

Modelos de Gestión Pública. Viejos y nuevos desafíos.

Introducción

El Estado en sus distintas formas administrativas: i) autocrática; ii) burocrática o iii) gerencial continúa siendo el centro de la discusión y de la atención política. Su peso en la economía, su bagaje institucional y su sustancia ideológico-simbólica, lo hacen referente permanente en cualquier momento de la historia moderna o pre-moderna.

La cuestión es anticiparse a qué tipo de Estado se tendrá a futuro dentro del estadio de desarrollo del capitalismo contemporáneo ante el análisis atento de las formas que se privilegiaron para construir la sociedad y el estilo de la cultura prevaleciente.

Si se logran identificar los ejes de sustentación del Estado como emergente de una sociedad que reclama de espacios, soberanía, seguridad, manutención, servicios, identificación, entre otros requisitos, será posible darle un mayor sentido histórico a como se fueron gestando las distintas estrategias de dominación desde el aparato público.

En el presente trabajo se trata de identificar la base de legitimación del Estado como referente privilegiado de los distintos estadios de desarrollo y anticipar posibles otros ejes de consolidación en función de los cuales entender la dinámica de la reforma o transformación de las prácticas, instituciones y roles de los actores gubernamentales.

Los ejes de sustentabilidad del Estado y sus formas de administración

La coacción y la cohesión

Las distintas escuelas y enfoques sobre la emergencia del Estado como núcleo condensador de formas de dominación e instrumentos de administración, suelen ocultar elementos estructurales que permitan a lo largo de la historia de distintas civilizaciones occidentales u orientales identificar ejes de articulación sobre los cuales se fueron construyendo las distintas estrategias de administración estatal.

De todas formas, si bien lo expuesto (identificación de elementos estructurales) podría ser un aporte a la conceptualización de distintos modelos de gestión estatal, la base previa, el sustento o basamento sobre el cual discurre cualquier eje articulador que fuera funcional a una teoría suficientemente abarcativa de la emergencia del Estado, apunta a destacar la gobernabilidad y a la legitimidad como elementos fundantes y condicionantes.

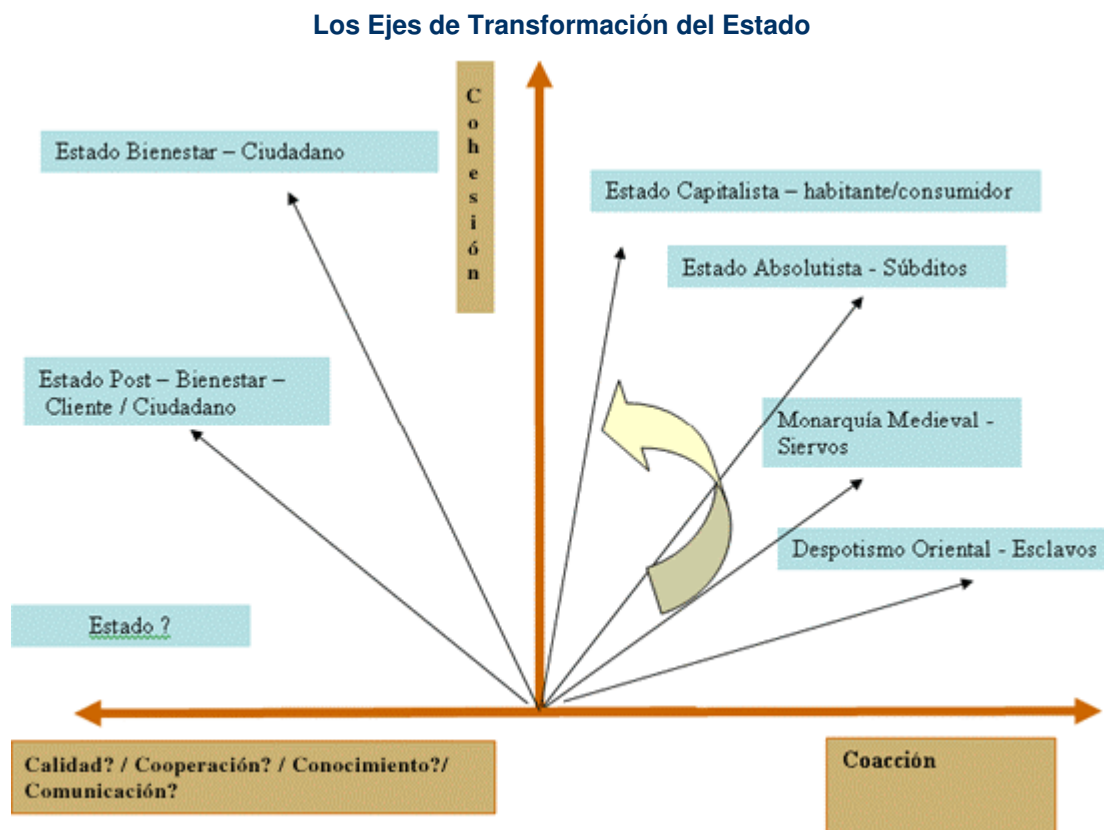
Por gobernabilidad, debemos entender a la capacidad hegemónica de un gobierno de dar cabida a los distintos intereses que conforman una sociedad según el régimen político imperante y articular esquemas de conducción que permitan consolidar soluciones de corto, mediano o largo plazo en la agenda de temas prioritarios fijados por los actores sociales y económicos. Por legitimidad, entendemos a la lógica de la existencia misma del Estado como emergente necesario de una sociedad que reclama una institucionalización de prácticas, consensos o dominios que sea funcional a sus necesidades de perpetuación y subsistencia.

Sin capacidad de dar sustento a los requerimientos de una sociedad por más precaria que sea en el nivel o estadio de desarrollo que fuera, el Estado perdería su legitimidad y por lo tanto, otras figuras “coordinadoras” serían demandadas con capacidad de ordenar, mandar o servir según sea el caso, a la sociedad en su conjunto.

En ese orden de prioridades, primero, la sociedad, luego el Estado y finalmente el modelo de gestión, surge claramente que es la sociedad la que define tales elementos, claramente acotada por el estilo de dominación o representación imperantes, es decir, por el modelo de sujeción impuesto que hace que sean algunos los que deciden y otros los que se ajusten a tales reglas de juego.

En atención a tales aclaraciones previas, podríamos identificar al menos dos ejes de condensación que explicarían la forma de organización estatal relevante al menos desde las primeras culturas de hace 5.000 años atrás hasta nuestros días con distintos grados de conformaciones administrativas. Dichos ejes sería: i) la coacción y ii) la cohesión.

Desde el eje de la **coacción** el Estado surge como garante de un proceso de construcción material cuyos logros serán administrados más adelante en la historia por el Estado ampliado conforme el eje de la **cohesión**. Ambas manifestaciones estatales dan cuenta de la evolución histórica en la construcción de las formas estatales que van desde el despotismo oriental hasta el Estado de Bienestar según una secuencia de estadios de avance los cuales son sintetizados en la siguiente figura.



La **coacción** es el eje que explica la legitimación de la irrupción del Estado como garante de la seguridad y la defensa de lo común (fronteras y espacio territorial). Es básicamente el primer

servicio por el cual el Estado es reclamado como agencia articuladora de poder y de monopolización del uso de la fuerza (Ch. Tilly, 1990)

Es el eje hobessiano a partir del cual las sociedades encontraron su primera forma de organización. Las cristalizaciones público administrativas más relevantes se orientan hacia las instituciones que representan a la fuerza armada del Estado (seguridad interna y externa), a la defensa de las fronteras, al desarrollo del espacio interior, caminos, puentes, puertos, medios de transporte, identificación y desarrollo de los recursos materiales básicos, la tributación y al diseño de símbolos de soberanía que faciliten la condensación ideológica y a la emergencia de la simbología de la unificación nacional o imperial.

Por su parte, la **cohesión** es el eje que reclama la sociedad una vez organizada como Nación y está sustentada mediante un Estado que ya ha logrado consolidar sus fronteras y ha penetrado los ámbitos territoriales que le dan sustento material.

Es el segundo paso histórico hacia la modernidad y hacia la integración social mediante la cual la ciudadanía surge como un valor nuevo (o al menos superador del concepto de ciudadanía acotada que tenían los griegos o los romanos) que adhiere y reclama regímenes representativos que reconozcan las necesidades de integración y de participación de los ciudadanos.

Dentro del eje de la cohesión, las instituciones más representativas son aquellas directamente vinculadas con la capacitación, el seguro social, los derechos humanos, la protección de los más vulnerables, la distribución del ingreso, la ecología. El valor fundante de este nuevo Estado sería el de la solidaridad organizada desde un Estado actor y distribuidor, en contrapartida al del Estado de la coacción cuyo valor preponderante es la obediencia.

En el primer eje de condensaciones estatales (la coacción), la autocracia surge como la forma más común de administración en atención a la tipicidad de los regímenes de gobierno prevalecientes (despotismos, monarquías no constitucionales). Este estilo de administración será funcional a prácticas de exclusión y de prebendas y reflejará un Estado más proclive a mandar que a servir. (L.C. Bresser- Pereira, 2004)

El segundo eje muestra la evolución histórica del Estado surgido a partir de la irrupción de los estados nacionales con regímenes de gobiernos de mayor amplitud representativa y con estructuras de equilibrio de poder (República) cuya consolidación actual es el Estado de Bienestar o Welfare State.

Es en este medio donde aparece la burocracia como el elemento emergente de una forma impersonal de administrar el Estado, con cargos públicos que no se apropian de la función, con exigencias de profesionalismo y de racionalidad en el ejercicio del cargo. Será Max Weber quien definirá con precisión el rol y funciones de la burocracia, la cual, asume como un actor relevante en el marco de la promoción y administración de las instituciones estatales. (O. Guerrero, 1986)

Es de resaltar que la acumulación de la "estatalidad" conforme los ejes propuestos debe ser la forma de entender la dinámica de evolución de las formas de Estado en sus manifestaciones administrativas.

Los rasgos o cristalizaciones institucionales de la **coacción** continúan vigentes en el Estado amoldado por el eje de la **cohesión** ya que el primero es un presupuesto para que el segundo eje defina un nuevo Estado. Se deberá seguir construyendo y manteniendo una infraestructura económica, se deberá seguir prestando servicios de seguridad, cobrar impuestos, vacunar imperativamente, controlar que los padres envíen a sus hijos a la escuela, entre otras tantas funciones coactivas. Sólo a partir de la instancia del primer Estado, puede surgir otro y no reemplazándolo sino superándolo en la ampliación de funciones, no en la eliminación de unas sobre otras. (O.Oszlak, 1985)

El eje de la **coacción** y el eje de la **cohesión** presuponen una constelación de instituciones administrativas que se perfilan adecuadas para que la función principal del Estado sea materializada. Ambos Estados definidos por sus funciones se fueron gestando a lo largo de la historia occidental sin que fuera posible identificar hitos indelebles, como puntos de ruptura a partir de los cuales, era posible entender la prevalencia del uno sobre el otro.

Probablemente, la Revolución Francesa dio inicio definitivo al Estado post autocrático. Probablemente, la caída del muro de Berlín marcó el inicio del Estado post burocrático. Ambos hechos se reflejaron con distintas consecuencias en nuestros países latinoamericanos sin capacidad manifiesta de influir en hitos históricos como los señalados más allá de la gesta independentista de inicios del siglo XIX.

Si estos elementos de condensación de las formas de irrupción estatal coadyuvan a entender la lógica de “acumulación” de Estado y por lo tanto deducir las formas institucionales y administrativas derivadas, la pregunta que cabe hacerse ahora es cuál es o cuáles son los ejes que deberían dar cuenta de la gestación de las nuevas formas estatales y que definirán a futuro el nuevo Estado.

Anticiparse a esa pregunta permitiría entre otras cosas: i) entender los fenómenos actuales que de manera subyacente operan en un nuevo replanteo de la función del Estado; ii) anticipar presiones que definirán en un plazo no necesariamente largo las instituciones representativas de un Estado nuevo; iii) identificar las nuevas formas administrativas que habrá que planificar para dar sustento técnico al nuevo eje de condensación estatal; iv) replantear el rol, la función, la aptitud y la actitud en la que deberá formarse la nueva burocracia o servicio civil.

Los nuevos ejes

Plantearse una respuesta a la pregunta formulada anteriormente implica adoptar una visión de futuro que advierta sobre escenarios en los cuales el Estado debería asumir nuevos roles.

Para ello, es necesario advertir la emergencia silenciosa o manifiesta de nuevas demandas, nuevos actores, nuevas tecnologías, nuevos desafíos, nuevas amenazas que vayan delineando las otras aristas de vinculación Estado - Sociedad hasta ahora no pensadas o no suficientemente desarrolladas.

Conforme las manifestaciones más sensibles de esa vinculación, advertimos, al menos 4 posibles ejes que van formando la emergencia de un nuevo futuro Estado:

- **Calidad:** aglutina y conforma entidades públicas desde el servicio con el objeto de satisfacer las necesidades implícitas y explícitas del ciudadano desde la flexibilidad y la diferenciación

- **Conocimiento:** aglutina y conforma entidades públicas con eje en la capacidad profesional de su capital humano ofreciendo y orientando a la sociedad hacia servicios y capacidades de educación, investigación y desarrollo
- **Cooperación:** aglutina y conforma entidades públicas con eje en la participación y establecimientos de redes de asistencia mutua con delegación y autoridad para el desarrollo de servicios públicos
- **Comunicación:** aglutina y conforma entidades públicas a partir de una exposición permanente hacia el exterior mediada por un alto grado de participación desde los nuevos instrumentos de información y comunicación (TICs)

Cualquiera de estas opciones podrá ser el eje aglutinador a futuro de las nuevas formas del Estado y probablemente podrá dar explicación al presente de manifestaciones o presiones hacia las instituciones públicas como por ejemplo:

- i) servicios de mayor calidad orientados a las necesidades de una población con crecientes exigencias y con capacidad de reclamar y litigar contra las entidades públicas
- ii) programas de protección y/o tutela focalizados según necesidades de grupos sociales emergentes no claramente identificables aún por las instituciones públicas (nuevos pobres urbanos, población rural sin tierras, enfermos de patologías no tradicionales, control y cuidado del medio ambiente, protección de vulnerables, resinserción productiva de la tercera edad, jóvenes sin acceso al mercado de trabajo ni al sistema educativo, drogadicción, economía informal)
- iii) programas de apertura hacia la sociedad en cuanto a una mayor participación en la gestión de programas y proyectos sociales y en el control social de los resultados de la gestión pública en base a transparencia y mecanismos de toma de decisión
- iv) utilización de nuevas formas de comunicación y acceso a las organizaciones públicas a partir de la emergencia de nuevas tecnologías que facilitan un contacto más mediatizado y no necesariamente presencial (Internet, mail, telefonía celular, firma digital, contact-centres) del ciudadano con el gobierno
- v) respuestas a nuevos conocimientos emergentes de los avances tecnológicos que abren nuevas fronteras en la ciencia y de la técnica y que definen nuevos perfiles productivos y nuevos roles estatales tanto para su promoción como para la prevención y tutela de las consecuencias negativas de la post-modernidad en términos sociales (planes de estudio adaptados a la necesidades productivas, investigación de base, socialización del conocimiento científico, nuevo rol de la universidad)
- vi) propuestas de co-administración de organizaciones de la sociedad civil respecto a programas y proyectos públicos compartiendo la utilización de

recursos públicos y el concurso de recursos privados ad-hoc y responsabilizándose por las consecuencias ante la sociedad

Cualquiera fuera el nuevo eje (quizás un poco de cada uno) todas estas nuevas demandas deberán ser atendidas adecuadamente en atención a dos fenómenos independientes que deberá afrontar la nueva forma de Estado: i) la sociedad cambia en función de nuevos valores y roles pero más aceleradamente que antes; ii) las tecnologías de gestión son cada vez más virtuales y más baratas y fáciles de acceder.

Por ello, los nuevos desafíos en relación a los viejos (consolidar un Estado legitimado desde la coacción y la cohesión) implicará la emergencia de una nueva forma de administración pública que deberá sustentarse en:

a) una nueva manera de entender la “disciplina social” (la coacción deberá ser encarada como soporte necesario de un Estado que cumple un activo rol legitimado conforme la sociedad recibe lo que espera de él)

b) una nueva forma de consolidar la solidaridad (la cohesión deberá ser administrada conforme los criterios de economía, eficiencia y eficacia sin exclusiones sociales y dando prioridades de integración comenzando por la indigencia y la pobreza)

c) un (nuevo) planeamiento estratégico que prevea, anticipe y asuma que los cambios sociales y económicos que se van larvando responden a una dinámica cuyas causas primarias responden a complejas articulaciones de presiones subyacentes expresadas en términos de calidad, cooperación, comunicación y conocimiento (entre otros)

d) un nuevo liderazgo a nivel de los organismos públicos que imprima una dinámica proactiva motivando y reconociendo el concurso de recursos humanos profesionalizados y retribuidos conforme su capacidad y compromiso

e) una nueva administración que privilegie la gestión por resultados y la eficiencia a aspirar sea lograda: i) no a expensas de disminuir los beneficios que presta y, ii) a costos menores producto de una mayor implementación de tecnologías de gestión actualizadas y de inversión en el capital humano

Esta agenda de temas prioritarios conforma los lineamientos de la Transformación del Estado (más que reforma) con alcance a los aspectos administrativos y no específicamente a los de la representatividad en democracia. Esta representatividad que denota una creciente debilidad en la construcción actual de hegemonías y capacidades de imponer rumbos y consensos con legitimidad es uno de los pilares más debilitados del actual Estado de Bienestar.

Los nuevos perfiles administrativos

La autocracia no requería para consolidar su modelo de dominación más que meros ejecutores de acciones vinculadas con el ejercicio del monopolio del poder. Ello requería de todas maneras de una capacidad de conducir a ingentes masas de esclavos o soldados y por otra parte, recaudar por distintas vías de extracción la plusvalía social elegida.

Si bien el despotismo oriental muestra algunos ejemplos de burocracias más profesionales, la no distinción entre cargo público y apoderamiento del mismo en beneficio propio (prebendas) hacía que los ejecutores públicos tuvieran poco estímulo en conocer los aspectos negativos de

su gestión, ni la opinión de la gente, ni la capacidad y/o idoneidad de sus asistentes. Todo contribuía a consolidar un esquema administrativo que no requería profesionalismo específico, ni racionalidad en la toma de decisiones, ni rendición de cuentas. (Guerrero, 1986; F. Fukuyama, 2004)

Es a partir de la emergencia del Estado Republicano o Liberal que la sociedad civil logra contrapesar el absolutismo cuyo reflejo interno, es decir, hacia adentro de la administración pública, es la constitución de una burocracia independiente del poder y que en aras del equilibrio político logrado reclama una administración más profesional que ya no detente el cargo público como usufructo personal. (L.C. Bresser-Pereira, 2004)

Surge de esta manera, la burocracia estatal tal como un actor central con capacidad de administrar conforme lineamientos de políticas prefijadas y con criterios de asignación y utilización de recursos sujetos a normativas pre-establecidas.

Es esta burocracia la que finalmente acompañará con mayor profesionalización a la erección del Estado de Bienestar que es la más prominente manifestación del Estado moderno en términos de promotor del crecimiento económico y en la participación del gasto público respecto al Producto Bruto Interno como testimonio de su pretensión de arbitrar activamente en una mejor distribución de la riqueza en contraposición a las formas aplicadas por el mercado como principal asignador de recursos.

En la actualidad, el resquebrajamiento de la dinámica del Estado de Bienestar por deficiencias en su base de financiamiento, su capacidad de endeudamiento, y los problemas de representación y eventualmente de gestión hacen que se planteen nuevas formas de Estado (tal como se hiciera mención más arriba) y por ende la expectativa de que nuevos actores sociales complementen o directamente reemplacen a la lógica burocrática.

Surge de esta forma, el rol del gerente público o del gerente social (B. Kliksberg, 2002) como piloto de tormentas no ya de la vieja administración acotada por lo previsible y la estabilidad sino en pos de una nueva gestión condicionada por la incertidumbre y la inestabilidad, propios de una sociedad cambiante en términos de nuevas necesidades, nuevas tecnologías, nuevos actores, nuevas costumbres, nuevos valores.

De la autocracia a la burocracia hubo que esperar cientos de años hasta tanto la sociedad madurara para imponer formas de contención, de inclusión y participación al poder absoluto enraizado en monarquías y absolutismos.

De la burocracia al nuevo enfoque gerencial (público y social) dentro de la administración pública habrá que esperar sólo décadas en respuesta a la emergencia de un nuevo Estado, que consolide un salto cualitativo desde la cultura del mando y el control, a la cultura del servicio y la participación sin resignar espacios de poder y capacidad de arbitraje. Es decir, un salto cualitativo que no debilite la capacidad de un Estado en cuanto a gestionar las políticas públicas que la sociedad le reclame y que lo consolide a partir del concurso de herramientas de gestión sólidas, por las cuales, el falso debate acerca de la "in-eficiencia" estructural del Estado discurra sobre terrenos menos ideológicos y más pragmáticos.

Conclusiones

La concepción tradicional de la gestión pública en tiempos de estabilidad, debe ser reconsiderada. La incertidumbre respecto al comportamiento anticipable de los distintos elementos que constituyen a la sociedad es ya una de las cuestiones a aceptar en cualquier estrategia si se pretende entender los tiempos que corren. Más allá de la globalización (nuevo fantasma creado para crear correcciones acrílicas), la dinámica social en busca de nuevos horizontes y equilibrios muestra distorsiones imprevisibles a priori, lo que genera incertidumbre en la planificación real de las políticas públicas.

La concepción burocrática adhirió en su momento a pautas de conducta vinculadas con la autosuficiencia, la racionalidad, el profesionalismo, la estandarización, el plan de muy largo

plazo, la independencia del poder como modo de configurar un esquema de trabajo y un criterio para la asignación de recursos.

Tal concepción tarde o temprano será superada por nuevas formas de entender los aspectos organizacionales y administrativos de los entes estatales en la medida que la legitimidad de los actos públicos sea, todavía, un valor a tutelar.

Se trata de encarar a futuro el desafío de administrar el Estado desde opciones estratégicas en atención a las múltiples variables concurrentes, más flexibilidad en la toma de decisiones, aplicación de tecnologías de punta, accesos no tradicionales (remotos) a los servicios, mayor descentralización en la gestión, reconocimiento de la opinión del ciudadano, más transparencia y control social.

La Transformación del Estado asumirá la dinámica emergente de la problemática de la gobernabilidad o de la legitimidad del Estado. La primera, en cuanto a capacidad de responder a las necesidades de la gente. La segunda en cuanto justificar los esfuerzos de la sociedad en sostenerlo y en lograr mecanismos de coordinación y de refuerzo de la identidad.

Claramente, no se podrá aspirar a nuevas formas estatales que se mimeticen con los potenciales nuevos ejes de sustentación (calidad, cooperación, conocimiento, comunicación) si no se consolida la inclusión social (cohesión) en el sentido de que el Estado sea garante de un pacto social que mejore la distribución del ingreso a partir de la tutela y promoción del trabajo y de la educación como los pilares esenciales. (C. Ramió Mata, 2001)

Sin duda, la tecnología es y debe ser un aporte necesario e indispensable para mejorar la asignación de recursos y la utilización de los mismos, pero, su disponibilidad debe ser priorizada para consolidar, al menos en los países periféricos, los objetivos del Estado de Bienestar, ampliamente postergados en las últimas décadas.

En nuestros países latinoamericanos, recuperar el rol del Estado en consonancia con los actuales desafíos de la cohesión social, es todavía el paso principal a asegurar, antes de pensar en otros ejes. Sin embargo, prever el futuro con criterios abiertos según lo expuesto en este aporte conceptual, permitirá advertir ciertas fuerzas destructivas y constructivas que operan en conjunto y que terminan modelizando estructuras estatales que, conforme una mirada poco exigente, emergen como entes pétreos y omnipresentes.

Por eso, suscribimos la necesidad de afrontar el presente con el pragmatismo necesario como para reivindicar el Estado para la sociedad después de algunas experiencias de debilitamiento de las organizaciones públicas y , a su vez, reconstruirlas desde una óptica optimista, actualizada y que reposicione a la gestión estatal como necesaria, profesional y generadora de prestigio social.

Autor: [Guillermo A. Malvicino](#)

Una estrategia de evaluación del Marco de Control Interno COSO

Basado en el artículo de Dennis Applegate y Ted Wills de Boeing Corporation, publicado por The IIA, en Internal Auditor, en diciembre 1999.

En 1992, el Committee of Sponsoring Organizations (COSO) de la Treadway Comisión emitió un informe que marcó un hito en el control interno. El Control Interno — Marco Integrado, al que con frecuencia se hace referencia como "COSO" brinda una base sólida para establecer los sistemas de control interno y determinar su eficacia. Dicho marco fue adoptado en 1998 por Resolución 107/98 de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) como marco de Control Interno para la Administración Pública Nacional (APN), en razón de su compatibilidad con las disposiciones atinentes al Sistema de Control Interno establecidas en la Ley 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control. En función de lo indicado precedentemente los principios de COSO son la base para las políticas y procedimientos de control interno a aplicar en el ámbito de la APN. Siendo así resulta necesario desarrollar una metodología para evaluar la calidad de los controles basada en COSO.

El enfoque

La integración propuesta a realizar del COSO en el proceso de auditoría requiere que se clasifiquen los resultados de la auditoría según los términos del marco COSO y que esta información se utilice en los informes de más alto nivel para la conducción de la entidad. El enfoque se construye sobre algunos de estos conceptos incorporando los criterios COSO en cada etapa del proceso de auditoría.

De acuerdo con COSO, los tres objetivos primarios de un sistema de control interno son asegurar (1) operaciones eficientes y eficaces (2) informes financieros exactos y (3) el cumplimiento con las leyes y la normativa aplicable. El informe también destaca cinco componentes esenciales de un sistema de control interno eficaz.

EL AMBIENTE DE CONTROL, que establece el fundamento para un sistema de control interno proporcionando la estructura y disciplina fundamentales.

EVALUACION DEL RIESGO, que implica la identificación y análisis por parte de la conducción —y no del auditor interno— de los riesgos relevantes para lograr los objetivos predeterminados.

ACTIVIDADES DE CONTROL, o las políticas, procedimientos y prácticas que aseguran el logro de los objetivos de la conducción y que se cumple con las estrategias para mitigar los riesgos.

INFORMACION Y COMUNICACION, que sustenta todos los otros componentes del control comunicando las responsabilidades de control a los empleados y brindándoles información en tiempo y forma que les permita cumplir con sus funciones.

SUPERVISION, que cubre los descuidos externos de los controles internos por parte de la conducción o terceros externos al proceso, o la aplicación de metodologías independientes — como procedimientos personalizados o checklists estándar por parte de empleados que forman parte del proceso.

Se deben utilizar estos elementos para definir el objetivo de control a ser auditado, evaluar los componentes del sistema de control de la entidad e informar los resultados a la conducción. La integración del COSO de esta manera agrega estructura al proceso de auditoría, asegura que se consideran los criterios adecuados en las fases claves de cada auditoría y proporciona una pista para sustentar las conclusiones a las que se llegó.

Definición de objetivos. Un aspecto clave del proceso es enfocar cada auditoría desde un único objetivo COSO por vez, en lugar de hacerlo desde muchos objetivos de auditoría. Cada auditor, junto con la conducción, determina el objetivo COSO apropiado —operaciones, información financiera o cumplimiento. Esta determinación se realiza durante la planificación de la auditoría y se documenta formalmente en los papeles de trabajo. Concentrarse en un objetivo de auditoría por vez permite mejorar el enfoque y la eficiencia de la auditoría. Si resulta necesario analizar otro objetivo, se puede iniciar otro proyecto de auditoría por separado. Muchos proyectos de auditoría tendrán un objetivo aparente basado en la función o el proceso a ser revisado. Por ejemplo, una auditoría sobre la “planificación de un programa de entrenamiento” cae claramente en la categoría de operaciones. No obstante, el objetivo de otras auditorías puede no ser tan obvio. Una auditoría de “inspección de recepción de materiales” puede ser considerada desde un enfoque de operaciones o bien de cumplimiento, dependiendo del tipo de controles administrativos a ser examinados. Para aquellos pocos proyectos en los que el objetivo COSO no sea claramente determinable, es responsabilidad del auditor identificar los controles sobre los que se concentrará la mayor parte del trabajo de auditoría y seleccionar el objetivo de auditoría apropiado.

Operaciones. Un objetivo de operaciones apunta a los controles que rigen la eficiencia y la eficacia. La eficacia trata con la calidad de los controles por sobre el logro de los objetivos específicos de la conducción mientras que la eficiencia trata con la calidad de los controles que producen una medida óptima de insumos de recursos respecto de resultados productivos. Una auditoría de operaciones debe determinar si a la organización se le puede razonablemente asegurar que no existen ineficiencias significativas o bien que existe falta de eficacia en el proceso o en la organización auditada.

Al mismo tiempo, las auditorías de operaciones que incidentalmente identifican el no-cumplimiento con los procedimientos internos proporcionan información útil que puede ser comunicada a la conducción. Se espera que los auditores observen esas violaciones potencialmente ilegales como hallazgos incidentales en el formulario de evaluación del control.

Información financiera. En las auditorías en las que el objetivo es la información financiera, se asigna importancia a la adecuación y eficacia de los controles administrativos que rigen la confiabilidad de la información financiera utilizada para fines de comunicación externos. Una auditoría basada en dichos controles debe brindar seguridad razonable de que no existen manifestaciones erróneas o incompletas en los datos analizados. Rastrear los controles de auditoría y la información financiera hasta los estados contables es indicador de una auditoría con un objetivo relacionado con la información financiera.

Una auditoría que revé los supuestos y los métodos utilizados para estimar los costos finales de un presupuesto tiene por lo general un objetivo relacionado con la información financiera. De forma similar, las auditorías de los controles contables que rigen la preparación de los estados financieros tendrán, generalmente, como objetivo de auditoría a la información financiera. No obstante existen excepciones, muchas auditorías vinculadas con la función financiera apuntan a la información financiera debido a que su alcance con frecuencia refleja el objetivo de auditoría.

Podría resultar en un inicio difícil determinar, por ejemplo, si un objetivo de auditoría referente a “cuentas a pagar” pertenece al área de información financiera o de operaciones. La respuesta dependería de la clase de controles administrativos a ser auditados. La selección del objetivo es una cuestión del juicio del auditor y depende de la naturaleza y preponderancia de los controles de administración a ser examinados.

Cumplimiento. Las auditorías basadas en el cumplimiento apuntan a la adecuación y eficacia de los controles administrativos que rigen el cumplimiento con las leyes y la normativa externa e interna. Tales auditorías tratan principalmente con la correlación entre las leyes y los procedimientos de la entidad y, la práctica real. Por lo general durante las auditorías de esta naturaleza se consulta al asesor letrado perteneciente al plantel —un indicador excelente de que una auditoría debería tener al cumplimiento como objetivo.

EVALUACION DE LOS COMPONENTES DEL CONTROL

De conformidad con el COSO, se debe evaluar cada uno de los cinco componentes del control antes de emitir una opinión sobre el diseño y la eficacia del sistema de control interno global. Por lo tanto, el proceso requiere que se trate a cada componente COSO en todas las auditorías.

Al definir cada elemento de control, COSO identifica varios factores de control. Utilizamos estos factores como criterios para clasificar la eficacia de los controles. Los auditores deben considerar cada factor durante el desarrollo del programa de auditoría y, deben diseñar investigaciones y pruebas apropiadas cuando evalúan la eficacia del control. Con el requerimiento de que se trate cada componente y factor del control, se intenta asegurar una mayor lógica en el desempeño de la auditoría y, asimismo, maximizar la eficacia de la auditoría.

A fin de facilitar la comprensión y aplicación de los criterios, las clasificaciones de los componentes del control se restringen a satisfactorias o insatisfactorias. Se pueden considerar estructuras de clasificación alternativas, no obstante ello, este enfoque binario, junto con los fundamentos de respaldo comunican la información correcta. En casos excepcionales en los que el auditor tropieza con una condición que debe ser informada y que se encuentra fuera del sistema de controles internos que se audita, se puede registrar una observación “incidental — satisfactoria o insatisfactoria”. Las clasificaciones asignadas deben corresponder con los criterios predefinidos, basarse en evidencia de auditoría confiable y estar documentadas en los papeles de trabajo. Si los controles brindan seguridad razonable de que se pueden lograr los objetivos de la conducción, se asigna una clasificación satisfactoria. Se utiliza, en cambio, una clasificación insatisfactoria si los controles no brindan tal seguridad. Cuando el juicio del auditor desempeña un rol significativo en la asignación de la clasificación, la existencia de recomendaciones correctivas sugiere una condición insatisfactoria. A fin de respaldar a los auditores en la clasificación de los controles, se brinda una guía que trata cada componente del control.

Componente de Control	CRITERIOS PARA UNA CLASIFICACION INSATISFACTORIA
Ambiente de Control	Ausencia de "Controles <i>hard</i> " (duros) o bien los mismos son inadecuados. Existen ejemplos comprobados de violación de los "controles <i>soft</i> " (débiles)
Evaluación del riesgo	La conducción no ha predefinido objetivos relevantes. Dichos objetivos son incompatibles con objetivos más amplios. La conducción no identificó riesgos relevantes para el logro de sus objetivos. La conducción no cuenta con una base para determinar cuáles son los riesgos más críticos. La conducción no aseguró que se mitiguen los riesgos operativos críticos. Las pruebas de auditoría detectan riesgos que no fueron previamente contemplados por la conducción.
Actividades de Control	Las actividades claves de control no están funcionando como se pretendía. La estrategia de la conducción respecto de mitigar los riesgos no se refleja de forma apropiada en las actividades de control.
Comunicación e información	No se identifica, reúne ni comunica la métrica clave. Los empleados no comprenden sus responsabilidades de control. El cliente o el proveedor se queja y las disputas no se resuelven o bien no se adopta ninguna medida correctiva en forma oportuna.
Supervisión	La conducción no estableció un medio para determinar la calidad del

sistema de control interno a través del tiempo ya sea por evaluaciones independientes o bien por actividades de supervisión permanentes, estructuradas e independientes.

Global

Se deben considerar las clasificaciones de todos los componentes a fin de determinar si los controles brindan seguridad razonable respecto de que se lograrán los objetivos de la conducción. Una fortaleza en los controles internos de un componente puede compensar una debilidad de control en otro componente.

Ambiente de Control. Para facilitar el análisis, se ha sido dividido a los factores de control para este componente en controles *hard* (duros) y *soft* (blandos). Los controles *hard* consisten principalmente en la estructura de la organización, la asignación de autoridad y responsabilidad y, las políticas y prácticas en materia de recursos humanos. Estas son tres áreas relativamente tradicionales examinadas en la mayoría de las auditorías. Se debe disponer de la evidencia de auditoría para cada una. Los controles *soft* incluyen la ética, el compromiso con competencia y el estilo operativo de la conducción. Tradicionalmente en las auditorías se ha pasado por alto a dichos controles debido a que resulta difícil de obtener y probar la prueba documentada de la condición de auditoría. En caso de que alguno de los controles *hard* no funcione correctamente en el área que se está auditando, ello asegura una clasificación insatisfactoria. Por otra parte, se supone un comportamiento apropiado para los controles *soft* y se llega a una conclusión de auditoría desfavorable sólo si se observa un comportamiento inadecuado. No se excluiría una clasificación satisfactoria si el auditor no encuentra evidencia directa respecto de que los controles *soft* funcionan adecuadamente. Sólo si se hallan ejemplos de comportamiento no-ético, incompetente o inapropiado, debe el auditor considerar una clasificación insatisfactoria. El nivel de seguridad que el auditor asigna a los controles *soft* es, por lo tanto, mucho menor que el que normalmente se proporciona. Se pueden revisar los criterios de clasificación a fin de brindar una seguridad más positiva, como técnica para que se mejore la prueba de los controles *soft*.

Evaluación del riesgo. Conforme COSO, una evaluación eficaz del riesgo requiere:

Definición	previa	de	objetivos
Compatibilidad		de	objetivos
Identificación	de	riesgos	para lograr objetivos.
Juicio respecto	de	cuáles	son los riesgos críticos
Determinación	de	medidas	para mitigar riesgos.

En caso de ausencia de cualquiera de estos factores, por lo general se garantiza una clasificación insatisfactoria. Además, las investigaciones y las pruebas de auditoría deben estar diseñadas para determinar si existen riesgos claves no contemplados por la conducción.

Actividades de Control — Sin considerar el tipo de auditoría o la naturaleza de las actividades de control que se están analizando, resulta una práctica común de auditoría documentar en los papeles de trabajo del auditor las actividades específicas de control y los objetivos de control conexos. Se podrían incluir las actividades de control genéricas por tipo de auditoría.

Información Financiera — procedimientos escritos, autorizaciones, mantenimiento de registros, revisiones administrativas y salvaguarda de activos desagregados para evitar

información financiera fraudulenta y malversación de bienes, etc..

Sistemas de Información — en general, hardware, y controles de aplicación diseñados para asegurar la confiabilidad del sistema operativo, la exactitud de los productos de información y la protección de los equipos y archivos.

Operacional — controles directivos, preventivos y de detección que apuntan a lograr un uso eficiente y eficaz de los recursos medido en función del alcance con el que se cumplen los objetivos específicos de control.

En caso de que no se implementen las actividades claves de control o bien que las mismas no estén logrando el propósito establecido, se aseguraría una clasificación insatisfactoria para este componente del control. Dicho de otra manera, debe haber seguridad razonable de que las actividades de control claves están operando como se pretendía, basadas en sus objetivos de control. En caso de ausencia de una estrategia por parte de la conducción para mitigar los riesgos o bien en caso de que la misma exista y no se refleje adecuadamente en las actividades de control, esta única condición implicaría una clasificación insatisfactoria.

Información y Comunicación. COSO menciona varios factores de control para la información y la comunicación. Se espera que los auditores por lo menos evalúen:

- La identificación, reunión y comunicación de métrica clave para evaluar el desempeño del área que se está auditando.
- La comprensión del responsable respecto de sus actividades de control relativas a un sistema mayor.
- Los mecanismos para tratar, de manera oportuna, las preocupaciones, quejas y disputas del público, proveedores o personal.

En caso de que uno o más de estos factores no esté operando de manera eficaz, se deberá considerar una clasificación insatisfactoria.

Supervisión. Siendo un proceso de evaluación del control establecido por la conducción, la supervisión determina la calidad del sistema de control interno a través del tiempo. Se necesita alguna forma de independencia del proceso diario para garantizar que la supervisión sirve como control eficaz. Por lo tanto, no considerar revisiones del desempeño de rutina dentro de un proceso como parte del componente supervisión. En cambio, tales revisiones son consideradas como actividades de control. La supervisión implica el monitoreo externo de los controles internos por parte de la conducción o de terceros ajenos al proceso. Asimismo, puede incluir la aplicación de metodologías independientes, tales como procedimientos personalizados o checklists estándar por parte de responsables que se encuentran en el proceso. En caso de que la conducción no logre establecer un proceso de supervisión para su sistema de control interno, ya sea bajo la forma de evaluaciones puntuales o de monitoreo continuo, entonces resultaría inapropiada una clasificación satisfactoria para este componente del control.

INFORMES BASADOS EN COSO

Comunicar las evaluaciones de auditoría a la conducción utilizando un formulario de evaluación

de control basado en el COSO desarrollado. Este formulario brinda a la conducción un panorama de cómo el área auditada se “defiende” contra los requerimientos de control del COSO. Se muestran las clasificaciones para cada componente de control, así como una clasificación global lo que determina si existe seguridad razonable de que se lograrán los objetivos de la conducción. Asimismo, se registran los fundamentos para cualquier clasificación insatisfactoria.

El formulario de evaluación del control se completa con anterioridad a la reunión que da por finalizada la auditoría y se revisa con otros auditores y con la conducción de la auditoría. Estas revisiones internas determinan si existe base suficiente para la clasificación asignada. Es conveniente que los auditores analicen las clasificaciones con el auditado — ya sea en forma directa, utilizando el formulario de evaluación o bien en forma indirecta durante la revisión y el análisis de los hallazgos de la auditoría. El formulario de evaluación del control se termina a medida que se prepara el informe de la auditoría y se envía un formulario al titular de auditoría al finalizar cada proyecto. Las clasificaciones de control se sintetizan a nivel grupal y a nivel de segmentos de la entidad, formando una base para el informe sobre el estado de los controles internos que se remite a la conducción superior. Se rastrea la información a fin de determinar tendencias de control desfavorables así como áreas de riesgos de auditoría para tratar en la planificación de proyectos de auditoría futuros.

BENEFICIOS DE LAS AUDITORIAS BASADAS EN COSO

Eficacia

La prueba de los cinco componentes de control COSO proporciona un fundamento sólido para determinar el grado de seguridad brindado por los controles.

Eficiencia

Enfocar un único objetivo COSO evita una costosa “dispersión en el alcance”

Capacidad de ser comparado

Utilizar un marco común de auditoría y un sistema de clasificación permite que se pueda comparar a los controles de diferentes áreas.

Comunicación

Integrar los criterios del COSO a las discusiones con los responsables mejora la comprensión de los conceptos de control.

Comité de Auditoría

En aquellas entidades con Comité de Auditoría, Informar en términos del marco COSO ayuda a representar las fortalezas y debilidades del sistema de control interno.

Autor: [Gustavo Macagno](#)

¿Quién quiere un buen auditor?

Introducción

Durante muchos años, la pregunta del título me dio vueltas en la cabeza sin encontrarle respuesta. (Algunos malintencionados dirían que, efectivamente, había allí espacio suficiente...).

Lo que advertía, como tantos otros auditores internos (y seguramente externos también) era una paradoja. Alguien nos contrataba para auditar, evaluar profesional y fundamentadamente una gestión. Luego, cuando nuestros informes contradecían lo que esa persona hubiera querido escuchar, se enfurecía y pretendía forzar las circunstancias para que nuestro reporte se ajustara a sus deseos y no a los hechos.....

Concluí mi trayectoria como auditor interno después de veinte años en los cuales fui desde semi-senior hasta director de auditoría. La paradoja permaneció conmigo, irresuelta. Después de eso, viajé a los Estados Unidos para hacer una auditoría de cumplimiento en la prevención del lavado de activos. El objetivo de este trabajo era examinar los procesos y control interno de una casa de cambios estadounidense, para identificar si existían brechas que pudieran ser aprovechadas por potenciales lavadores para victimizar a la entidad. Bajo la ley estadounidense, existe la figura de “ceguera voluntaria”, por la cual los administradores deben demostrar su diligencia para prevenir y detectar estas circunstancias.

Detectamos el caso de un ciudadano senegalés que había hecho más de trescientas auto-transferencias entre Nueva York y Dakar en el transcurso de un año calendario. Es decir, supuestamente se enviaba a sí mismo dinero desde Nueva York para recogerlo en Dakar. Esta operación no es sospechosa si se realiza ocasionalmente, pero la frecuencia con que este individuo la realizaba hacía ver que era materialmente imposible que viajara tanto. Evidentemente, alguien recibía el dinero en Dakar utilizando su nombre, y así se ocultaba el nombre de quienes realmente intervenían en la transacción. La casa de cambios debió haber reportado estas operaciones como sospechosas de lavado de dinero, y eventualmente negarse a atender al cliente sospechoso luego de cierto tiempo.

La noche anterior a presentar este hallazgo a la vicepresidente de finanzas de la casa de cambios estaba inquieto. De acuerdo con mi experiencia de tantos años ella iba a irritarse, defenderse y negar cualquier responsabilidad. Según mi punto de vista el cobro de nuestros honorarios, el mantenimiento del cliente y mi propio trabajo estaban en peligro.....Con esos pensamientos me fui a dormir. La noche fue literalmente una pesadilla.

A la mañana siguiente, cuando presentamos el informe, ella validó metódicamente la veracidad de la evidencia presentada. Una vez satisfecha, y con una sonrisa de oreja a oreja dijo, “ ¡ Bendito sea Dios! .En dos semanas más tengo una inspección gubernamental y si esto lo hubieran detectado ellos yo hubiera terminado seguramente acusada de “ceguera voluntaria”. Ya mismo corrijo esto. Buen trabajo.” Quedé petrificado. ¿Es que ella quería realmente auditores que le dijeran la verdad y le marcaran errores cuando estos existían? ¿Auditores objetivos? En mi experiencia pasada, esto no me había sucedido.....

Formulación conceptual de los perfiles de auditoría interna y auditores internos

Primeramente, debemos diferenciar entre el perfil de un auditor en tanto individuo, y el perfil de un departamento o equipo de auditoría interna. Así como el equipo puede reunir colectivamente atributos que ningún integrante individualmente posee en su totalidad, puede ser que el perfil del departamento sea diferente del de algunos de sus integrantes. Generalmente, el perfil actitudinal del equipo de auditoría interna será el de quien conduce la unidad, el DEA – director ejecutivo de auditoría. Pero, inadvertidamente, algún o algunos subalternos pueden ponerle una “cáscara de banana”, y sesgar su juicio. Después de todo, los auditores son los “ojos y oídos” del DEA.

La segunda aclaración pertinente es recordar el sabio aserto: “toda discusión que se prolongue lo suficiente deviene semántica”. El uso de las palabras encierra el riesgo de que bajo el uso de la misma expresión estemos hablando de conceptos diferentes. Los vocablos “auditoría interna y auditor interno” no escapan a esta circunstancia.

¿Qué dirán los Presidentes de compañías cuando hablan de sus auditores internos?

Vinculado con los dos comentarios precedentes, podemos imaginar una reunión en la cual los Presidentes de compañías se reúnen para hablar de sus empresas. Llegado el momento de hablar de sus equipos de auditoría interna, comentarían:

Presidente 1. Estoy muy conforme con mi equipo de auditoría interna. Detectaron un faltante de varios millones en mercaderías, identificaron a los responsables e impulsaron acciones legales que dejaron a todos ellos entre rejas.

Presidente 2. Yo no estaría conforme con eso. ¿Te habían advertido anteriormente de fallas en el control del depósito? ¿Y en los sistemas informáticos que administran existencias? ¿Y en el reclutamiento de personal?

Presidente 3. Después de todo, quizás tus auditores hayan querido tapar sus propias negligencias y omisiones anteriores.....

Primer perfil de los auditores internos: “perro asesino”

En todo ser humano, y en toda organización constituida por seres humanos, conviven un ángel y un demonio. A poco que un Presidente de compañía intenta gestionarla, advierte que la gestión se degrada por estos vicios de los seres humanos: fraude, vagancia, mentiras..... El auditor “perro asesino” es entonces contratado para remediar estos males: identificar y perseguir ladrones, vagos y mentirosos. Como todo perro asesino, tiene sus limitaciones. Si el amo le ordena atacar a un ladrón armado, lo desarma y en su caso, lo mata. Pero si el amo le ordena atacar al niño de al lado que ingresó a buscar la pelota que cayó en nuestro patio, el perro asesino le infiere heridas mortales..... El perro asesino no sabe, ni le interesa demasiado, discernir entre ladrones y niños. Para eso confía en su amo. Tampoco puede ayudar demasiado a su amo en cuestiones que involucren buen criterio: ¿por qué nos roban tan seguido? ¿no será mejor reforzar la seguridad con rejas y otras medidas en lugar de estar corriendo ladrones todo el tiempo? Al poco tiempo, el amo advierte que el perro asesino es un nuevo problema.....

Segundo perfil de los auditores internos “perro faldero”

Después de un par de niños atacados por su auditor “perro asesino”, el amo, o sea el Presidente de la compañía, decide reemplazarlo por otro perfil. Después de todo, las causas

judiciales emprendidas por los padres de los niños van contra el dueño del perro asesino y no contra el perro..... Así hace su aparición el “perro faldero”. Para este auditor, hay varias cosas que le están vedadas:

- Puede recomendar mejoras pero no puede criticar gestión. Obviamente, recomendar que algo mejore sin poder demostrar que está mal no deja margen para tomar una decisión racional. Sus informes no son completos, objetivos, ni equitativos. Si el auditado está de acuerdo en implementar sus recomendaciones, lo hace. De lo contrario, no. El “perro faldero”.tiene buen criterio pero no puede morder, ni siquiera gruñir.....La gestión de la organización deviene en una laxitud atroz.
- ¡Ni se le vaya a ocurrir al “perro faldero”.sugerir que puede haber fraude! Después de todo, fue por eso que el anterior “perro asesino” fue sacrificado. Así es que el “perro faldero” invierte horas, días, meses y hasta años en explorar mejoras al control interno con los delincuentes que están robándole a la compañía.....Y si no logra resultados, es apremiado por el Presidente de la compañía que lo incita a usar más persuasión. El faldero mueve frenéticamente la cola, corre y ladra. Pero como no puede gruñir ni morder, el fraude prospera como mosquitos en verano.....

El auditor interno del siglo XXI . El “perro sabueso”

El sabueso es un perro que ayuda a seguir el rastro correcto. Ejercita el juicio, y por tanto es más eficaz que un perro asesino. Y tiene el prestigio de que se confíe en su olfato, y por tanto es inmensamente más útil que el complaciente perro faldero.

El auditor interno de los tiempos actuales tiene que ser un profesional con amplia formación gerencial. No se puede aportar valor evaluando temas que desconoce, tratando de aprender del auditado o agrediéndolo para que él o ella adviertan que el auditor está perdido y no sabe qué hacer.

“Nunca es triste la verdad, lo que no tiene es remedio”. Si hay fraude, hay fraude y la acción correctiva debe orientarse en ese sentido. Pero si hay ineficiencia hay que emprender acciones radicalmente distintas. El sabueso debe saber determinar, ante un desvío, cuanto hay de fraude y cuanto de negligencia. Y el sabueso no muerde al ladrón, lo pone cara a cara con los policías. El sabueso no investiga por sí solo los fraudes, lo hace en equipo con los especialistas.

Conclusiones – la reconversión que urgentemente debemos emprender

Es altamente probable que los auditores y equipos de auditoría interna actuales respondan más al arquetipo “perro asesino” o “perro faldero”, y sólo en muy pequeña cantidad al modelo “perro sabueso”.

La reconversión es urgente. Pero uno de los peores errores que podemos cometer es tratar de convertir a los “perros asesinos” en falderos, o viceversa. No está en su naturaleza, y no va a servir para nada, según surge de lo ya comentado. Habrá que entrenar el olfato de ambos, falderos y asesinos. Después de todo, todos los perros tienen olfato.

Habrá que moderar el impulso agresivo de los perros asesinos. Explicarles que pueden acorrallar a los ladrones y gruñirles, pero ya no morderlos.

Y habrá que ver si se puede lograr que los falderos tengan valor y credibilidad para acorralar y gruñir. Personalmente, esto último me parece lo más difícil de lograr.

Autor: [Guillermo Casal](#)