

***FORTALECIMIENTO DEL AMBIENTE DE CONTROL. UNA HERRAMIENTA EFICAZ  
PARA UNA ADECUADA GESTIÓN DE RESULTADOS.***

*Área III- Herramientas para el control del funcionamiento del sector público.*

***3.11. Gestión para resultados***

*XII Jornadas Nacionales del Sector Público Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 30, 31 de agosto y 1° de setiembre de 2017*

**Autor: Daniel Alejandro SPINOSA**

***FORTALECIMIENTO DEL AMBIENTE DE CONTROL. UNA HERRAMIENTA EFICAZ  
PARA UNA ADECUADA GESTIÓN DE RESULTADOS.***

***ÍNDICE***

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. SISTEMA DE CONTROL INTERNO y AMBIENTE DE CONTROL.**
  - 2.1. QUE ES CONTROL PÚBLICO?**
  - 2.2 DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO:**
  - 2.3. COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO:**
  - 2.4. LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO:**
  - 2.5. ROLES Y RESPONSABILIDADES DE CADA NIVEL EN EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**
  - 2.6. DEFINICIÓN DE AMBIENTE DE CONTROL**
- 3 RELACIÓN ENTRE CONTROL INTERNO. AMBIENTE DE CONTROL y NIVELES DE POSIBLES DAÑOS A LA ORGANIZACIÓN:**
  - 3.1. TIPOS DE CONTROLES ÚTILES y BUENAS HERRAMIENTAS DE CONTROL:**
  - 3.2. LOS RIESGOS MÁS COMUNES EN UNA ORGANIZACIÓN PÚBLICA:**
  - 3.3 ESQUEMA DE CONTROL INTERNO VIGENTE A NIVEL NACIONAL:**
  - 3.4 CONTROL FISCALISTA VERSUS ENFOQUE DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.**
  - 3.5. LA RELACIÓN ENTRE EL CONTROL INTERNO, LA RENDICIÓN DE CUENTAS Y LA GESTIÓN POR RESULTADOS. EL PROBLEMA DE LA PRESENTACIÓN Y LA INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN .**
- 4. CONCLUSIÓN:**
- 5. BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES UTILIZADAS.**

## **RESUMEN**

Es sabido que el Estado Nacional, y todas las jurisdicciones que lo integran- Provinciales o Municipales- tienen como una de sus funciones principales de la gestión de la cosa pública y la prestación de determinados servicios para el cumplimiento los fines que satisfagan las necesidades del colectivo, conformando estos actos uno de los pilares principales de la llamada “Gestión de Gobierno” que requiere de adecuados instrumentos que permitan ejecutar acciones en el sentido de satisfacer las necesidades del colectivo en un marco de eficiencia, transparencia, economicidad, eficacia y control.

La adecuada coordinación de todos estos componentes permite evaluar la gestión gubernamental y/ o jurisdiccional, respaldando el razonable cumplimiento de las metas-lease resultados- y objetivos trazados por los gobiernos en sus políticas públicas.

Sostiene Jorge Fernando Santiago (1) “ *Desde hace algún tiempo ha cobrado suma importancia la reflexión acerca de la necesidad de avanzar en procesos de evaluación y fiscalización de políticas públicas en América Latina. Especialmente en los últimos años se vienen potenciando los esfuerzos orientados a impulsar de manera más sistemática la evaluación de políticas, programas y proyectos a partir de múltiples fuerzas que, a nuestro entender, fueron confluyendo en ese sentido: por un lado, las acciones de los diversos actores sociales, políticos, académicos que en los países de América Latina han reivindicado las políticas de evaluación como forma de mejorar la eficacia y la eficiencia de las políticas y programas, así como su validez como mecanismo para aumentar la transparencia y la gobernabilidad...* ”

El presente trabajo intenta enfatizar la importancia que tiene el instrumento *ambiente de control interno* describiendo los aspectos generales a tener en cuenta en la relación existente entre dicho ambiente de control interno imperante en una organización pública y la existencia de hechos no deseados- errores, actos corruptos, etc.- que pongan en riesgo el objetivo trazado por un ente público o una política pública, plasmado en la gestión de resultados.

Resulta fundamental que las organizaciones comprendan e internalicen el concepto de “Ambiente de Control”, -íntimamente relacionado con la cultura organizacional-dado que si este “ambiente de control” es fuerte contribuye a construir organizaciones sanas y maduras, por ende menos proclives a los actos indeseados y a incurrir en errores significativos, que afecten los resultados esperados. Si dicho “ambiente de control” es débil, contribuye a que la organización vea comprometida la realización de su accionar sustantivo, con el riesgo de no lograr dichos resultados esperados, dificultando la gestión de los mismos.

El combate contra los actos perjudiciales para organizaciones públicas no puede centrarse únicamente en el marco punitivo, o en el control previo, reglamentario y/o presupuestario, sino que deben establecerse herramientas que permitan prevenir los actos no deseados, y no solo

actuar cuando estos ya han sido consumados, dificultando la comisión de estos hechos lo más posible.

Un adecuado sistema de control interno, con un ambiente de control fuerte, permite minimizar estos riesgos antes de que estos se manifiesten, e informar a quien corresponda a fin de la facilitar la toma de decisiones, optimizar procesos y dotar de valor agregado a la operatoria de todo el ente, formulando las recomendaciones correspondientes y tendiendo a la máxima aproximación a los resultados esperados y los objetivos planteados, facilitando su gestión. Un ambiente de control fuerte también permite generar las condiciones que facilitan los mecanismos adecuados a la debida rendición de cuentas de los funcionarios encargados de la gestión pública, rendición que debe incluir no solo el factor financiero, si no también el cumplimiento de objetivos.

Como síntesis, debe concluirse que el fortalecimiento del ambiente de control, la concientización del personal sobre la conveniencia de las ventajas de trabajar en un ambiente exento de suspicacias, y sobre todo, la introducción de un fuerte compromiso ético de los funcionarios sobre los cuales recae el poder de decisión permitirá, si no erradicarlos, por lo menos atenuar los efectos de los actos corruptos, ineficientes, erróneos y/o irregulares, mejorando sensiblemente la gestión gubernamental y la obtención de los resultados esperados.

Es necesario trabajar y hacer hincapié en la implementación de políticas que fomenten la transparencia, la rendición de cuentas, la gestión de los resultados y su monitoreo, la adecuada emisión de información y una muy fuerte penetración de la cultura del control, modificando las conductas necesarias, en todos los estamentos de la Administración Pública.

## ***FORTALECIMIENTO DEL AMBIENTE DE CONTROL. UNA HERRAMIENTA EFICAZ PARA UNA ADECUADA GESTIÓN DE RESULTADOS.***

### **1. INTRODUCCIÓN**

Isaac Asimov, importante escritor y científico norteamericano describe mejor que nadie la importancia que los cambios en el contexto social en que se desenvuelve toda actividad estatal han adquirido en la actualidad y la significatividad que tendrán en el futuro: ”...*El cambio constante e inevitable es el factor dominante de la sociedad actual. No se puede tomar ninguna decisión importante sin tener en cuenta el mundo tal como lo conocemos hoy y tal como será en el futuro.....esto significa que nuestros políticos, nuestros hombres de negocios y todos los hombres, deben adoptar una forma de pensar cercana a la ciencia ficción....*”

Todos estos cambios- sociales, económicos, tecnológicos- traen aparejadas modificaciones profundas y complejas en la relación gobierno-ciudadanos, tanto en la forma de recibir servicios como en la de acceder a la información sobre los actos de gobierno, incluyendo el monitoreo de cumplimiento de objetivos.

Es sabido que el Estado Nacional, y todas las jurisdicciones que lo integran- Provinciales o Municipales- tienen como una de sus funciones principales de la gestión de la cosa pública y la prestación de determinados servicios para el cumplimiento los fines que satisfagan las necesidades del colectivo, conformando estos actos uno de los pilares principales de la llamada “Gestión de Gobierno”

Esta “Gestión de Gobierno” requiere de adecuados instrumentos que permitan ejecutar acciones en el sentido de satisfacer las necesidades del colectivo en un marco de eficiencia, transparencia, economicidad, eficacia y control.

- ✓ Eficiencia entendida como el uso óptimo de los recursos optimizando la relación costo beneficio
- ✓ Transparencia, entendida como la respuesta al conocimiento que en todo momento debe tener el ciudadano con respecto a la marcha de la gestión, asegurando el derecho que este tiene de monitorear como el gobernante administra la cosa pública, accediendo a información adecuada en tiempo y forma.
- ✓ Economicidad: en el sentido de que la gestión se realice en un marco de máximo beneficio con mínimo costo.
- ✓ Eficacia, en el sentido de que las acciones realizadas al gestionar aseguren el cumplimiento del objetivo planteado.
- ✓ Control: Se define como el elemento fundamental de apoyo a la gestión, por cuanto, de estar adecuadamente implementado y ejecutado, permitirá al gobernante conocer aquellos aspectos a corregir en dicha gestión, contribuyendo a un proceso de mejora continua en los

procesos y actividades encaradas, con el objeto de cumplir con los objetivos trazados y asegurar razonablemente los resultados esperados.

- ✓ Rendición de cuentas: Se define como la competencia que la ciudadanía tiene para que los funcionarios públicos se encuentren obligados a informar y a justificar sus decisiones, siendo eventualmente castigados por sus acciones fuera de lugar, y controlar si dichas decisiones afectan y en que medida los resultados esperados.

El juego armónico de estos elementos permite evaluar el resultado de una gestión gubernamental- o jurisdiccional-, garantizando el cumplimiento razonable de los objetivos trazados por los Órganos de Gobierno en sus políticas públicas y permite el control ciudadano sobre la cosa pública.

Conforme a lo manifestado precedentemente el presente trabajo intenta enfatizar la importancia que tiene el instrumento *ambiente de control interno* describiendo los aspectos generales a tener en cuenta en la relación existente entre dicho ambiente de control interno imperante en una organización pública, la existencia de hechos no deseados- errores, actos corruptos, etc.- que pongan en riesgo el objetivo trazado por un ente público o una política pública y la confiabilidad de la emisión de la información generada para el control y su utilidad para la gestión de resultados esperados.

Un adecuado sistema de control interno dificulta la comisión de acciones perjudiciales para la organización en su conjunto, y reduce la posibilidad de incurrir en errores serios u actos corruptos que puedan afectar significativamente su gestión.

Sin embargo, este enfoque de control sigue sin ser adoptado por diferentes Jurisdicciones en sus sistemas de control interno y externo, los que se canalizan en cuestiones normativas, contables o de cumplimiento y no se tienen en cuenta la cuestión de los resultados esperados y cumplimiento de objetivos, en un marco de eficiencia, economía y eficacia. Tampoco se pone énfasis ni en un enfoque sistémico ni en la sugerencia sobre eventuales modificaciones en el sistema informativo para hacerlo más comprensible o amigable con el ciudadano, quien es en definitiva el “dueño” de la cosa pública.

En un programa de salud, por ejemplo de hecho se controla si el presupuesto se ejecutó de acuerdo a lo previsto, pero no se evalúa si el hospital atiende a los pacientes con eficiencia, o si se deben reasignar o no camas, lo si está adecuado a la problemática de la zona, a la gestión de los medicamentos, si hay falta de personal, que especialidad, etc....

También sirve como ejemplo que no se conocen casos de propuestas o sugerencias para modificar los regímenes informativos a fin de que la ciudadanía pueda ejercer adecuadamente su control de gestión.

En consecuencia resulta fundamental que las organizaciones comprendan e internalicen el concepto de “Ambiente de Control”, -íntimamente relacionado con la cultura organizacional-

dado que si este “ambiente de control” es fuerte contribuye a construir organizaciones sanas y maduras, por ende menos proclives a los actos indeseados, a incurrir en errores significativos o a emitir información poco confiable y escasamente comprensible y útil.

Por el contrario, si dicho “ambiente de control” es débil, contribuye a que la organización vea comprometida la realización de su accionar sustantivo, con el riesgo de no lograr los resultados esperados ni ser de utilidad para evaluar la gestión gubernamental o facilitar la rendición de cuentas.

En suma debe decirse que las nuevas tendencias en materia de control público vistos los cambios operados en la sociedad, donde los cambios tecnológicos y sociales empoderaron a la ciudadanía en el sentido de pedir rendición de cuentas a los gobernantes, es fundamental la adopción de mecanismos que posibiliten los adecuados controles del resultado de la gestión gubernamental.

## **2. SISTEMA DE CONTROL INTERNO y AMBIENTE DE CONTROL.**

En este capítulo se definirán los conceptos de control interno y de ambiente de control, dos conceptos complementarios, pero distintos, ya que uno de ellos-el sistema de control interno-, incluye al otro- el ambiente de control.

### **2.1. QUE ES CONTROL PÚBLICO?**

Preliminarmente debo definir, a efectos de abordar adecuadamente el tema del presente trabajo y situar en tema al lector del presente, que se entiende por control público, palabra que genera cierto escozor en algunos sectores de la sociedad, porque se tiende a pensar dicho control público como un límite o intromisión en las libertades individuales.

El concepto de control y de gestión pública, dependiendo del contexto histórico imperante y de acuerdo a las épocas, usos, costumbres e idiosincrasia social, ha cambiado de significado con el transcurso del tiempo. Es por ello que en la visión imperante en la actualidad, de acuerdo a los usos y costumbres que actualmente se aplican en la gran mayoría del planeta, la visión del control y la gestión fue virando cada vez más a la visión sistémica, conceptualizando los elementos de “monitoreo”, “resultados” y “rendición de cuentas”

Respetando la temática definida para esta Jornada se debe abordar el concepto de “gestión pública”, un concepto que al día de la fecha no es comprendido en su totalidad por amplios sectores de la sociedad, incluyendo políticos, ciudadanía y económicos, tendiendo relacionar a veces la gestión pública con la existencia de hechos de corrupción, ineficiencia o control del gasto, sin atender al resultado de las “políticas públicas”, el cumplimiento de los objetivos trazados y la información necesaria para que esta sea de utilidad para el control de la gestión.

Se puede definir al control público como una serie de procesos sistémicos destinados a ofrecer una garantía razonable sobre el cumplimiento de los objetivos trazados en las políticas y programa públicos.

En tal sentido, en ésta visión sistémica sobre “control público”, “control” es sinónimo de vigilancia, entendiendo vigilancia como el monitoreo de las acciones que se están encarando en pos de un objetivo, en este caso las “políticas y programas públicos”.

Se puede definir a la gestión pública como la realización de acciones procesos e instrumentos aplicados por la administración pública, con el objeto de alcanzar objetivos de bienestar y desarrollo poblacional y social, realizando el ejercicio de la función administrativa del gobierno. Estos instrumentos delimitan la visión de país, impulsando el modelo social, orientando las acciones del gobierno y de todas instituciones del Estado, mediante programas y políticas públicas, de las cuales es necesario conocer su desempeño, evaluar el cumplimiento de sus objetivos y si dichas políticas públicas alcanzan el resultado esperado.

Cabe destacar que esta temática fue abordada por muchos y destacados autores desde diferentes ámbitos-filosóficos, políticos, económicos, y sociológicos tales como Adam Smith, Max Weber, Maquiavelo, William Leslie Chapman, José Ingenieros y otros. La cuestión de la corrupción, la ineficiencia e ineficacia, se encuentra subyacente dentro de estos conceptos, ya que una mejor gestión implica también la minimización de los riesgos que pueden afectar el cumplimiento de los objetivos y la obtención de resultados.

Un refuerzo de los sistemas de control interno minimiza proporcionalmente el riesgo de incurrir en este tipo de prácticas, derivando en una gestión óptima, gestión que implica el cumplimiento de los objetivos en un marco de eficiencia, eficacia, economía y rendición de cuentas.

## **2. 2 DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO:**

Según el enfoque .C.O.S.O. (1), se define al control interno como; “ *Un proceso realizado por el directorio, gerencias y demás personal diseñado para brindar una razonable seguridad con respecto al logro de los objetivos en las siguientes categorías:*

- ✓ *Efectividad y eficiencia de las operaciones.*
- ✓ *Confiabilidad de la información financiera y contable*
- ✓ *Cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. “*

Con el establecimiento del Informe C.O.S.O II en el año 2004 la norma se enfoca a la gestión que se define como un proceso porque mediante la ejecución de ciertos pasos, sirve para llegar a un determinado objetivo, que podría definirse como la minimización de riesgos de ocurrencia de situaciones no deseadas y potencialmente nocivas para la organización. (2)

Por su parte Carlos Gilberto Villegas (3) , define al control interno como *aquel sistema que comprende el plan de organización (estructura organizativa) los métodos y medidas adoptadas (políticas y procedimientos) y las cualidades del personal existente en una empresa, con el fin de:*

- 1) *Proteger sus activos.*
- 2) *Verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables (información confiable)*
- 3) *Promover la eficiencia de las operaciones*

4) *Estimular la adhesión a las disposiciones y prácticas ordenadas por la gerencia.*

El control interno es un control realizado por personas que no solo depende de los manuales de política o formularios. Tiene mucha importancia en su fortaleza o debilidad la predisposición del personal o de los funcionarios de nivel intermedio a ejercer controles, aunque no estén establecidos y su ejercicio sea de motu proprio. Este enfoque se basa en el concepto de razonabilidad, porque no existe la seguridad absoluta sobre los hechos y circunstancias sometidos a evaluación.

En tal sentido en el trabajo “ Algunas reflexiones sobre el Control Interno”, publicado en los Cuadernos de Estudios Empresariales, N° 6. Servicio de Publicaciones UCM. Madrid 1996. se denomina Control Interno al “*Sistema Interno de una Compañía que está integrado por un plan de organización, la asignación de deberes y responsabilidades, el diseño de cuentas e informes así como todas las medidas y métodos empleados para proteger activos; obtener exactitud y confiabilidad de la contabilidad y de otros datos e informes operativos y juzgar la eficiencia de todos los aspectos de las actividades de la compañía; comunicar las políticas administrativas y estimular y medir el cumplimiento de las mismas...*” (4)

Todas las definiciones dadas apuntan al mismo enfoque, destinado a dotar a la organización de instrumentos de control orientados a resultados, a cumplimiento de objetivos y a emisión de información confiable y oportuna.

Claro está que por más celo que se ponga en las tareas de control, hay hechos que no son de conocimiento del evaluador por distintas circunstancias, que pueden derivar en actos nocivos para la organización. Por eso se toma como objetivo principal la minimización preventiva de los riesgos.

La laxitud de los controles internos puede llegar inclusive a la caída de la propia organización, siendo dable citarse el sonado caso de la caída de la Banca Baring Brothers, en el año 1995.

En este caso, por no seguirse adecuadamente las buenas prácticas de control interno, y sobre todo el componente del compromiso personal con los controles-debilidad manifiesta en el ambiente de control-, un empleado- llamado Nick Leeson- se montó en las vulnerabilidades del sistema para cubrir pérdidas ficticias, las que por un efecto de bola de nieve terminó con la quiebra de la institución siendo advertido este hecho cuando ya era demasiado tarde para proceder al salvamento de la misma. Reafirmando el poco compromiso personal del personal de Baring con los objetivos del control, el propio Leeson aseguró en un reportaje que “*La mía es una historia de incompetencia y negligencia a gran escala. Si el banco, los supervisores y yo mismo hubiéramos hecho mejor nuestro trabajo nada de esto hubiera sucedido*” (5)

### **2.3. COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO:**

Un control interno adecuado se compone de 5 componentes interrelacionados integrados al proceso de dirección, que derivan del modo en que esta dirige a Organización

- ✓ Ambiente de control: Es el motor que conduce a la organización a cumplir con los

objetivos de control. Este depende de su gente, sus atributos individuales incluyendo integridad sus valores éticos y competencia y el ambiente en que se desempeñan sus tareas.

- ✓ Evaluación del Riesgo: La Organización debe conocer y tratar los riesgos a los que se enfrenta estableciendo objetivos integrados con los distintos estamentos de la misma, de modo que esta opera en armonía. Debe fijar mecanismos para identificar, analizar y manejar los riesgos relacionados.
- ✓ Actividades de control: Son aquellas políticas y procedimientos que permiten ejecutar eficazmente todas aquellas acciones consideradas riesgosas por la dirección para el logro de sus objetivos minimizando la incidencia de dichos riesgos.
- ✓ Información y comunicación: Es un componente esencial para el buen funcionamiento del sistema de control interno, ya que permite a las personas de la organización contar con elementos para conducir, evaluar y controlar lo más eficazmente posible el curso de sus operaciones, facilitando la toma de decisiones..
- ✓ Monitoreo: Resulta necesario que todo el proceso sea supervisado permanentemente, a efectos de dotarlo de la flexibilidad necesaria para reaccionar dinámicamente, tendiendo a cumplimentar óptimamente los objetivos de control.

#### **2.4. LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO:**

No debe tomarse al control interno como que de su mera existencia y confiabilidad se erradicará totalmente la corrupción, las prácticas dañinas y la negligencia e ineficiencia de las organizaciones del sector público.

El control interno solo nos asegura razonable, no absolutamente, de que los objetivos de control trazados se logran, minimizando los riesgos de ocurrencia de situaciones no deseadas.

#### **2.5. ROLES Y RESPONSABILIDADES DE CADA NIVEL EN EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

Resulta necesario definir qué papel juega cada nivel de la organización en el sistema de control interno:

**Rol de la Dirección:** La Dirección o máximo nivel de la organización es la responsable directa del control interno, es la que tiene la decisión final sobre el resultado de los controles y las medidas a tomar con respecto a las recomendaciones de los auditores y controladores, así como de establecer la política y objetivos de control.

La función de la alta gerencia o directores debe limitarse al establecimiento de pautas y a la supervisión necesaria sobre el cumplimiento de esos controles.

Por otra parte, los niveles de línea y gerencia intermedias serán responsables efectivamente en sus áreas, tomando las medidas necesarias dentro del alcance de las funciones que les hayan sido delegadas. Los empleados de las líneas operativas, por su parte solo cumplen pautas de control interno establecidas con un nivel decisorio.

Al respecto, en la ley 24156 se define el rol de la Dirección en el Art. 101:

*“ La autoridad superior de cada Jurisdicción o Entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable del mantenimiento y de un adecuado sistema de control interno que incluirá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo y la auditoría interna. (6)*

**Rol del auditor interno:** El auditor interno no es responsable primario de establecer y mantener los controles internos, si no que va a evaluar la efectividad de los sistemas de control, sobre la oportunidad o resultados, de lo que dará cuenta al nivel superior.

Debe quedar claro que la función del auditor interno no es establecer las políticas de control ni tomar las decisiones estratégicas con respecto a ellos, facultad exclusiva de los máximos niveles. Su función debe ser la de añadir valor agregado a la organización, proponer y recomendar cursos de acción a seguir sin contar con la decisión de implementarlos. Su función de asesoramiento y evaluación.

Pueden poseer habilidades de diseño de controles en determinadas situaciones, tales como cuando forman parte de comités de auditoría, realizan revisiones de consultoría interna, se les solicita asesoramiento sobre asuntos puntuales, dentro de la evaluación del sistema de control, etc. pero en todas estas situaciones el producto de su tarea va a ser un informe con recomendaciones, quedando su implementación a cargo de la alta dirección del ente.

Al respecto, en la ley 24156 se define a la auditoría interna como un servicio a la organización, conforme lo estipulado en el Art. 102 *“...La auditoría interna es un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades a que hace referencia esta Ley, realizada por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna. Las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen...” (6)*

**Papel de los terceros:** no implica responsabilidad ni forman parte en el proceso de control interno. A estos efectos no debe confundirse el papel y colaboración que puede tener la acción de los terceros en el control de ciertas acciones de la organización.

Estos terceros requieren información comprensible y útil. Este tipo de controles no son de carácter interno, porque no forman parte de la estructura del ente. Como ejemplo pueden citarse la acción de las ONG, que realizan relevamientos sobre comercios, pero que son externas a la organización en si.

## **2.6. DEFINICIÓN DE AMBIENTE DE CONTROL.**

Siguiendo las definiciones de ambiente de control, establecidas por la Sindicatura General de la Nación- Órgano rector de control interno de acuerdo a la Ley 24156- estamos ante lo siguiente:

*“ 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 del grado*

*en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales. Es, fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección, la gerencia, y por carácter reflejo, los demás agentes con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados.*

*Fija el tono de la organización y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto.*

*Constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios, operadores y reglas previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización....” (7).*

De acuerdo a esta definición, el grado que alcance el ambiente de control-malo, regular adecuado u óptimo- enmarcará el espíritu y el tono en el cual se desenvolverá el accionar sustantivo de la organización y el cumplimiento de sus objetivos.

### **3. RELACIÓN ENTRE CONTROL INTERNO Y AMBIENTE DE CONTROL**

Como hemos visto el ambiente de control se definió básicamente, como la predisposición de toda la organización a realizar controles. El ambiente de control es un componente esencial del sistema de control interno, y considero que él más importante de todos ellos.

La importancia del ambiente de control con respecto al sistema de control interno radica en su propia debilidad y/o fortaleza.

Esto implica que un ambiente de control sumamente débil aumenta las posibilidades (riesgo) de que la organización sufra perjuicios y/o efectos no deseados. Es por eso que tiene suma importancia establecer que la fortaleza del ambiente de control refuerza la confianza que debe depositarse en los sistemas de control interno. ***La eficiencia de los sistemas de control interno es directamente proporcional a la fortaleza del ambiente de control.***

Un sistema de control interno eficiente, con un ambiente de control fuerte reduce significativamente los riesgos de que la organización sufra perjuicios derivados de prácticas corruptas o negligentes puede aumentar la eficiencia de la organización y la eficacia de las acciones encaradas, con el consiguiente aumento del valor agregado y la optimización de los resultados esperados. También garantiza que la conducción contará con información confiable y oportuna para la adecuada toma de decisiones.

Otro elemento a tener en cuenta cuando se evalúa el sistema de control interno tiene que ver con el equilibrio entre controles de tipo soft y hard.

Los controles de tipo hard son aquellos que tienen que ver con lo formal o procedimientos formales de control, por ejemplo políticas y procedimientos, estructuras organizativas, burocracia, procedimientos formales restrictivos y toma de decisiones centralizadas.

Por el contrario los controles de tipo soft tienen que ver con lo informal e inciden directamente en el ambiente de control, a saber: competencia, confianza, altas normas éticas, un fuerte

liderazgo, altos valores personales, expectativas, etc.. Del equilibrio de estos conceptos dependerá si el sistema de control interno es confiable o no.

Como ejemplo se tienen organizaciones de fuerte reglamentarismo que han sufrido grandes perjuicios y son completamente ineficientes y otras organizaciones en que no existen tales reglamentos, pero su ambiente de control es confiable por la alta calidad del personal que componen las estructuras, y que cumplen con los objetivos trazados sin mayores problemas.

Para que un control reglamentarista funcione óptimamente tiene que darse el supuesto que primero las normas estén formalizadas, luego que sean cumplidas y por último que sean de fácil cumplimiento. De nada sirve tener reglamentos que nadie respeta o que cuando se cumplen causen perjuicios a la organización.

Por el contrario, la ausencia total de controles hard, aumenta las posibilidades de incurrir en malas prácticas, porque al no existir parámetros de base a ser seguidos, los controles estarían librados al uso y costumbre de la organización o al arbitrio del funcionario de turno, con los riesgos que esto implica.

En la actualidad debe hablarse también de una “cultura del control”, más relacionada con los controles soft, donde debe hacerse hincapié en el autocontrol y en la autoevaluación. Este concepto permite que las actitudes asumidas por el personal del ente se realicen en un marco de calidad tendientes a la mejora continua de los procesos, lo que implica planeamiento, organización, correcta asignación y aplicación de los recursos, facilitando la toma de decisiones correlacionadas con los objetivos de la entidad. Para ello es fundamental la capacitación y el óptimo uso de las herramientas laborales, informáticas en especial, la aplicación correcta de la normativa y el manejo adecuado de indicadores de gestión.

Por otra parte el compromiso del personal con el control interno es otro aspecto fundamental del sistema y tiene que ver esencialmente con el componente ético.

En definitiva el control interno puede ayudar a que la organización cumpla sus objetivos trazados a prevenir pérdidas de recursos y a la obtención de información financiera fiable, reforzando la confianza sobre si el organismo cumple con las normas y leyes aplicables , facilitando la gestión de resultados, evitando efectos no deseados.

Con el control interno no puede lograrse garantizar el éxito de una entidad o inclusive su supervivencia, no puede asegurarse fehacientemente la fiabilidad de la información financiera y tampoco con certeza absoluta el cumplimiento de leyes y normas aplicables, pero si se pueden minimizar los riesgos a los cuales la organización se ve expuesta, emitir información de calidad, y evaluar adecuadamente el resultado de sus acciones.

### **3.1. TIPOS DE CONTROLES ÚTILES y BUENAS HERRAMIENTAS DE CONTROL:**

Los tipos de controles pueden clasificarse en:

- **Preventivos:** Son los que evitan, mediante una acción ex-ante, que ocurran situaciones

no deseadas. Es el caso típico de los controles por oposición.

- **Detectivos:** Son aquellos que se realizan ex-post, es decir cuando los hechos sujetos a control ya se han producido. Es el caso típico de diferencias de inventario o de los faltantes de caja.
- **Directivos:** Son aquellos controles que estimulan o provocan un hecho deseable. Es el caso de normas de seguridad e higiene, que estimulen entre el personal las buenas prácticas laborales, con el objeto de reducir los siniestros.
- **Mitigantes y compensatorios:** Son aquellos controles que compensan, al menos parcialmente un: control que no existe o que es excesivamente costoso. Son los llamados procedimientos alternativos,

Por su parte, las buenas herramientas de control podrían resumirse en:

- ✓ Creación de un ambiente consciente de control: Ya me he explayado en cuanto a este punto, es la parte más significativa del sistema de control interno.
- ✓ El establecimiento de adecuadas políticas, procedimientos y estándares.
- ✓ Permiten que la organización cuente con reglas claras sobre las acciones a seguir en cada caso
- ✓ Adecuada separación de tareas y funciones: Es otro elemento muy significativo, por cuanto una adecuada separación de funciones, incrementa el compromiso de control por conflicto de intereses y facilita la implementación de controles por oposición.
- ✓ Autorización y aprobación de acciones. Es esencial para un buen sistema de control que exista una adecuada política de autorizaciones. Este concepto debe ser adecuadamente implementado, ya que su exceso puede ser causa de sistemas burocráticos
- ✓ Protección física y de datos. Es otro elemento esencial del sistema de control, sobre todo en organizaciones donde los elementos físicos están directamente relacionados con sus fines.

Igualmente se debe tener en cuenta, con respecto a los datos, que hay dos tipos de riesgos a considerar respecto de ellos: Un riesgo sobre la divulgación de ciertos datos en algunas áreas y otro en cuanto a la recuperación de los mismos, lo que está directamente relacionado con la política de archivos. Un buen sistema de control interno debería optimizar la política de control y gestión sobre estos aspectos, que muchas veces son dejados de lado y ocasionan perjuicios serios a la propia organización. La divulgación de datos sensibles, en muchos casos, ha sido fuente de corrupción. así como también la falta de política de conservación de la documentación, que en ciertos casos ha permitido hasta la extinción de causas judiciales.

### **3.2. LOS RIESGOS MAS COMUNES EN UNA ORGANIZACIÓN PÚBLICA:**

Definiendo riesgo como la probabilidad de ocurrencia de un efecto no deseado que puede comprometer el cumplimiento de los objetivos trazados, pueden definirse principalmente las

siguientes situaciones.

- ✓ Registros e información errónea.
- ✓ Falta de adecuación a normas establecidas.
- ✓ Interpretación propia de normas confusas.
- ✓ Componente político.
- ✓ Restricciones presupuestarias.
- ✓ Desgano y falta de motivación del personal.
- ✓ Conflictos internos.
- ✓ Políticas de administración inadecuadas y del proceso decisorio.
- ✓ Insatisfacción pública o nivel inserción social del organismo.

Como buena práctica en la gestión de riesgos, en línea con lo que se expone en el informe COSO II se recomienda la realización de un mapa de riesgos a ser elaborado en base a indicadores.

En el caso de SIGEN en forma anual se elabora un mapa de riesgos asociado a cada jurisdicción/organismo en el cual se estiman diversos indicadores que permiten una óptima gestión de los riesgos asociados a cada ente integrante del universo de control.

### **3.3 ESQUEMA DE CONTROL INTERNO VIGENTE A NIVEL NACIONAL:**

Las características del sistema de control interno a nivel nacional según lo establecido en la ley 24156, de Administración Financiera, está conformado por la Sindicatura General de la Nación, órgano normativo, de supervisión y coordinación, y por unidades de auditoría interna constituidas en cada jurisdicción y entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional. (6)

A su vez la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad es responsable de mantener un adecuado sistema de control interno, incluyendo los instrumentos de control previo y posterior.

Así lo dispuesto en el Art. 98 de la Ley 24156, en cuanto al rol de la Sindicatura General de la Nación, en el sistema de control interno gubernamental:

*“.....ARTICULO 98.- Es materia de su competencia el control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo Nacional y los Organismos Descentralizados y empresas y sociedades del Estado que dependan del mismo, sus métodos y procedimientos de trabajo, normas orientativas y estructura orgánica....” (6)*

A su vez en el Art. 104 Inc e) de la Ley 24.156 se asigna a la Sindicatura *“....Supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, facilitando el desarrollo de las actividades de la Auditoría General de la Nación...” (6)*

Debe señalarse que el control previo era ejercido por el Tribunal de Cuentas de la Nación. - liquidado de acuerdo a lo establecido la citada ley 24.156- pero luego de la sanción de esta ley este control previo pasó a ser un instrumento exclusivo de los administradores, ya que el control se integra a cada uno de los procesos, como un elemento más de la actividad de la administración.

Aquí cabe responder a una vieja cuestión que no es comprendida en muchos casos como la que respecta a la independencia de criterio de los auditores internos del Poder Ejecutivo Nacional. Es evidente que al cumplir funciones de control interno, la Sindicatura General de la Nación, debe controlar para el Poder Ejecutivo, e informar a este sobre los hallazgos, recomendaciones y seguimientos que realice. Esas son las funciones que establece la normativa vigente. En el art-104 inc k de la Ley 24.156 queda muy clara esta competencia, con lo cual, en mi opinión, no deja margen de duda alguna al respecto:

La SIGEN debe “...Poner en conocimiento del Presidente de la Nación los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público...” (6)

Es claro que como cualquier sistema de auditoría interna- tanto en lo privado o en lo público- quien tiene la facultad para aplicar las correcciones que correspondan a los hallazgos y observaciones del auditor es la alta autoridad de la organización, o sea su Órgano Ejecutivo.

El control externo es ejercido por la Auditoría General de la Nación y el poder acusatorio/penal debe ser competencia del Poder Judicial.

Al respecto señalaba el ex-titular de la SIGEN Daniel Reposo “ *El concepto de control en un sentido coercitivo todavía persiste en la sociedad, porque durante muchísimos años, desde 1870 hasta 1992, fue el modelo predominante. Por el contrario, desde 1993 comenzó a implantarse otra noción más afín a la idea de control contributivo...*”..(8)

También debe citarse la opinión de Jorge Fernando Santiago “ *Es en este marco general, caracterizado por la valorización de la evaluación y la fiscalización, es que se inaugura en la Argentina en los años 90 un proceso novedoso de institucionalización de organismos de control, como la Sindicatura y la Auditoría General de la Nación y sus similares en los niveles subnacionales como las Auditorías Generales de la Ciudad de Buenos Aires y otros organismos similares que rompen con el modelo de fiscalización tradicional de los Tribunales de Cuentas...*” (9)

Esta visión del control no es compartida por todas las jurisdicciones del país. En algunas de las provincias se ha adherido a este esquema de control- casos Salta o Capital Federal-, en otras parcialmente y varias más ejercen el control externo por medio de los Tribunales de Cuentas, sin advertirse que existan instituciones que realicen control interno, entendido a éste dentro del esquema COSO. Este modelo, a diferencia del esquema sistémico instituido por la ley 24.156, tiene como objetivo principal controles formales, normativos y presupuestarios sobre los funcionarios, Organismos y Jurisdicciones y aprueban o rechazan las cuentas de inversión. Es así como este puede juzgar conductas, emitiendo fallos e imponiendo sanciones bajo juicios de responsabilidad y juicios de cuenta.

Dentro de este esquema no se advierte en muchas administraciones la existencia de controles contributivos o de gestión, existiendo inclusive en algunas la práctica del control previo, asimilando control previo no a la identificación de manera preventiva de situaciones que

generen riesgos, si no a la autorización de actos de naturaleza orgánica, propios de los responsables de cada ente.

Es por ello, que, a efectos de auditar la gestión y resultados de diversos programas y no solo centrarse en aspectos financieros normativos y presupuestarios, es que se desarrolló la Red federal de Control Público, con el objeto de evaluar aquellos programas y/o políticas de gobierno en que se involucran distintas jurisdicciones que, como ya se ha visto, tienen visiones distintas del control público. En el marco de la Red Federal se realizan auditorías conjuntas y actividades de intercambio técnico entre SIGEN, las UAI y los Órganos de Control incorporados a ella, siendo una de sus mayores fortalezas en que las auditorías son realizadas por técnicos de cada jurisdicción, conocedores de la realidad y problemáticas locales, lo que posibilita la creación de un método articulado y federal para un control más eficaz, que atienda a las particularidades de cada región.

### **3.4 CONTROL FISCALISTA VERSUS ENFOQUE DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.**

Una de las cuestiones que se deben tener en cuenta a la hora de abordar esta problemática es la visión fiscalista, punitiva y fundamentalmente ex-post impulsada por ciertos organismos de control.

Esta visión centra sus actividades de control en cumplimientos normativos presupuestarios y legales, cosa que no basta para que una organización funcione de manera eficiente, económica y eficaz.

En mi opinión, no es contraproducente ni contradictoria la compatibilización de ambos enfoques.

No existe impedimento para que esta visión de evaluar el control interno- y por ende el monitoreo del cumplimiento razonable de objetivos y de resultados -sea realizada conjuntamente con funciones jurisdiccionales. De hecho, hay jurisdicciones que si lo hacen, con muy buenos resultados.

Lo que si hay que tener en cuenta es que la auditoría punitiva por si sola no resuelve las causas que originan los problemas, ni permite el monitoreo del cumplimiento de objetivos, ya que solo castiga y encuentra responsables de realizar ciertos actos, pero no resuelve la raíz de la cuestión, que continúa subyacente, posibilitando que se sigan produciendo los efectos no deseados sobre la organización.

Por ello, se sostiene que un adecuado sistema de control interno y un fuerte ambiente de control contribuyen de sobremanera a, si no erradicarlos, por lo menos a minimizar los riesgos asociados, incluyendo a la gestión pública en un proceso de mejora continua.

Al respecto, Alberto Del Pino ex- Subgerente de Procedimientos Internos y Control de Calidad de la SIGEN en su Artículo titulado “Auditoría contributiva y la nueva relación auditor/auditado” publicado en la Revista Sigen nro. 2 de Mayo de 2011 sostiene que “...En

*este sentido, el Sistema de Gestión por Resultados constituye una herramienta efectiva de planificación y control, orientada a imprimir unidad de concepción y de acción a la multiplicidad de dependencias y organismos de la Administración Pública Nacional. Esta visión, implica avanzar en cambios sobre la modalidad de control que tradicionalmente ha sido instrumentada en la administración pública, para considerar el desempeño organizacional en función de los resultados y no sólo en referencia al cumplimiento de normas y procedimientos...” (10)*

### **3.5. LA RELACIÓN ENTRE EL CONTROL INTERNO Y LA RENDICIÓN DE CUENTAS. EL PROBLEMA DE LA PRESENTACIÓN Y LA INTERPRETACIÓN DE LA INFORMACIÓN .**

Aquí se plantea un tema relevante de por sí que está relacionado con la información emitida por los entes . Es sabido que en materia de sector público existen problemas significativos con respecto a la información que se emite, sea por falta de oportunidad, por inconveniente o muchas veces porque resulta incomprensible por parte de quienes deben tomar decisiones con respecto a ella.

No debe perderse el norte, sobre que en la época actual, la información, es el activo clave para la gestión de cualquier ente, dado que tenerse en cuenta que la información implica toma de decisiones y si esta no es confiable, útil y oportuna no sirve como elemento para evaluar la gestión o mínimamente adoptar cursos de acción adecuados.

*Cual sería la relación entre el control interno y la rendición de cuentas? **es que siendo la rendición de cuentas un informe sobre el comportamiento de los funcionarios al momento de justificar sus actos antes el ciudadano este debe estar en condiciones de comprender e internalizar dicha información a fin de tomar la decisión de aprobar o desaprobar la actuación de sus mandatarios. Y si el sistema de control interno no es el adecuado, tampoco lo será la emisión de información emitida.***

A nivel gubernamental, se pueden citar casos reales de órganos de control gubernamental que emiten fallos sobre cuentas de organismos interjurisdiccionales 2 años más tarde de la recepción de los estados contables o rendiciones para su tratamiento, lo que impide a los legisladores y terceros tomar decisiones oportunas. O el caso de las demoras del armado y tratamiento de la cuenta de Inversión-Rendición de cuentas de los más altos niveles de Gobierno- en varias jurisdicciones, lo que sumado a muchas veces el lenguaje técnico y abundante en gráficos, datos e incisos incomprensibles para el común de las partes de interés- no permiten de ninguna manera su internalización para tomar decisiones.

Estos son casos de deficiencias en los procesos de control interno de los entes involucrados en los que las autoridades responsables no buscan o no saben subsanar, siendo una de sus mayores responsabilidades el controlar la adecuada emisión de información a terceros.

Las normativas de los diferentes organismos de control tales como la Comisión Nacional de

Valores, el Banco Central de la República Argentina o las derivadas de la Unidad de Información Financiera, establecen la obligatoriedad de las entidades sometidas a su control de mantener adecuados sistemas de control interno, con el objeto de, no solo minimizar riesgos no deseados o incumplimientos normativos, sino que sirvan de vehículo para que la emisión de información sea lo más veraz, oportuna, útil y confiable posible. Idéntica apreciación debe hacerse con respecto a la comprensión de la información por parte de los terceros:

Al respecto, las Normas Generales de Control Interno, emitidas por SIGEN establecen, respecto a la rendición de cuentas, que estas rendiciones forman parte de uno de los 5 componentes del Ambiente de Control que abarcan la integridad y valores éticos de la organización; los mecanismos para la supervisión por parte de las autoridades, la estructura organizacional -con la pertinente asignación de autoridad y responsabilidades-; el proceso para la incorporación, desarrollo y retención de personal competente; y la implementación de mecanismos de medición de desempeño, motivación y rendición de cuentas.

Así tenemos *“Principio 5: Responsabilidad y rendición de cuentas Se deben establecer claramente las responsabilidades respecto del cumplimiento de los objetivos, así como respecto de la implementación y funcionamiento de los controles internos necesarios para reducir los riesgos que pudieran afectar el logro de tales objetivos, especificando asimismo los pertinentes mecanismos de rendición de cuentas...”*

En relación a ello debe observarse que en la información gubernamental existe una dependencia excesiva, en mi opinión, de información no útil en la emitida por entes estatales, la cual se basa casi exclusivamente en la contabilidad presupuestaria. Y esta información debería basarse mucho más en criterios contables que presupuestarios, adicionalmente de estos ser congruentes entre distintas jurisdicciones.

Sostiene Angel Gurruchaga que *“ El avance en tamaño y complejidad de los gobiernos no ha sido acompañado por los sistemas de seguimiento e información, no se ajustan a la demanda de la nueva situación. La tradición mantiene a la administración pública bajo la tutela de un Presupuesto Público que en esencia responde a las exigencias de restricción a las facultades del poder Administrador. Pero a este Sistema Presupuestario se le han efectuado numerosos ajustes para atender las demandas que requiere el escenario señalado, de lo que resulta un sistema resentido en su objetivo originario sin satisfacer la producción de información apta para la gestión ni la solicitada para la evaluación. ...” (11)*

También se registra una desarmonización de la información emitida por la contabilidad gubernamental lo que impide, sin un trabajo previo, lograr conclusiones homogéneas sobre información consolidada proveniente de distintas fuentes.

Se citan al respecto las conclusiones del 20 Congreso de Profesionales de Ciencias Económicas realizado en la ciudad de Salta en el Año 2014, que en su parte pertinente reza: *“ La contabilidad gubernamental es imprescindible para el gobierno y control de recursos públicos,*

*de bienes, obligaciones patrimoniales y de ejecución presupuestaria para rendir cuentas de la gestión; debe brindar información armonizada y comparable entre administraciones públicas - nacional, provincial y local- y con estadísticas internacionales. Se requiere normatización integradora, por lo que se solicita que FACPCE continúe sus esfuerzos de emisión de RTSP, convocando a participar al sector académico, órganos rectores y/o responsables de emisión de normas y del control, como también a los usuarios.*

Por otra parte en las conclusiones de dicho Congreso se manifiesta que “ *Las RTSP N° 1 y 2 de FACPCE constituyen aportes técnico-profesionales que pueden ser adoptados por administraciones públicas del país: permiten brindar información útil a distintos usuarios. Respecto a su aplicación, en términos generales, se verifica que se llevó a cabo en las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Mendoza, Santa Fe, San Juan y CABA, no así en las restantes jurisdicciones del país.*

En síntesis, la comprensión de la información es un reaseguro de la transparencia de los actos de gobierno, por cuanto permite a las partes de interés conocer adecuadamente la gestión gubernamental.

#### **4. CONCLUSIÓN:**

Por todo lo expuesto, resulta evidente que el combate contra los actos perjudiciales para organizaciones públicas *no puede centrarse únicamente en el marco punitivo, o en el control previo, reglamentario y/o presupuestario, sino que deben establecerse herramientas que permitan prevenir los actos no deseados, y no solo actuar cuando estos ya han sido consumados, dificultando la comisión de estos hechos lo más posible.*

Es por ello que se sostiene que un adecuado sistema de control interno, con un ambiente de control fuerte, permite minimizar los riesgos derivados del posible comportamiento incorrecto de funcionarios y de incurrir en errores antes de que estos se manifiesten, detectar fallas luego de producidas a fin de que no vuelvan a repetirse e informar a quien corresponda a fin de facilitar la toma de decisiones, optimizar procesos y dotar de valor agregado a la operatoria de todo el ente, formulando las recomendaciones correspondientes y tendiendo a la máxima aproximación a los resultados esperados y los objetivos planteados, optimizando el proceso de economía, eficacia y eficiencia de toda la organización pública. .

Asimismo también debe hacerse hincapié en relacionar fuertemente el componente del Ambiente de Control con la información emitida, por cuanto esta es la base de la rendición de cuentas de los funcionarios y si esta información no es confiable ni comprensible, tampoco lo será la justificación de los actos de gobierno, cosa que atenta contra la transparencia de dichos actos y la evaluación del resultado de las actividades relacionadas.

Al respecto es dable señalar las palabras del ex-Síndico General de la Nación Dr. Daniel Reposo en las Jornadas de Intercambio en Materia de Control Público entre Argentina y Colombia, “*la labor del funcionario público es la de servir al bien común, para ello se requiere*

*un ambiente de control adecuado, que a su vez debe ser generado por quien gestiona... (12)*

Como síntesis, debe concluirse que el fortalecimiento del ambiente de control, la concientización del personal sobre la conveniencia de las ventajas de trabajar en un ambiente exento de suspicacias, y sobre todo, la introducción de un fuerte compromiso ético de los funcionarios sobre los cuales recae el poder de decisión permitirá, si no erradicarlos, por lo menos atenuar los efectos de los actos corruptos, ineficientes, erróneos y/o irregulares, mejorando sensiblemente la gestión gubernamental, y la obtención de los resultados esperados siendo necesario trabajar y hacer hincapié en la implementación de políticas que fomenten la transparencia-entendiendo transparencia como información útil, oportuna y comprensible- y una muy fuerte penetración de la cultura del control, modificando las conductas necesarias, en todos los estamentos de la Administración Pública, hecho que a pesar de los significativos avances de los últimos años, en determinadas organizaciones todavía se encuentra en estado incipiente.

Dicha cultura del control debe abarcar el ejercicio del mismo desde un enfoque no meramente fiscalista y punitivo-donde se penaliza al funcionario pero no se atacan ni se evalúan las causas que facilitan la comisión de hechos perjudiciales para la organización- si no ya de la evaluación de la gestión, del ambiente de control y del monitoreo de los resultados esperados y del cumplimiento de objetivos, siendo fundamental *la emisión de información útil, comprensible, confiable y oportuna, que realmente posibilite la adecuada rendición de cuentas por parte del funcionario gubernamental, la evaluación del resultado de su gestión y su comprensión por parte de todas las partes de interés.*

#### **Bibliografía y fuentes utilizadas.**

- (1) Informe COSO (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS), de 1992,
- (2) Informe COSO II (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS), de 2004
- (3) Gilberto Villegas “Control interno y Auditoría de Bancos”
- (4) Cuadernos de Estudios Empresariales, N° 6. Servicio de Publicaciones UCM. Madrid

1996

- (5) <http://www.lavanguardia.com/economia/20130218/54365423401/nick-leeson-principal-delito-banca-estupidez.html>
- (6) Ley 24156 ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO NACIONAL
- (7) Sindicatura General de la Nación “ Normas Generales de Control Interno”
- (8) Revista SIGEN –Pag. 23 Año 1 nro 1 Octubre 2010.
- (9) Los organismos de control: de la fiscalización normativa a la evaluación integral XVII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Cartagena, Colombia, 30 oct. - 2 Nov. 2012
- (10) “Auditoría contributiva y la nueva relación auditor/auditado” publicado en la Revista Sigen nro. 2 de Mayo de 2011
- (11) “ Contabilidad y presupuesto en la Administración pública..” Angel Gurruchaga
- (12) “Jornada de Intercambio en Materia de Control Público entre Argentina y Colombia” celebradas en SIGEN el 13/11/2013.