestión

Dentro de los procedimientos relativos al trabajo de campo en las auditorías de gestión se encuentra la medición del rendimiento, que se realiza con el objetivo de lograr evidencias que permitan conocer el éxito o no de una gestión. Para ello se debe establecer y utilizar un sistema de medición del rendimiento, que se sustente en información consistente y oportuna, el que estará formado por varios componentes y entre ellos los indicadores de rendimiento y las normas de rendimiento.

Indicadores de rendimiento: son factores cualitativos y cuantitativos que proporcionan tanto en la entidad auditada como al auditor un indicio sobre el grado de eficiencia, economía, y efectividad de la ejecución de las operaciones.

El sistema de indicadores que se proponga deberá permitir:

- Su utilización como herramienta de trabajo del auditor durante cualquiera de las etapas de la auditoría de gestión.
- Una evaluación global de las operaciones vinculadas con el presupuesto del estado y la entidad gestora de los créditos presupuestarios, sobre el grado de economía, eficiencia y eficacia en el tratamiento y custodia de los recursos asignados.
- La identificación de las áreas problemáticas lo que coadyuva a un mejor aprovechamiento del tiempo de la auditoría.
- Obtener una evidencia suficiente, competente y razonable sobre la naturaleza del sistema de control interno contable y administrativo.

3.4.1. Análisis de indicadores

El análisis de los indicadores, permite realizar un estudio económico, financiero y presupuestal y opinar sobre la eficiencia, economía, y eficacia en el cumplimiento de los objetivos y planes. Actualmente es cada vez más marcada la necesidad por parte de la autoridad superior de la organización de tener unos indicadores que puedan responder por el éxito futuro de la organización o la entidad en condiciones cambiantes. Por lo tanto el sistema de indicadores de gestión deberá reportar a cada administrador oportuna y periódicamente, en forma sintetizada, la información que es relevante en su área de responsabilidad.

Los indicadores permiten a la gerencia y a los funcionarios orientarse para saber hacia donde deben concentrarse los esfuerzos, son un criterio, una visión clara y concisa de la realidad.

El propósito de definir indicadores es apoyar a la administración para que identifique anticipadamente los problemas que perfilan en la ejecución de los procesos para corregirlos en forma oportuna.

3.4.2. Características de los indicadores:

- Son oportunos. Se pueden aplicar en cualquier momento.
- Se pueden analizar en términos absolutos y relativos.
- Son de orden cualitativos y cuantitativos.
- Son selectivos.
- Muestran señales de alarma de la gestión de la entidad, así como logros de desempeño.

3.4.3. Propósito de los indicadores:

- Crear una cultura de medición y mejoramiento.
- Establecer criterios de comparación con el mejor.
- Analizar cumplimiento de planes y objetivos.
- Valorizar los factores determinantes para obtener el éxito en la gestión.

CAPÍTULO IV

Renovar al decir de Maquiavelo es *“poner a nuevo algo que se ha deteriorado y que en algún momento habrá que hacerlo. Será mejor hacerlo a tiempo por convicción que después con dolor por necesidad”*.

4. El control interno en la gestión gubernamental

4.1. Unificando criterios de control interno y de gestión

La gestión comprende todas las actividades de una organización, implica el establecimiento de metas u objetivos, así como la evaluación de su desempeño y cumplimiento, además del desarrollo de una estrategia operativa que garantice la supervivencia de la misma, según el sistema social correspondiente.

Es preciso señalar que las entidades públicas no buscan principalmente obtener una rentabilidad económica en la asignación de los recursos, sino que su objetivo se debe concentrar en incrementar el bienestar colectivo, mediante la prestación de un servicio público, por tanto una buena gestión gubernamental debería garantizar que los recursos asignados sean utilizados correctamente, en el cumplimiento de los objetivos propuestos.

La reforma administrativa impuesta por la ley 24156 incorporó una visión integradora de las distintas ramas de la Contabilidad Pública, y modificó la forma de instrumentar la función de control sobre la base de la división en control interno y externo. El ejercicio de la función controladora hace a la esencia misma de un Estado organizado sobre la base de un sistema democrático y representativo de gobierno. Esto es así, en tanto permite asegurar garantías objetivas a los ciudadanos, de que los recursos extraídos de la comunidad sean afectados al cumplimiento de la satisfacción de las necesidades colectivas, razón ética que justifica la imposición fiscal del Estado a sus ciudadanos.

Por lo tanto, la raíz del control termina siendo de índole política, y ese control debe ser encaminado a la protección de los intereses de la sociedad, garantizando la correcta utilización del poder por quienes lo ejercen, al posibilitar la verificación de los desvíos que afecten el interés público con la consiguiente asignación de responsabilidades.

Esto nos permite concluir que los funcionarios deberían ser capaces de administrar todos los recursos disponibles con economía, eficiencia y eficacia. A la vez el sistema de gestión gubernamental tiene como función principal el logro de la meta de la organización, donde todos sus subsistemas juegan un papel clave en la obtención de sus objetivos siempre y cuando exista coordinación y suficiente comunicación entre el

personal que integra cada uno de ellos en el momento de la planificación y la toma de decisiones.

La auditoría de gestión constituye la revisión formal, objetiva e independiente del conjunto de actividades o funciones de una entidad, realizada según fines previamente determinados, para comprobar el grado de control, el nivel de organización existente, la adecuación de los procedimientos y sistemas utilizados, así como el proceso de coordinación de los recursos disponibles que se llevan a cabo para establecer y alcanzar objetivos y metas precisas.

Definida de esta forma podemos observar que el concepto integra y comprende varios tipos de auditoría, tales como: Auditoría de las tres E, Auditoría de sistemas, Auditoría de métodos, Auditoría administrativas, Auditoría operativa y de optimización de los recursos.

4.2. Auditoría de gestión en las unidades del sector público - AIGeG

A los fines de nuestro trabajo focalizando la auditoría a la gestión gubernamental hemos seleccionado el siguiente concepto que refleja una asociación entre la auditoría interna y de gestión:

El examen crítico, sistemático y detallado de las áreas y Controles Operacionales (Internos) de un ente, realizado con independencia y utilizando técnicas específicas, con el propósito de emitir un informe profesional sobre la eficacia, eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos, para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad del mismo.

Sobre la base de la definición de la auditoría de gestión, y considerando la integración de los conceptos de control interno, vamos a determinar en términos generales cuales son los objetivos que se persiguen para garantizar que la información que brinden cada uno de los sistemas y subsistemas de la organización sea confiable, íntegra y oportuna (objetivos del control interno) y responda a los principios de eficiencia, eficacia y economía (objetivos de la auditoría de gestión).

Objetivos Generales:

1. Determinar si la entidad ha cumplido en tiempo, lugar, y calidad los objetivos y metas establecidas con los recursos asignados, teniendo en cuenta que:
 - ☐ Adquiere el tipo de recurso que requiere, con la calidad y en la cantidad apropiada, cuando se necesita y al menor costo posible.
 - ☐ Aplica políticas idóneas para realizar sus adquisiciones.
 - ☐ Protege y conserva adecuadamente sus recursos.

2. Verificar si la entidad logra la eficiencia necesaria en la asignación y la utilización de los recursos, de acuerdo con:
 - ❑ La utilización de procedimientos operativos eficientes.
 - ❑ El empleo de la menor cantidad posible de recursos para la prestación de los recursos en la cantidad, calidad y oportunidad apropiada.
3. Evaluar el sistema de control interno para contribuir a asegurar el logro de los objetivos y metas de la entidad.
4. Comprobar el cumplimiento de las leyes, normas y políticas aplicables en la adquisición, salvaguarda y uso de los recursos.

Para llevar adelante las tareas de auditoría y verificar el cumplimiento de los objetivos previstos por la Gestión Gubernamental recomendamos realizarlo a través de una unidad de **“Auditoría Interna de la Gestión Gubernamental” (AIGeG)**, la cual debería reunir las siguientes características y aplicar en términos resumidos los siguientes procedimientos para garantizar un análisis objetivo e independiente del proceso de revisión y control de la información de gestión:

- ❑ Deberá contar con independencia y objetividad para la ejecución de sus tareas: dependerá jerárquicamente de la autoridad central y de las autoridades superiores de cada entidad u organismo descentralizado.
- ❑ Deberá ser interdisciplinaria y estar conformada por Profesionales o Especialistas de cada una de las ramas de actividades sobre las que se ejecuten los procedimientos de control.
- ❑ Focalizada al control de la Eficiencia, Economía y Efectividad de los procesos operativos.
- ❑ Revisará y evaluará las leyes, decretos, reglamentos, manuales y normas que sustentan los procedimientos administrativos y operativos para llevar a cabo las actividades.
- ❑ Revisará y evaluará los riesgos identificados en cada una de las unidades de gestión.
- ❑ Garantizará el adecuado funcionamiento de los sistemas de información y la eficacia de los controles establecidos, que constituyen la base de la información de gestión generada sea confiable y oportuna.
- ❑ Revisará y evaluará la correcta definición y el cumplimiento de los indicadores cualitativos y cuantitativos de gestión definidos para el cumplimiento de metas y objetivos.
- ❑ Informará los desvíos, las debilidades e irregularidades detectadas y sus implicancias.

- Recomendará las acciones correctivas para prevenir y disuadir la ocurrencia de nuevas situaciones en los procesos operativos, con especial orientación a la implantación de medidas correctivas sobre las debilidades e inconsistencias detectadas.

4.3. Conclusiones

La comprensión del control interno así concebida podrá ayudar a cualquier entidad pública a obtener logros significativos en su desempeño con eficiencia, eficacia y economía, indicadores indispensables para el análisis, toma de decisiones y el cumplimiento de las metas propuestas. Es por ello que, vemos un aliado en la Auditoría de Gestión para incorporar el tan resistido concepto del “control interno” en la administración pública y poder lograr un cambio cultural e institucional.

La auditoría de gestión en su constante evolución proporcionaría la herramienta que propicie una revisión mediante la cual se preste servicio a la administración pública, constituya un elemento esencial en el escenario actual, y permitiría ejercer sin dudas un acertado control que, advirtiendo a los funcionarios, aseguraría la conducción oportuna hacia las metas propuestas en un entorno cambiante.

Ahora bien, es importante mencionar que estos conceptos y esta metodología de auditoría interna de la gestión gubernamental no puede surgir e implementarse en forma aislada, sino concebida dentro del marco de una visión sistémica de la administración pública y como complemento de la Técnica del Presupuesto por Programas respetando a nivel conceptual el esquema² de tres niveles de resultados presupuestarios: la disciplina fiscal agregada, la priorización estratégica como eficiencia en las asignaciones y el desempeño operativo como eficiencia técnica. Dentro de esta visión de la gestión de un buen gobierno, podemos afirmar que la auditoría de gestión sobre la base de los principios y procedimientos del control interno del Informe COSO, será solo una parte del esquema y contribuirá al desempeño operativo como eficiencia técnica en la gestión gubernamental.

² Visión institucionalita del Presupuesto, descrita en el Manual para la Gestión del Gasto Público del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento

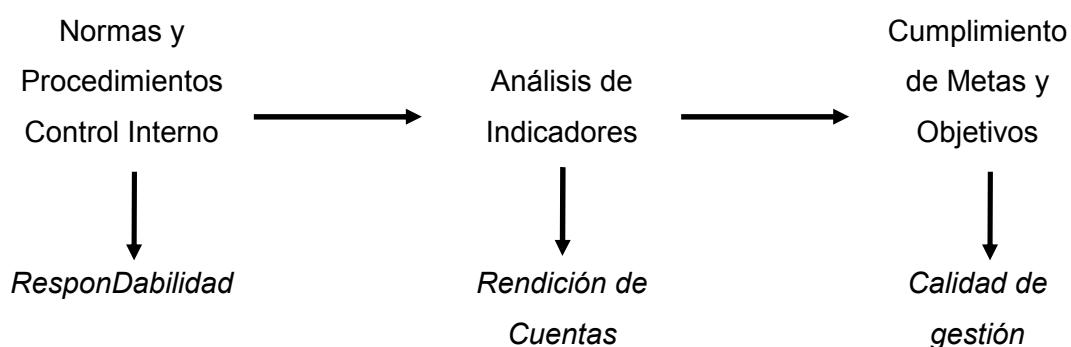
A nivel de la gestión por resultados, el esquema mencionado nos muestra tres niveles de resultados presupuestarios y su interrelación con los conceptos vertidos en este trabajo:

- *Direccionalidad estratégica*: en términos de eficiencia en la asignación de recursos,
- *Una gerencia de calidad*: en términos de lograr eficiencia en la relación insumo –producto, y
- *ResponDabilidad*³: en términos de una respuesta adecuada a las demandas de la sociedad.

Lo que se persigue con esta concepción es que, por un lado se *asegure la eficiencia y economía en el uso de los recursos*. En segundo lugar *obligar a toda persona que trabaja en el Estado a rendir cuentas de su eficacia en el trabajo*. Y por último a través del control interno en la gestión se pretende que cada sector del Estado responda adecuadamente a cualquier auditoria sobre el manejo de los recursos que utiliza.

Estas herramientas permitirían la puesta en marcha de un proyecto de eficiencia en el Estado proclive a la implementación de un concepto de “*ResponDabilidad*”. Es en esa actuación de acuerdo a “derecho”, (que surge del concepto de “*ResponDabilidad*”) donde cobra importancia el control interno, como proceso tendiente a garantizar la efectividad y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y procedimientos administrativos.

La auditoría interna de la gestión gubernamental debería responder al siguiente esquema:



³ Concepto acuñado en las últimas décadas en respuesta al concepto tradicional de **responsabilidad formal**; la “D” del término indica que el responsable además de actuar de acuerdo a derecho tiene la obligación de dar – *Dabilidad*)

El modelo propuesto pretende mostrar que existe una relación directa entre los objetivos del control interno (eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información y cumplimiento de leyes y reglamentos) y los cinco componentes del control interno referenciados en nuestro capítulo II, la cual se materializa permanentemente en el campo de la gestión: las unidades operativas y cada agente de la organización conforman secuencialmente un esquema orientado al cumplimiento de las metas que se persiguen, y la matriz constituida por ese esquema es a su vez cruzada por los componentes. En ese orden los procedimientos de la auditoría interna sobre la gestión gubernamental permitirán acercarnos a una gestión de calidad cumpliendo con los objetivos apropiados, salvaguardo los recursos y cumpliendo con los deberes del funcionario público.

Bibliografía

- COSO Report (Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión). Manual de control interno publicado por el Instituto de Auditores Internos de España en colaboración con la empresa de auditoría Coopers & Lybrand.
- Manual de Certified Internal Auditor (CIA), Volumen 4, versión en español del Intitute of Internal Auditor – IIA. www.theiia.org
- Resolución 1521/2002 de la SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN. Bs. As., 17/10/2002 – www.sigen.gov.ar
- Estado Eficiente - Administración Financiera Gubernamental – Un Enfoque Sistémico, 2da Edición, actualizada con el Dto. Reg. 1344/07. Lic. José María las Heras, Editorial Buyatti.
- Manual de Auditoría Gubernamental, Auditoría de Gestión. Sección 400, Visión General – Gobierno de Perú. Septiembre de 1997, Revisado 01.09.98
- “La Auditoría de Gestión, una necesidad impostergable de la administración moderna.”; Martha R. López Toledo y Dunia García Lorenzo - www.eumed.net
- “La planificación como función de la Gestión de Gobierno”. “La Oficina del Gobernante”. Lic. Luis G. Babino. Documentos publicados en www.cigob.org.ar
- “La auditoria operativa de gestión pública y los organismos de control externo (OCEx) El caso español”. Publicación: Revista Innovar - Día: 01-JUN-05; Ruiz Fonticiella, Maria Teresa - Universidad Nacional de Colombia, Fac. de Cs. Es.
- “El Programa de Acción Anual de Control Externo. Un enfoque integrador” - Felipe I. Pizzuto - XVIII Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Publica – Univ. Nacional del Sur. Bahía Blanca. Octubre de 2001
- Conceptos de Auditoría de Gestión - Universidad del Cauca, www.unicauca.edu.co
- “Bases teóricas de auditoría de gestión para las unidades del sector público”; Yanelis Guilarte Quevedo - ygquevedo@ismm.edu.cu - www.monografias.com
- Ensayo sobre Control interno. Enrique Ladino - hlc500@latinmail.com - www.monografias.com