



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS



Especialidad en Contabilidad Superior y Auditoría

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIDAD

**Sistema de Control Interno, Auditoría Interna y Modelos
de Gestión en Sociedades del Estado.**

Autora:

Cra. Dahyana Toledo Bugarini

Tutor:

Cr. José Arnoletto

Córdoba, Junio 2019.-



Sistema de Control Interno, Auditoría Interna y Modelos de
Gestión en Sociedades del Estado by Toledo Bugarini,
Dahyana is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-
NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).

Agradecimientos

A mi tutor de tesis, Cr. José Arnoletto, por su buena predisposición, gran amabilidad y guía en este recorrido.

Al Dr. Juan Alberto Argüello, por su dedicación y responsabilidad a la hora de la revisión del presente trabajo.

A la Directora de la Carrera, Dra. Eliana Werbin, quien me apoyó durante el cursado.

Y finalmente, quisiera agradecer a todo el cuerpo docente y no docente de la Escuela de Graduados de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba, siempre tan amable y con buena voluntad, que forman parte del día a día de la Especialidad

Dedicatoria

A mis padres, a mi abuela Victoria que me guía siempre, a mi hermano Diego por apoyarme y estar en cada momento, a mi gran amor por su paciencia y a mis amigos por el aliento constante en seguir este proyecto.

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo fue analizar el Sistema de Control Interno, Auditoría Interna y un modelo de Gestión para Sociedades del Estado que brindan servicios.

Se determinó que el control interno y la auditoría interna surge de la necesidad de reforzar las áreas de control interno dentro de las organizaciones para disminuir y evitar riesgos, lo que logra una gestión eficiente si se implementa correctamente; que es lo que requiere el diseño de estructuras en las empresas públicas para que éstas logren sus objetivos a través de la una gestión integral, minimizando así los desvíos.

Es así que, la Gestión Pública requiere de controles eficientes que le permitan alinear la estrategia para alcanzar los resultados esperados en el cumplimiento de su encargo social, resulta que el control de la gestión pública, se fortalece con la implementación del Control Interno aplicando las bases del Informe COSO desde una visión integral.

Por último, en Córdoba a través de la implementación leyes tendientes a la modernización del Estado se la logrado una herramienta valiosa para la gestión y sostenibilidad del Estado.

PALABRAS CLAVES

Control Interno, Auditoría interna, Modelos de Gestión, Sociedades del Estado.

ABSTRACT

The objective of this paper was to analyze the Internal Control System, Internal Audit and a management model for State Companies that provide services.

It was determined that internal control and internal audit arises from the need to strengthen internal control areas within organizations to reduce and avoid risks, which achieves efficient management if implemented correctly; that is what requires the design of structures in public companies so that they achieve their objectives through integral management, thus minimizing deviations.

Thus, the Public Management requires efficient controls that allow it to align the strategy to achieve the expected results in the fulfillment of its social mandate, it turns out that the control of public management is strengthened with the implementation of Internal Control applying the bases of the COSO Report from a comprehensive vision.

Finally, in Córdoba, through the implementation of laws tending to the modernization of the State, it has been achieved a valuable tool for the management and sustainability of the State.

KEY WORDS

Internal Control, Internal Audit, Management Models, State Companies.

INDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	1
II. METODOLOGÍA.....	6
III. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....	8
1) Estudio exploratorio bibliográfico sobre la Auditoría Interna y Control Interno, caracterización en Sociedades del Estado.....	8
2) Estudio exploratorio bibliográfico sobre modelos de gestión en Sociedades del Estado o Empresas Mixtas.....	14
3) Estudio exploratorio bibliográfico sobre Nueva Ley de Reforma del Estado en Argentina y la Modernización del Estado.....	30
IV. CONCLUSIÓN.....	37
V. BIBLIOGRAFÍA.....	39

Introducción

Hoy el desempeño de la organización requiere de estrategia motriz, potencial humano dinámico y un sistema de control de recursos económicos, aspecto que está estrechamente relacionado con el Sistema Control Interno (SCI). En el ámbito del sector público, el sistema de control interno es fundamental para garantizar el cumplimiento de los objetivos, la protección y conservación del patrimonio, el acatamiento de la normativa legal prevista, la transparencia y la oportunidad en la rendición de cuentas.

En el presente trabajo, en primer lugar se analizarán los marcos teóricos sobre Control Interno, Auditoría Interna, Gestión de Empresas Mixtas siendo conceptos claves para el desarrollo y entendimiento del mismo. Luego describiremos las características de una Empresa del Estado modelo y analizaremos estos conceptos en las mismas.

Así pues, los controles internos no pueden ser elementos restrictivos sino que posibiliten los procesos, permitiendo y promoviendo la consecución de los objetivos porque se refieren a los riesgos a superar para alcanzarlos. Además, no se trata solo de los objetivos relacionados con la información financiera y el cumplimiento de la normativa, sino también de las operaciones de gestión.

En aras de mejorar los sistemas de control interno, algunos organismos internacionales han propuesto modelos, entre ellos se encuentra el informe emitido por el Committee of Sponsoring Organizations (COSO) cuyo marco conceptual establece criterios prácticos para la organización y evaluación del sistema de control interno.

El Informe COSO I define el control interno como un proceso que lleva a cabo el consejo de Administración, la dirección y los demás miembros de una entidad, con el objeto de

proporcionar un grado razonable de confianza en la consecución de los objetivos en los siguientes ámbitos o categorías:

-Eficacia y eficiencia de las operaciones.

-Fiabilidad de la información financiera.

-Cumplimiento de las leyes y reglamentos.

El ambiente de control influye sobre el grado de conciencia que tiene el personal al respecto y es de suma importancia, ya que facilita la tarea del auditor y disminuye los riesgos de errores en la información publicada. En este marco, se debe analizar el ambiente de control, ya que nos ayudará a entender las pautas de comportamiento de la empresa. (Castroman Diz, y Porto Serantes, 2005)

Por otra parte, el Control interno incluye la gestión de la administración activa como la principal responsable de la idoneidad de ese control y de su aplicación, y la de las auditorías internas como un mecanismo más de control, que ejerce una función asesora que agrega valor a la gestión institucional y debe proporcionar una garantía razonable de que la actuación de los funcionarios públicos se ejecuta de conformidad con el marco legal vigente (Contraloría General de la República de Costa Rica, 2003).

La Gestión está relacionada con los resultados o logros y no con el trabajo o las actividades desarrolladas, abarca los resultados, los productos y los recursos utilizados para alcanzar esos resultados. La gestión es acertar, es lograr.

Debe entonces entenderse como gestión en la administración pública la modificación que se logra en la sociedad por la inversión realizada, no puede confundirse con ejecución de presupuestos o con ejecución de gastos. La gestión no se mide por el número de cosas que se

hagan, o por el número de pesos que se gasten. La Gestión Pública se mide por el impacto que se logre en la comunidad o por el mejoramiento de ella. Es el logro de los objetivos propuestos.

Particularmente, la Gestión Pública requiere de controles eficientes que le permitan alinear la estrategia para alcanzar los resultados esperados en el cumplimiento de su encargo social con adecuados niveles de economía, eficiencia y eficacia. Asimismo, la planificación, utilización y registro de los recursos asignados por el Estado requiere de controles eficientes y evaluaciones periódicas que permitan prevenir contra corrupciones e ilegalidades.

Por consiguiente, las llamadas sociedades del Estado constituyen otra modalidad pública empresarial. Trátase de entes estatales descentralizados que realizan actividades de tipo comercial o industrial organizados bajo un régimen jurídico privado predominante (civil, comercial, laboral, etc.), y que ratifican una realidad socio-económica típica de nuestro tiempo: la actuación del Estado como empresario, asumiendo un rol competitivo frente a la empresa privada. En el régimen de la ley 20705 las sociedades del Estado son entidades descentralizadas, tienen pues, patrimonio y personalidad jurídica propia, y se caracterizan por ser entes íntegra y expresamente estatales sometidos principalmente al derecho privado. Se trata de la incorporación de una actividad comercial e industrial del Estado, sin someterla sin embargo a las formas de derecho público. Es una modalidad moderna de descentralización diversa de los tipos tradicionales (autarquías y empresas del Estado), en que si bien el ente es puramente estatal, está sometido a un régimen mercantil común.

La misma ley de creación indica que estas sociedades deben constituirse para desarrollar "actividades de carácter Industrial y comercial o explotar servicios públicos" al referirse a la explotación de los servicios públicos se está denunciando un giro en el derecho aplicable, por

cuanto normalmente este tipo de prestaciones están a cargo de entidades autárquicas y/o concesionarios, sujetos a un régimen predominante de derecho público, en tanto que las sociedades del Estado se someten de modo preferente al régimen privatista de la ley 19550, por expresa remisión al art. 2 de la ley 20705.

En tal sentido, la política económica que Inspira la creación de este nuevo modelo jurídico societario está traducido en el mensaje del Poder Ejecutivo, cuando eleva el proyecto al decir-, "la asunción por el Estado de actividades comerciales e industriales y asimismo, la explotación en forma directa de los servicios públicos, constituye un rasgo típico de las sociedades contemporáneas, en las que abandonando la actitud estática propia del demoliberalismo clásico, el Estado desborda sus funciones tradicionales e interviene protagónicamente en el aseguramiento del bien común..." "...frente a esta incontestable realidad histórica se advierte la palmaria insuficiencia de las estructuras jurídicas a través de las cuales el Estado secularmente ha desarrollado su quehacer para responder a la problemática generada por actividades —en un tiempo estimadas como propias de los particulares— que el Estado paulatinamente absorbe...

Específicamente en Córdoba, el gobierno de De la Sota presentó su proyecto de modernización del Estado, inicialmente un proyecto “ómnibus”, que terminó aprobándose de manera desglosada en tres leyes distintas, que se sancionaron con los números 8.835, 8.836 y 8.837.

La Ley 8.835 asumió la aplicación de criterios de empresa privada a las actividades del sector público, combinado con un reconocimiento del derecho a prestaciones mínimas, la definición de estándares de resultados, y el compromiso de brindar información de gestión.

Mientras que, la Ley 8.836: lleva el nombre específico de “Modernización del Estado”. Su contenido es muy variado. Se destaca que por ella se atribuyó al Poder Ejecutivo provincial amplias facultades para “reinventar” el Estado. Esto es para reorganizar reparticiones,

flexibilizar procedimientos, modificar el estatus de las relaciones laborales, etc. Se adoptó expresamente el criterio de equilibrio fiscal con “déficit cero”. También se estableció el principio de la descentralización de servicios públicos.

El objetivo de este Trabajo Final fue analizar el Sistema de Control Interno, Auditoría Interna y un modelo de Gestión para Empresas de servicios del Estado.

Metodología

1) Estudio exploratorio bibliográfico sobre la Auditoría Interna y Control Interno, caracterización en Sociedades del Estado:

- ✓ Este estudio se llevó la como en base a los siguientes autores. Vega de la Cruz, L.; Pérez Pravia, M.; Nieves Julbe, A. (2017), Ablan Bortone, N.; Méndez Rojas, Z. (2010), Mantilla, S. (2009), Tapia Iturriaga, C.; Rueda, R.; Silva, R. (2017), Hernández, O. (2016), Dromi, J.; Kemelmajer De Carlucci, A. (1976); Estupiñán, R. (2015).
- ✓ Se analizará la ley 20705 de la Nación Argentina. Secretaria de la Gestión Pública, Secretaria Gral de la Gobernación, Gobierno de la Prov de Bs As.

2) Estudio exploratorio bibliográfico sobre modelos de gestión en Sociedades del Estado o Empresas Mixtas:

- ✓ Este estudio se llevó la como en base a los siguientes autores. Carmona González, M.; Barrios Hernández, Y. (2007); García Rubio, F. (2011); AAVV (2007). Modelo abierto de gestión para resultados en el sector público Revista del CLAD Reforma y Democracia (39), pp. 149-210. Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo: Caracas.

3) Estudio exploratorio bibliográfico sobre Nueva Ley de Reforma del Estado en Argentina y la Modernización del Estado:

- ✓ Este estudio se llevó la como en base a los siguientes autores. Callieri, C. y Ezquerro, M. (2014); Blutman, G. (2009); Manzo, A. G: (2011); Natalucci, A.

(2009); Cao, H. y Rubins, R. (1999); Zeller (1997); Boisier, S. (1995); González Tiburcio, E. (2003); Bozzo, M. (1999)

- ✓ Se analizará la Ley 8.835, 8.836 y 8. 837 de la Provincia de Córdoba.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

1) Estudio exploratorio sobre la Auditoría Interna y el Control Interno, caracterización en Sociedades del Estado.

Como es de público conocimiento, las auditorías representan un punto nodal de los estudios contables. Como veremos más adelante, las transformaciones en el Estado y la influencia de algunos modelos empresariales de gestión, han constituido a las auditorías internas como parte de un proceso de renovación de las empresas mixtas y del estado, necesario para garantizar buenos rendimientos, transparencia y legalidad, confiabilidad de los datos financieros.

Existen numerosos manuales y autores que aplican y definen el control interno de distintas maneras, por lo que es una dificultad inherente al campo alumbrar una definición univalente de las prácticas del auditor.

Sin embargo, se ha procurado diseñar un marco universal para entender la pluralidad de prácticas contables en el ámbito de la auditoría interna a través del informe COSO, que aunque discutido, es el que más éxito y reconocimiento internacional ha tenido.

El informe emitido por el Committee of Sponsoring Organizations (COSO) define el control interno como un proceso, ejecutado por la junta de directores, la administración principal y otro personal de la entidad, diseñado para proveer seguridad razonable en relación con el logro de los objetivos de la organización.

Persigue, asimismo, diversos fines como son: la eficacia y eficiencia de las operaciones; la confiabilidad de la información financiera; el cumplimiento de normas y obligaciones; y salvaguarda de activos. Este último objetivo fue incorporado por la adenda realizada en 1994 y no corresponde a la estructura conceptual original.

Siguiendo lo estipulado por el informe, el proceso de control interno se separa en cinco componentes: ambiente de control; valoración de riesgos; actividades de control; información y comunicación; y, monitoreo. La actualización realizada en 2013 (COSO III) mantiene esos objetivos, pero amplía su alcance (sobre todo en relación con otras presentaciones de reportes) y concreta los mismos componentes a partir de los principios que asocia a cada uno de ellos.

Ahora bien, ¿qué se entiende por cada uno de estos elementos? ¿Dan exhaustividad al proceso de control interno?

En primer lugar, el ambiente de control de una empresa puede comprenderse como la actitud general de sus administradores y empleados hacia la importancia del control interno. Consiste en acciones, políticas y procedimientos que reflejan las actitudes generales de los altos niveles de la administración, directores y propietarios de una entidad en cuanto al control interno y su importancia para la organización. Por ello, tiene gran influencia en la manera cómo se estructuran las actividades de una empresa, se establecen los objetivos y se valoran los riesgos. Dadas estas consideraciones, el ambiente de control se presenta como el fundamento o la base del resto de los componentes de control interno.

En segundo término, la evaluación de los riesgos sirve para describir el proceso con que los ejecutivos identifican, analizan y administran los riesgos de negocio que puede enfrentar una empresa y el resultado de ello.

En tercer orden, las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se están llevando a cabo las directrices administrativas. Se establecen con el propósito de garantizar que las metas de la empresa se alcancen.

En cuarto lugar, la información y la comunicación son elementos esenciales en una estructura de control interno. La información acerca del ambiente de control, la evaluación de los riesgos

y los procedimientos de control y la supervisión son necesarios para que los administradores puedan dirigir las operaciones y garantizar que sean puesto en práctica las normativas legales, reglamentarias y de información. Se refiere a los métodos empleados para identificar, reunir, clasificar, registrar e informar acerca de las operaciones de la entidad y para conservar la contabilidad de los activos relacionados.

Por último, las actividades de monitoreo se refieren a la evaluación continua o periódica de calidad del desempeño del control interno, con el propósito de determinar qué controles están operando de acuerdo con lo planeado y que se modifiquen según los cambios en las condiciones.

Actualmente, los modelos contemporáneos de control interno mantienen aspectos similares, al darle la importancia que se merece el control interno dentro de una organización, pero hay que tener en cuenta que el mundo competitivo que se vive hoy en día trae consigo cambios tecnológicos, aperturas de nuevos mercados, incremento en las cifras de ventas, aumento en el número de empleados, globalización económica, entre otros no menos importantes, que origina una mayor complejidad en las operaciones y en consecuencia provoca cambios continuos al sistema de control interno implantado.

Dada esta explicación, complejizaremos el entramado adentrando al análisis la definición de auditoría interna emitida por el IIA (Instituto Internacional de Auditores). Este organismo entiende que una auditoría es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización.

Por ende, la auditoría interna ayuda a una organización a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno. Según esto, podemos decir que la función de la auditoría interna

es para todo tipo de organización, ya sea privada o pública, y cuya esencia es coadyuvar a que la dirección de las organizaciones logre los objetivos planteados por la misma.

La auditoría interna surge de la necesidad de reforzar las áreas de control interno dentro de las organizaciones para disminuir y evitar riesgos, así como para proteger sus activos, evitar y prevenir fraudes, dar cumplimiento a disposiciones legales, obtener información financiera y administrativa para el logro de la eficiencia operacional por medio de la eficiencia y la eficacia de dichos controles y de todas las actividades operativas de las entidades de una manera competitiva. La unidad de auditoría interna se encarga de la supervisión y evaluación constante del control interno de la empresa para cerciorarse que dichos controles son idóneos para cada procedimiento, pudiéndose decir que la auditoría interna es el control de los controles.

Cabe mencionar que, en el presente, la unidad de auditoría interna no es percibida como ente externo de la organización, sino como un miembro que pertenece al mismo eslabón laboral con el objeto de brindarle a la entidad, apoyo y mecanismos adecuados para la prevención y control, en donde otros autores como Iturriaga et al. (2003, p.66) destacan que en la actualidad de la auditoría interna evolucionó cambiando su alcance, pasando de ser un órgano de control a un órgano consultor.

Debido a esto, se comienza a observar y aplicar la auditoría interna de manera distinta, estableciendo mayores lazos con el empresario, donde ya no solo es el control de los procesos, sino, estableciéndose como apoyo a la organización para lograr los objetivos propuestos, además de dejar de percibirse como un mecanismo de detección de irregularidades de la empresa y se transforma en una herramienta de apoyo para la gestión de la entidad, en que la implantación del control interno establece la aplicación de ciertos componentes, los cuales se especifican en el informe COSO, siendo campo de supervisión y control por parte de los

auditores internos, establecidos en sus funciones fundamentales de evaluar los procedimientos que se realizan y la efectividad de cada uno de ellos sobre la base de las expectativas reglamentadas con el objetivo de aumentar beneficios a la organización.

Ahora bien, estos controles y procedimientos, como ya se mencionó, se pueden aplicar tanto a lo privado como lo público, y es aquí que es necesario conceptualizar sobre las llamadas sociedades del Estado. Este tipo societario fue creado por la ley 20.705 de 1974, y define a las Sociedades del Estado como aquellas que constituyen el Estado Nacional, Provincial, Municipios y organismos estatales legalmente autorizados al efectos que con exclusión de toda participación de capitales privados desarrollen actividades de carácter industrial y comercial o exploten servicios públicos.

Es el único tipo societario que puede constituirse unipersonalmente. La Ley 19.550 de sociedades comerciales determina en su artículo 1º que “habrá sociedad comercial cuando dos o más personas en forma organizada, conforme a uno de los tipos previstos en esta Ley, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios participando de los beneficios y soportando las pérdidas”. Se someten al régimen de las sociedades anónimas de la Ley 19.550 - excepto su artículo 31º.

En relación con la organización estructural, todas las empresas deberán contar con una planificación estratégica, desarrollada por el directorio, velando por la consistencia de su estructura y procesos de negocios con la misión declarada, y por la coherencia del plan con las políticas de gobierno y los intereses permanentes del Estado.

Por este motivo, el diseño de estructuras en las empresas públicas y entes deberá realizarse teniendo en cuenta:

- La política pública y el plan estratégico al que responde su creación y/o sostenimiento.

- El status jurídico y el tipo de financiamiento en función del tipo de bien público a proveer.
- El tipo y número de actividades que definen el área de negocios, enmarcadas en un Plan de Negocios.
- Una definición de los niveles políticos y técnicos de decisión.
- Una relación lógica entre jerarquía, función y modalidad de empleo.
- Iniciativas innovadoras en materia de gestión.

En suma, la calidad de ente estatal de los socios, con titularidad exclusiva del capital social, excluyente de aportes privados o no estatales y su regulación por el régimen de las sociedades anónimas constituyen las notas que le confieren especificidad operativa a este modelo empresarial. Existe una asimilación al régimen constitutivo y funcional de las sociedades anónimas, aunque con la cláusula condicional de compatibilidad, pues tratase de actividades jure private de fines públicos dado que la Administración nunca deja por ello de gestionar con tal pública protesta los fines asignados a la misma" Dromi (1976) s/p.

En síntesis, los modelos de gestión contemporáneos le dan importancia al control interno dentro de una organización y la auditoría interna surge de la necesidad de reforzar las áreas de control interno dentro de las organizaciones para disminuir y evitar riesgos, lo que logra una gestión eficiente si se implementa correctamente; que es lo que requiere el diseño de estructuras en las empresas públicas para que éstas logren sus objetivos a través de la una gestión integral, minimizando así los desvíos.

2) Estudio exploratorio bibliográfico sobre modelos de gestión en Sociedades del Estado o Empresas Mixtas:

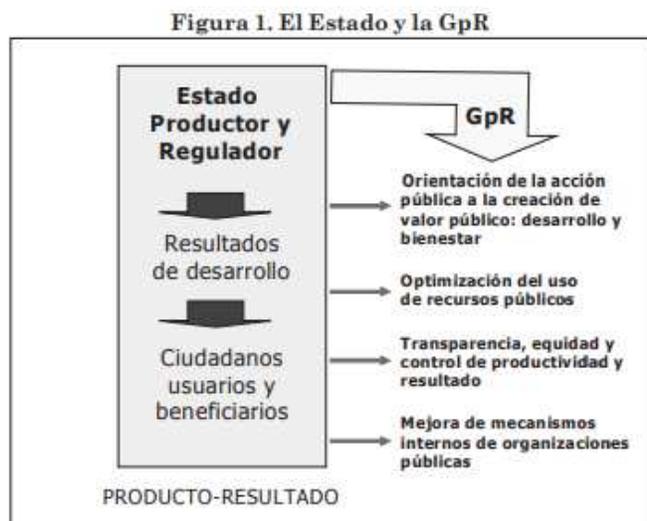
En este estudio bibliográfico se busca investigar de distintos modelos de gestión aplicados a Sociedades del Estado o entes descentralizados, en los cuales su gestión es netamente pública.

Primero se comenzará con la idea de la modernización de la gestión pública y la Gestión por Resultados (GpR).

Durante las últimas décadas, el Estado ha pasado a desempeñar un papel clave como productor de valor público, y en tanto tal, ha priorizado la creación de condiciones para el desarrollo y bienestar social y la producción de servicios e infraestructura. Este cambio en la función del Estado, exigido cada vez con más contundencia por ciudadanos que ocupan el rol de usuarios de servicios, ha transformado varios frentes de la administración pública. La crisis fiscal del modelo anterior, una vez agotado el periodo de esplendor del Estado de Bienestar, ha planteado nuevos problemas. Destacan, entre ellos, la creciente necesidad de atender una demanda imparable de bienes públicos de calidad, típica del Estado de Bienestar, acompañada ahora de la exigencia por disminuir la presión fiscal, incluso en aquellos casos en que aún persiste un modelo de Estado anterior al de bienestar.

Este cambio de misión ha planteado muchos desafíos al Estado, entre ellos, la redefinición de conceptos como los de administración, gestión pública y valor público. También ha afectado profundamente las prácticas de los directivos públicos (políticos y gerentes) y la teoría en la que han fundamentado sus acciones. Este cambio también ha afectado al sistema de control de la acción del Estado. De la exigencia de rigor en los procedimientos, se está migrando hacia la exigencia de resultados, inherente a un Estado que se presenta como proveedor de servicios y capacidades de desarrollo y de bienestar.

De este cambio de misión se deriva una variación en la posición del ciudadano en relación con el Estado. El ciudadano regulado se preocupa por asegurarse una correcta y burocrática (homogénea, idéntica y no discrecional) aplicación de la ley y de la norma. El ciudadano usuario se preocupa por conseguir el mejor retorno fiscal, en cuanto a bienes colectivos. Por lo visto, el Estado debe desplazar su atención, colocada anteriormente en el procedimiento como producto principal de su actividad, hacia el servicio y el bienestar. La gestión por resultados es uno de los lemas que mejor recoge el nuevo reto. Ello no significa que no interese ahora cómo se hagan las cosas, sino que empieza a ser mucho más relevante que se hace en bien de la comunidad, (ver figura 1).



El concepto y la práctica de GpR en el sector público tienen un grado de desarrollo y consolidación relativamente bajo. El término gestión para resultados ha recorrido un largo camino y es una de las variantes de la Dirección por Objetivos cuyo origen se encuentra en el libro de Peter Drucker "La Práctica del Management", publicado en inglés en 1954. Drucker complementó posteriormente sus ideas (1964) en la obra "Managing for Results: Economic Tasks and Risk-Taking Decisions", en la que utiliza, por primera vez, este término. En sus inicios, la GpR se usó principalmente en el sector privado. Aunque el gobierno federal de los

Estados Unidos comenzó a utilizar algunos de sus planteamientos en el manejo de diferentes organismos públicos (Gibson y Tesone, 2001), sólo durante la presidencia de Nixon, a partir de lo que se conoce como la Nueva Gestión Pública, empezó a implantarse en el conjunto de la administración pública.

Esta nueva filosofía sugiere el paso de una gestión burocrática a una de tipo gerencial (Ospina Bozzi, 2000). En la base de estas nuevas ideas se encontraba una preocupación generalizada sobre los cambios que el entorno exigía y sobre la necesidad imperiosa de repensar el papel del Estado; mejorar la eficiencia, eficacia y calidad de los servicios públicos; y optimizar el desempeño de los empleados públicos y de las organizaciones en las que trabajaban. Diversos estudiosos y expertos de la gestión pública plantearon los beneficios que el enfoque de la GpR podrá traer a este nuevo escenario. De acuerdo con Emery (2005), la GpR conlleva tres tipos de consideraciones para la administración del sector público.

- Constitucionales: la mayoría de las constituciones regula el uso de los fondos públicos por parte de las autoridades en el cumplimiento de su mandato.
- Políticas: las autoridades deben responder sobre sus acciones y sobre los contenidos de sus programas electorales, de acuerdo al principio de la responsabilidad en el cargo.
- Ciudadanas: de acuerdo al principio de delegación democrática, los ciudadanos confían en las autoridades electas y les delegan la gestión de los fondos públicos, producto del pago de sus impuestos.

Por otra parte, el concepto de "resultados" varía notablemente entre las distintas instituciones públicas. Muchos autores destacan la dificultad de determinar y evaluar los resultados de la acción estatal como una de las características que diferencian la gestión del sector público de la del privado (Emery, 2005).

Una revisión de las principales experiencias de GpR en América Latina muestra que esta herramienta ha sido aplicada en diferentes Ámbitos de gestión. Cada país ha adaptado el marco general a sus propias características institucionales. Según Makón (2000), la GpR no constituye un modelo único que se aplica de una manera predeterminada utilizando un mismo conjunto de instrumentos. Existen, más bien, distintas vías para ponerla en práctica. La opción que se elige depende de las herramientas que se utilizan, del contexto político, social y económico de cada país, y de los objetivos que se persigan.

Siguiendo su evolución conceptual, desde los puntos de vista de su definición y de su práctica, se puede observar que la GpR tiene las siguientes dimensiones.

- Es un marco conceptual de gestión organizativa, pública o privada, en el que el factor resultado, aplicado a todo el proceso de gestión, se convierte en la referencia clave.
- Es un marco de adquisición de responsabilidad de la gestión a través de la vinculación de los directivos al resultado obtenido.
- Es un marco de referencia capaz de integrar los distintos componentes del proceso de gestión ya que se propone interconectarlos para optimizar su funcionamiento.
- Finalmente, y especialmente en el Ámbito del sector público, la GpR se presenta como una propuesta de cultura organizativa, directiva y de gestión, a través de la cual se pone énfasis en los resultados y no en los procesos y procedimientos. Todas estas dimensiones sitúan a la GpR como una herramienta cultural, conceptual y operativa que se orienta a priorizar el resultado en todas las acciones, y capacita para conseguir la optimización del desempeño gubernamental. Así pues, se trata de un ejercicio de dirección de los organismos públicos que busca conocer y actuar sobre todos aquellos aspectos que afecten o modulen los resultados de la organización.

La GpR tiene, por tanto, una dimensión de control organizativo que conviene aclarar, pues el concepto de control en el sector público tiene connotaciones particulares derivadas, fundamentalmente, del sistema de auditora externa que domina en el Estado.

Auxiliados por Moore (1995), señalando que el resultado que busca un gobierno es la maximización de la creación de valor público y para que esta afirmación adquiriera su pleno sentido, tal y como lo propone Moore, es imprescindible aclarar que se entiende por valor público. Según este autor, el valor público se crea cuando se realizan actividades capaces de aportar respuestas efectivas y útiles a necesidades o demandas que:

- sean políticamente deseables como consecuencia de un proceso de legitimación democrática;
- su propiedad sea colectiva, caracterizando así su naturaleza pública;
- requieran la generación de cambios sociales (resultados) que modifiquen ciertos aspectos del conjunto de la sociedad o de algunos grupos específicos reconocidos como destinatarios legítimos de bienes públicos.

Es importante recordar que el aporte básico que puede hacer la GpR a la gestión del proceso de creación de valor en los organismos públicos, no se deriva de su capacidad para sustituir a otras herramientas de gestión, sino de su posible contribución como instrumento capaz de integrar las herramientas de gestión con el resto de elementos clave de la dirección: • Programa de gobierno. • Organización de recursos. • Información y conocimiento. • Instrumental de gestión. La GpR, concebida de esta manera, aporta coherencia, visión global y capacidad integradora al manejo de los organismos públicos.

Por su misma naturaleza, la implementación de la GpR debe ser flexible, sin un modelo rígido a seguir, aunque sí con una clara estructura del proceso de creación de valor a producir. Tal y

como aquí se concibe, se trata de un sistema abierto, con muchas variables; por tanto, cada aplicación de la propuesta y cada proceso de implantación serán distintos y ameritarán un diseño propio. Para que el aporte de la GpR sea efectivo conviene discutir los siguientes factores críticos de Éxito.

a) Compromiso y gestión del cambio La implantación de la GpR comporta un cambio profundo de cultura en el conjunto de la administración pública y en cada Ámbito organizativo que se aplique. Supone, igualmente, la revisión de todo el sistema de gestión y su adaptación a esta nueva cultura. Se trata de una transformación profunda y de largo alcance. Independientemente de cualquier otro factor, es necesario iniciar el proceso desde esta perspectiva y con este compromiso.

b) Apoyo e implicación de las autoridades políticas La implantación de la GpR debe contar con un nivel razonable de apoyo político y de implicación de las autoridades en el proceso Ella se orienta a mejorar la capacidad de las organizaciones públicas para alcanzar los objetivos de gobierno, lo cual requiere el apoyo y compromiso de los funcionarios políticos del más alto nivel, sobre todo, para formular objetivos que sean viables y manejables mediante la GpR.

c) Iniciativa y compromiso gerencial siendo imprescindible el apoyo político, la GpR es fundamentalmente una herramienta de gestión. En este sentido, a los directivos les corresponde desarrollar la iniciativa y adquirir el compromiso político para su implantación. Ciertamente, el programa de gobierno es pieza clave del modelo, pero, ya antes de formularlo, las autoridades políticas deberán disponer de un conocimiento cabal de la situación social para elaborar los objetivos de desarrollo. Disponer de este instrumento, o de cualquier otro de los que se han identificado como componentes de la GpR, incumbe a la gerencia, incluido el asesoramiento para formular adecuadamente la propuesta y los programas de gobierno.

d) La gestión del tiempo, Los plazos para la implantación de la GpR como cultura y herramienta de gestión son inevitablemente largos por distintas causas: • por la complejidad del tema y la multiplicidad de frentes en los que hay que trabajar; • por la naturaleza del cambio que se propone; • por su carácter cíclico y la lógica de prueba y error que lo acompañen; • porque, en el fondo, su implantación es un proceso sin un final conocido, ya que se enlaza directamente con la necesidad de mejorar continuamente las organizaciones, su gente y sus procesos de creación de valor. Dicho esto, se vuelve posible identificar dos etapas en la implantación de este sistema. En un primer momento -etapa de implantación- se posiciona una primera versión de todos los componentes identificados como esenciales para la GpR. Un segundo momento -etapa de maduración y mejora continua- se ocupa de profundizar en el desarrollo de todos y cada uno de los instrumentos y de la relación entre ellos. Es necesario prever que la primera parte de este proceso será larga y compleja.

e) Adaptación al entorno; Cada país, cada sector público y cada administración tienen sus propias historias, culturas organizativas e identidades. El desarrollo de la GpR debe tener en cuenta no sólo la idiosincrasia organizativa, sino que debe partir de ella en su propuesta de desarrollo, convirtiendo este bagaje en oportunidad a la hora de implantar este sistema. Será necesario, por tanto, verificar culturas, capacidades y habilidades, debilidades y carencias antes de decidir el planteamiento del cambio y la estrategia concreta para su desarrollo, lo que significara, fundamentalmente, escoger con quién y por dónde empezar en su revisión y adaptación a las exigencias del modelo de gestión existente al inicio.

f) Visión global, implantación local. El modelo abierto de GpR que aquí se propone, se caracteriza por la integración en el ciclo de gestión de todo el instrumental estratégico y operativo. Esto posibilita la visión global de la gestión del proceso de creación de valor, aporte principal de la GpR. Esta virtud, sin embargo, puede convertirse en problema; un instrumento

tan abarcador corre el riesgo de no pasar de ser una propuesta teórica sin anclaje en la realidad concreta. Esta es la razón por la que se ha planteado un modelo integral y a la vez modular; que pueda adaptarse a las características específicas de un gobierno, un sector o una organización, y que permita el uso de las herramientas complementarias de gestión que se consideren más adecuadas según un determinado contexto. El modelo propuesto permite mantener la visión global y, al mismo tiempo, aplicarlo en cualquier parte del ciclo de gestión. Esta es, en la práctica, la forma como se han implementado las experiencias conocidas de evaluación por resultados, como, por ejemplo, los modelos Plan y Presupuesto (Cunill y Ospina, 2003).

g) Desarrollo equilibrado y sostenido El desarrollo modular que se propone para implementar la GpR puede derivar en un crecimiento desequilibrado donde unas partes crezcan más que otras, tendencia que se debe evitar. Resulta obvio que la implementación de las piezas y los recursos que estructuran la GpR plantean distintos niveles de dificultad. No es lo mismo constituir un sistema presupuestario que elaborar un sitio institucional en el Internet; tampoco plantea los mismos retos encargar un estudio de impacto a evaluadores externos que "incrustar" un sistema de control de gestión que recoja la actividad de los servicios administrativos o de bienestar en tiempo real. La estrategia a seguir consiste en orientar el desarrollo de la GpR hacia aquellas áreas en las que se encuentren menos resistencias se disponga de mejores herramientas o de mayor capacidad de decisión. Hay que tener presente que la característica modular de la propuesta no elimina la necesidad de su aplicación integral y la búsqueda de equilibrio en sus tres dimensiones principales: entorno institucional y social, desarrollo organizativo y desarrollo productivo.

h) Análisis y uso de la información. La información es, en general, la materia prima principal de la función directiva y de la GpR. La información es barata, fácil de conseguir y, si no es utilizada de forma contraria, es inofensiva. Convertir la GpR en un cúmulo de información sin

aplicación en la toma de decisiones o en la dirección ejecutiva del sistema de creación de valor, la transformara en una herramienta inútil. La estrategia de captura, acumulación, manejo y uso de la información en la GpR busca facilitar la comprensión de los hechos para tomar decisiones. Cualquier información que no sirva para tales fines es superflua y tiende a distorsionar todo el sistema de información y lo hace poco confiable.

i) Aprendizaje organizacional e individual La GpR aporta y se nutre del aprendizaje continuo. No puede implantarse sin un desarrollo paralelo de las capacidades de dirección y gestión y de los instrumentos apropiados para operar, desde el análisis social pasando por la gestión estratégica y presupuestaria, hasta el mercadeo de servicios y la gestión de la información. La cultura del sector público generalmente es poco proclive al cambio y al aprendizaje. Es necesario transformar este patrón de conducta y promover formas organizativas que conciban el cambio como progreso y mejoramiento, y el aprendizaje, incluido el que proviene de los errores, como un factor de desarrollo personal e institucional.

j) Plan de trabajo por resultados El último factor crítico que se pone a consideración es la necesidad de disponer de un plan de aplicación de la GpR, aunque no exista consenso sobre su implantación. Así, la transición deberá ser objeto de examen, evaluación y revisión periódicos ofreciendo la oportunidad de definir lo que da buen resultado y lo que no, y en qué forma se podrá mejorar el enfoque. "Practicar lo que se predica" puede constituir una forma de demostrar el compromiso con la GpR y evidenciar su propia capacidad.

Abordando ahora un modelo de gestión más bien aplicado a la gestión de controles, se parte de que la Gestión Pública requiere de controles eficientes que le permitan alinear la estrategia para alcanzar los resultados esperados en el cumplimiento de su encargo social con adecuados niveles de economía, eficiencia y eficacia. La planificación, utilización y registro de los

recursos asignados por el Estado requiere de controles eficientes y evaluaciones periódicas que permitan prevenir contra corrupciones e ilegalidades.

Un estudio de Cunill y Ospina (2003), centra su atención en los sistemas de evaluación. El estudio sugiere que la introducción de la evaluación, como práctica sistemática en el sector público, no sólo no ha traído conflictos a la gobernabilidad del Estado, sino que, en dos de los cuatro casos analizados, ha incidido positivamente en el incremento de la participación ciudadana y la profundización de la democracia representativa. En América Latina, la introducción de sistemas de evaluación se fundamentó en la necesidad de aumentar la eficiencia y la eficacia de la gestión pública y de posibilitar la asunción de responsabilidad por parte de los funcionarios públicos.

Actualmente, las nuevas tendencias del control interno se ajustan a la dinámica actual de la gestión empresarial tanto en el sector privado como en el sector público. La Dirección por Objetivos y la Planeación Estratégica con énfasis en los valores compartidos es hoy día una práctica generalizada que requiere de un tratamiento del control más allá a la protección de los recursos y la confiabilidad de la información financiera.

La fiabilidad de la información para la gestión tiene gran importancia para el logro de los objetivos, los controles dejan de ser rígidos y pasan a ser flexibles. Ajustados según la dinámica de identificación, evaluación y gestión de los riesgos. El control de la gestión pública, la prevención contra la corrupción y las ilegalidades se fortalece con la implementación del Control Interno aplicando las bases del Informe COSO.

En la práctica la gestión de los riesgos se ha estado realizando en la mayoría de las empresas públicas y privadas que implementaron COSO sin una visión integral de estos, lo que conllevó que la comisión Treedway, también conocida como COSO (Committee of Sponsorin

Organisations) realizara una propuesta metodológica para la gestión integral de los riesgos y los controles en las organizaciones conocida como “Enterprise Risk Management Framework” (ERM o COSO II) cuyo punto de partida son los objetivos establecidos por la organización.

El COSO II o ERM, se define como un proceso en el que deben estar involucrados el Consejo de Administración, la dirección y el resto del personal de la organización, integrado dentro del establecimiento de la estrategia corporativa, y diseñado para la identificación y gestión de los riesgos, de tal manera que se asegure de manera razonable la consecución de los objetivos establecidos. El Modelo divide los objetivos de las organizaciones en cuatro categorías:

- **Objetivos Estratégicos:** Los establecidos al más alto nivel, y relacionados con el establecimiento de la misión y visión.
- **Objetivos Operativos:** Aquellos relacionados con la eficiencia y eficacia de las operaciones, incluyendo los objetivos relacionados con el desempeño y la rentabilidad.
- **Objetivos relacionados con la información suministrada a terceros:** objetivos que afectan la efectividad de la información suministrada (interna y externa), y va más allá de la información financiera, incluye la información para la gestión.
- **Objetivos relacionados con el cumplimiento regulatorio:** Están relacionados con el cumplimiento de las leyes y regulaciones.

Estos cuatro objetivos que establece el modelo o metodología para la implementación de la Gestión de Riesgo empresarial se interrelacionan con los cinco elementos de control interno que estableció el COSO I. A estos elementos se incorporan tres nuevos componentes, que son;

1. Establecimiento de objetivos.
2. Identificación de acontecimientos.

3. Respuesta al Riesgo.

El COSO II propone analizar y desarrollar la gestión de riesgos de la organización considerando los ocho componentes siguientes, como se muestra en la siguiente figura: (Ver figura 2)

Figura 2

Elementos de la metodología ERM
ENTORNO DE CONTROL INTERNO DEFINICIÓN DE LA FILOSOFÍA Y LAS PAUTAS DE ACTUACIÓN EN MATERIA DE CONTROL INTERNO Y LAS POLÍTICAS A APLICAR EN CADA PROCESO. ANÁLISIS DEL FUNCIONAMIENTO DE LOS ÓRGANOS DE GOBIERNO DE LA ENTIDAD.
ESTABLECIMIENTO DE OBJETIVOS DETERMINACIÓN DE LOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS Y DE CONTROL INTERNO, ASÍ COMO LA TOLERANCIA AL RIESGO Y EL GRADO DE RIESGO ASUMIDO.
IDENTIFICACIÓN DE ACONTECIMIENTOS IDENTIFICACIÓN DE LAS ACCIONES O ACTOS QUE GENERAN RIESGO DE CUALQUIER CATEGORÍA (ESTRATÉGICA U OPERATIVA) EN LA ORGANIZACIÓN.
EVALUACION DE RIESGOS EVALUACIÓN POR PARTE DE LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD Y DE LOS NIVELES QUE SE CONSIDEREN APROPIADOS, EN BASE AL IMPACTO DEL RIESGO EN LA ORGANIZACIÓN Y SU PROBABILIDAD DE OCURRENCIA.
RESPUESTA AL RIESGO ANÁLISIS DEL ENFOQUE ADOPTADO Y EL GRADO DE MADUREZ EN LA GESTIÓN DEL RIESGO
ACTIVIDADES DE CONTROL IDENTIFICACIÓN POR TIPO DE CONTROL, TOMANDO COMO BASE LOS CONTROLES GENERALES, DE LAS ACTIVIDADES DIRIGIDAS A MITIGAR LOS RIESGOS DETALLADOS EN LOS ANTERIORES COMPONENTES.
INFORMACION Y COMUNICACION CORRESPONDE A LAS ACTIVIDADES DE SEGUIMIENTO A LAS INCIDENCIAS OCURRIDAS EN LOS CONTROLES Y LA DIFUSIÓN DE LAS ACCIONES ACORDADAS PARA SU CORRECTO ESTABLECIMIENTO.
SUPERVISION PERMITE ASEGURAR LA ADECUADA SOLUCIÓN A LOS PROBLEMAS DETECTADOS Y LA IMPLANTACIÓN DE LAS MEDIDAS PARA MEJORAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO.

Fuente: Informe COSO II (ERM)

Ambiente interno: Es la base sobre la que descansan el resto de los elementos e influye de manera significativa en el establecimiento de los objetivos y de la estrategia. En el entorno de ese ambiente, la dirección establece la filosofía a desarrollar en gestión de riesgos, en función de su cultura y el nivel de riesgo aceptado.

Establecimiento de objetivos: Los objetivos deben establecerse con anterioridad a que la Dirección identifique los posibles acontecimientos que impidan su consecución. Deben estar

alineados con la estrategia de la organización, dentro del contexto de la visión y la misión establecidas.

Identificación de acontecimientos: Resulta imprescindible dentro del modelo la identificación de aquellos acontecimientos que podrán ser negativos, y por tanto implican riesgos, o positivos y por tanto implican oportunidades e incluso mitigación de riesgos. La incertidumbre existe por lo que se deben considerar aspectos externos (económicos, políticos, sociales,..) e internos (infraestructuras, personal, tecnología,...) que puedan afectar la consecución de objetivos de la entidad.

Evaluación de Riesgos: Para poder establecer el efecto que determinados acontecimientos o sucesos pueden tener sobre la consecución de los objetivos, es necesario evaluarlos desde la perspectiva de su impacto económico y de la probabilidad de ocurrencia de estos. Para lo cual es necesaria una adecuada combinación de técnicas cuantitativas y cualitativas. La evaluación del riesgo se centrará inicialmente en el Riesgo inherente (riesgo existente antes de establecer medidas para su mitigación) y posteriormente en el Riesgo residual (riesgo existente tras el establecimiento de medidas de control).

Respuesta al Riesgo: La dirección debe evaluar la respuesta al riesgo en función de cuatro categorías: Evitar, Reducir, Compartir, Aceptar. Una vez establecida la respuesta más adecuada para cada situación, se deberá realizar una reevaluación del riesgo residual.

Actividades de control: Son las políticas y procedimientos que son necesarios para asegurar que la respuesta al riesgo ha sido la adecuada. Las actividades de control deben estar establecidas en toda la organización, en todos los niveles y en todos sus procesos y funciones. Información y comunicación: Para una acertada identificación de los riesgos, evaluación y respuesta de estos es necesaria una ajustada información, si se quiere conseguir que ERM (COSO II) funcione de

manera efectiva es necesario un adecuado tratamiento de los datos actuales e históricos, lo que implica sistemas de información adecuados. La información es la base de la comunicación para que resulte una acertada filosofía integral de riesgos.

Supervisión: La metodología ERM debe ser monitorizada para asegurar su correcto funcionamiento y la calidad de sus resultados, a lo largo del tiempo, dependiendo de la complejidad y tamaño de la organización la manera en que se realice.

Como puede apreciarse el modelo ERM complementa la implementación del COSO I, la cual entrega una metodología para integrar la gestión de los riesgos. Al mismo tiempo utiliza sus componentes, y deja preciso el establecimiento de objetivos, así como la identificación de acontecimientos y el análisis de la respuesta a los riesgos.

La combinación de ambas metodologías es lo que se propone implementar en el sistema de las entidades de la administración pública. Pero antes se considera oportuno realizar algunos comentarios sobre otras propuestas novedosas de control interno, como lo es el INFORME COCO.

Según este estudio el control son aquellos elementos de una organización, incluyendo sus recursos, sistemas, procesos, cultura, estructura y tareas que tomados en su conjunto apoyan a las personas para la consecución de los objetivos de la organización (efectividad, fiabilidad, cumplimiento). En este nuevo enfoque el control se basa más en las creencias y valores éticos de las personas que en normas y mecanismos de cumplimiento. El COCO le concede gran importancia al buen gobierno desarrollando como segundo tema del informe el papel de los consejos de administración desde la perspectiva del control. Al igual que el COSO enfatiza en alcanzar razonable confianza en el cumplimiento de los objetivos en tres ámbitos a partir de que los controles funcionen, siendo los elementos a considera: Definición de Control, Criterios

de Control y Agrupación de los criterios de control. La definición de Control, en cuanto a Criterios de Control, son los siguientes: Propósito, compromiso, capacidad, supervisión y aprendizaje los que se agrupan a como se muestra a continuación:

Propósito • Los objetivos deben establecerse y comunicarse. • Los riesgos internos y externos deben ser identificados y evaluados. • Las políticas y la gestión de los riesgos deben establecerse, comunicarse y practicarse. • Elaboración de planes de acción, los cuales deben ser comunicados e incluir indicadores de realización medibles.

Compromiso • Valores compartidos. • Políticas y prácticas de recursos humanos consistentes con los valores éticos de la organización y la consecución de los objetivos. • Autoridad, obligaciones y responsabilidad definidas claramente. • Clima de confianza mutua que soporte el flujo de información entre las personas y su eficiente desempeño.

Capacidad • Personal con conocimiento, habilidades y herramientas necesarios para apoyar la consecución de los objetivos. • Los procesos de comunicación deben apoyar los valores y consecución de objetivos de la organización. • Información relevante, suficiente y oportuna. • Las decisiones y acciones de las diferentes partes de la organización deben ser coordinadas e integradas. • Las actividades de control deben diseñarse teniendo en cuenta los objetivos, los riesgos y los elementos de control interrelacionados.

Supervisión y aprendizaje • Los entornos internos y externos deben supervisarse. • La ejecución de los planes de acción debe supervisarse teniendo en cuenta las metas e indicadores identificados en los objetivos y planes de la organización. • Los objetivos deben ser contrastados periódicamente. • La información necesaria relacionada con los sistemas de información debe evaluarse tanto cuando cambian los objetivos como cuando se detectan deficiencias de información. • Deben establecerse y realizarse procedimientos de seguimiento para asegurar los

cambios. • La dirección debe evaluar periódicamente la efectividad del control y comunicar los resultados a los responsables.

En la agrupación de criterios que se plantea en el Informe COCO puede observarse que están presentes las mismas consideraciones que se establecen en los elementos del control interno que define el Informe COSO.

En conclusión, el control de la gestión pública, la prevención contra la corrupción y las ilegalidades se fortalece con la implementación del Control Interno aplicando las bases del Informe COSO e incorporándole aquellos elementos del Informe COCO que contribuyen con la mejor interpretación de este. En contraposición, el concepto y la práctica de GpR en el sector público tienen un grado de desarrollo y consolidación relativamente bajo, ya que el concepto de "resultados" varía notablemente entre las distintas instituciones públicas y muchos autores destacan la dificultad de determinar y evaluar los resultados de la acción estatal como una de las características que diferencian la gestión del sector público de la del privado.

En los entes públicos, se vienen aplicando algunos de los conceptos que pregonan los informes COSO y COCO en los que el control se sustenta en los valores, es participativo, e involucra a todos, desde la más alta dirección hasta el último empleado. Se trata de acciones coordinadas e integradas para alcanzar la consecución de los objetivos, siendo esta integralidad lo que hace funcionar eficientemente a toda la organización.

3) Estudio exploratorio bibliográfico sobre Nueva Ley de Reforma del Estado en Argentina y la Modernización del Estado:

Se aborda en este estudio investigar los procesos que ha afrontado el Estado a través de diferentes normas o leyes, con las cuales buscó implementar conceptos y metodología de entes privados para así lograr eficiencia en sus procesos.

En este sentido, como señala Zeller (1997) debemos entender la Reforma del Estado como un Proceso. Esto quiere decir, que una reforma no es algo provisorio ni concluido, como podría parecer cuando uno refiere a ella a través de una ley, sino que se encuentra en una constante re-actualización. En este sentido, resulta vital e imprescindible remitir a un pequeño trayecto histórico. ¿De qué da cuenta la Reforma del Estado? ¿En qué marco se elaboran estas nuevas leyes? ¿A qué fenómenos dan lugar? ¿Cuáles son sus implicancias para las empresas del sector público y mixto?

En Argentina en particular (Zeller, 1997) el proceso de reforma del Estado se dio tardíamente, si se lo compara con los denominados “países centrales” del capitalismo mundial. Esto se debe (Zeller, 1997) a que, en la década de los ‘70, el país todavía experimentaba un significativo aumento del sector público visible en varios planos: gasto público, grado de concentración en diversas áreas de actividad, etc.

Es recién con la crisis del petróleo, del año 1973, y luego con la crisis de la deuda, de los años 80, que se pone en cuestionamiento el sistema de producción taylorista-fordista, por un lado; y el rol del Estado en la economía, por el otro (con anterioridad, desde los años 40 a los 70, no se ponía en discusión si el estado debía participar o no el Estado debía ser uno de los principales actores económicos (Zeller, 1997).

Es decir, que las transformaciones entre capital-trabajo (con el agotamiento del modelo industrial fordista) y entre sociedad-estado, que a nivel global ya venían manifestándose desde finales del '60, en nuestra región y nuestro país en particular se expresarían décadas después con lo que fue el proceso de reforma de los '80-'90 o lo que, desde diversos ámbitos se ha dado a llamar “neoliberalismo”.

Puesto que el debate sobre este concepto excede el presente trabajo, nos remitimos a exponer diferencias sobre el período. Hubo, en este sentido una primera reforma, que fue la reforma del Estado –extendida más o menos definitivamente desde 1989 hasta la sanción de la nueva Constitución, en 1994); y un segundo periodo de reforma, iniciado en 1996, que incluyó las “reformas menores”, como fue la Reforma de la Administración Pública que comúnmente se vincula con el llamado proceso de “modernización de Estado” (Blutman, 2009; Zeller, 1997).

La primera reforma del Estado, nos interesa porque establece el debilitamiento del poder del Estado (la sociedad, por ejemplo, dejó de creer que este debiera tener un rol activo en la economía, estaban descontentos y desconfiados de su efectividad), el cual se produjo a través de varios mecanismos de los cuales nos interesan dos: la privatización y la descentralización. La privatización de las empresas del Estado, fuese parcial o total, implicó un giro cualitativo que implicó la revalorización empresarial del abaratamiento de los costos como condición para la competitividad, aunque esta vez para el ámbito de lo público (las empresas mixtas, por ejemplo, surgen con ese criterio de “racionalizar” el sector público nacional).

La descentralización, en este sentido, operativiza estas transformaciones: el Estado “delega” su accionar en el ámbito de las empresas públicas, buscando ganar calidad en los servicios/bienes producidos, agilidad y competitividad, pero sobre todo “poner en práctica un nuevo arreglo de

responsabilidades entre el Estado y la sociedad civil” (Boisier, 1995: 5). Boisier (1995: 7) identifica cuatro elementos como característicos de la descentralización: la revolución científica y tecnológica, la propongía reforma del Estado, las demandas de mayor autonomía por parte de la sociedad civil, la tendencia a la privatización de funciones públicas.

Cabe señalar que, aún si estos procesos se enmarcan dentro de una oleada neoliberal, en un contexto de reforma estructural debatible, existen elementos técnicos que, desde mi punto de vista, resultan valiosos y se pueden recuperar con un sentido progresista. En este sentido, Blutman (2009) argumenta a lo largo de sus tesis doctoral que el fracaso en la aplicación de estas leyes se debe a que no se consideraron cuestiones de cultura organizacional, y que, de hecho, el grado de avance en la reforma de la administración pública (modernización) fue bastante menor de lo que habitualmente se cree.

Las provincias, sin embargo, de adaptaron de modo desigual a estos cambios estructurales, debido a las propias características locales, las relaciones de fuerza internas y con el gobierno central (Natalucci, 2009). En el caso cordobés, se sancionó la ley 7850 en el año 1989, con el gobierno radical de Eduardo Angeloz pero esta emergía como una forma de dar respuesta a una coyuntura: la crisis económica. En este sentido, podemos notar que ya desde los '80 se había generado en la sociedad un consenso a favor de la reforma del Estado, fundamentado principalmente en la “asociación entre radicalismo y un tipo de gestión estatal y funcionamiento del Estado” (Natalucci, 2009: 6).

No obstante, siguiendo a Natalucci (2009), debemos subrayar que el diferencial de la reforma impulsada por el gobierno delastotista radicaba en su aparente “desplazamiento coyuntural”, puesto que –si bien se insertaba en el marco provisto por las reformas nacionales y era impulsado por un acuerdo del delastotismo con el menemismo-, el proyecto perseguía el deseo

de “refundar el Estado Provincial” y se reivindicaba como “una verdadera «reconciliación» entre el Estado provincial y la gente, entre el sector público y los contribuyentes” (De la Sota en Vaca Narvaja, 2001). Así lo demuestra el nombre con el proyecto fue presentado, que fue titulado “Reinvención, Nuevo Estado Provincial y Estatuto del Ciudadano” -o más sencillamente “Nuevo Estado” (Natalucci, 2009).

De acuerdo a la nueva normativa, que fue sancionada en el año 2000, el gobernador podría “reorganizar, suprimir, desconcentrar, escindir, descentralizar, transformar, privatizar, fusionar, absorber, transferir o liquidar cualquier oficina, repartición autárquica, el Banco de Córdoba, EPEC, sociedades mixtas o del Estado (Closa, 2003: 5-6).

El paquete aprobado por las tres leyes tenía los siguientes contenidos principales (Callieri y Ezquerro, 2014: 3):

* Ley 8.835: asumió la aplicación de criterios de empresa privada a las actividades del sector público, combinado con un reconocimiento del derecho a prestaciones mínimas, la definición de estándares de resultados, y el compromiso de brindar información de gestión.

En efecto, el capítulo 1.º fijó los “derechos de las personas en su relación con el Estado”, el capítulo 3.º estableció los “derechos y deberes de los usuarios de los servicios públicos” — creando oficinas para sus reclamos, fomentando su asociación e instituyendo los procesos de “audiencias públicas”— y, finalmente, el capítulo 5.º hizo lo propio con los de los “consumidores”, dando forma a un nuevo “Sistema de arbitraje de consumo”. Este reconocimiento se completó con la determinación de los “deberes del Estado provincial” (capítulo 2.º). Los artículos 11, 12 y 13 fijaron los estándares de evaluación de calidad a los

que debería someterse la administración pública; estándares que buscaban la adaptación de esta a las normas internacionales sobre la materia.

Tres institutos más dieron forma al contenido de la ley. En primer lugar, la norma creó el Ente Regulador de los Servicios Públicos (ERSEP), que tendría a su cargo, la regulación de los servicios que se prestasen en el territorio provincial. En segundo lugar, la ley conformó la “oficina anticorrupción”, que sería “el organismo encargado de velar por la prevención e investigación de aquellas conductas que se considerasen comprendidas en la Convención Interamericana contra la Corrupción. En tercer lugar, se constituyó el “Fuero penal económico y anticorrupción” que trataba de todos los institutos dirigidos a transparentar y diferenciar el proceso de reforma encarado de los mal llamados “errores de la privatización argentina”.

* Ley 8.836: lleva el nombre específico de “Modernización del Estado”. Su contenido es muy variado. Se destaca que por ella se atribuyó al Poder Ejecutivo provincial amplias facultades para “reinventar” el Estado. Esto es para reorganizar reparticiones, flexibilizar procedimientos, modificar el estatus de las relaciones laborales, etc. Se adoptó expresamente el criterio de equilibrio fiscal con “déficit cero”. También se estableció el principio de la descentralización de servicios públicos.

* Ley 8.837: en esta ley se desglosó lo que correspondía a la iniciativa de privatizaciones, que fueron aludidas como “incorporación del capital privado al sector público”. En efecto, su artículo 4 facultó al PE “a proceder a la incorporación de capital privado —en forma total o parcial— o a la liquidación de empresas, sociedades, establecimientos o entidades cuya propiedad pertenezca, total o parcialmente al Estado provincial”. Para instar el procedimiento de privatización o liquidación de una entidad pública, constituía un requisito previo e ineludible la declaración de la misma como “sujeta a incorporación de capital privado”; declaración que

debía ser efectuada por el propio PE y remitida al PL, a los fines de su aprobación —artículo 5—. Ahora bien, el artículo 6 exceptuó de este requisito a aquellas entidades incluidas en la parte especial de la ley; esto es, expresamente incluidas en su título 3.

Este se subdividió en cuatro capítulos. El primero buscó la privatización de las actividades de “generación, distribución, transporte y comercialización de la energía eléctrica”; el segundo, la de la Empresa Provincial de Energía Eléctrica; el tercero, la del Banco de la Provincia de Córdoba; el cuarto, la de la Lotería de Córdoba. Es fundamental señalar que, a excepción de esta última, las restantes privatizaciones no pudieron concretarse por el escenario propio de la crisis del 2001.

Entonces, a partir de la aprobación del nuevo paquete de leyes, se constituían corporaciones económicas -como la Corporación Inmobiliaria Córdoba S. A. (CORINCOR), encargada de la venta de bienes e inmuebles del patrimonio provincial- y se crearon Agencias de Sociedades de Economía Mixta -reemplazando a ciertos ministerios- y las Agencias de Turismo, Deporte, Cultura, Ambiente y Ciencia (Natalucci, 2009).

En este sentido, desde ese entonces hasta la actualidad, se siguen sancionando leyes tendientes a la modernización en distintos aspectos. Este año, el actual gobierno, sancionó la Ley provincial 10.618 de Simplificación y Modernización de la Administración Pública, la cual apunta a instrumentar las políticas de modernización con la finalidad de brindar un servicio público con mayor calidad, eficiencia, transparencia, sencillez y celeridad.

El gobierno provincial, en el caso concreto, dejó de operar en términos jerárquicos y verticales (rompiendo con ello con la lógica de la planificación estatal top-down) para pasar a asumir un rol de “coordinador” de las relaciones de cooperación horizontal, que tiene relación con conceptos de modelos de gestión pública que se han desarrollado en los estudios anteriores.

En definitiva, el contenido de las reformas analizadas muestra la aparición de la segunda generación de reformas. En concreto, se delineó el contenido de la nueva ciudadanía neoliberal que tiene eje en los derechos y deberes de los consumidores y usuarios. Se buscó traer de nuevo el Estado al centro de la vida social a partir de la construcción de una administración institucionalmente eficiente. Se reconoció a la sociedad civil y se fomentó la participación de ONG en el diseño y control de políticas públicas. Se creó el ERSEP con el objetivo inmediato de controlar los procesos de privatizaciones que la reforma misma activaba.

En síntesis, se siguieron en este sentido principios del New Public Management que incorporan en el sector público criterios de calidad y lógicas de funcionamiento surgidos en el ámbito empresarial privado.

CONCLUSIÓN

A lo largo de este trabajo, se propuso analizar el Sistema de Control Interno, Auditoría Interna y un modelo de Gestión para Sociedades del Estado que brindan un servicio, analizando la modernización de las mismas.

En este sentido, se pudo identificar, en primer lugar, que los modelos de gestión contemporáneos le dan importancia al control interno dentro de una organización y la auditoría interna surge de la necesidad de reforzar las áreas de control interno dentro de las organizaciones para disminuir y evitar riesgos, lo que logra una gestión eficiente si se implementa correctamente; que es lo que requiere el diseño de estructuras en las empresas públicas para que éstas logren sus objetivos a través de la una gestión integral, minimizando así los desvíos.

En segundo lugar, el concepto y la práctica de GpR en el sector público tienen un grado de desarrollo y consolidación relativamente bajo, ya que el concepto de "resultados" varía notablemente entre las distintas instituciones públicas y muchos autores destacan la dificultad de determinar y evaluar los resultados de la acción estatal como una de las características que diferencian la gestión del sector público de la del privado.

Siendo que la Gestión Pública requiere de controles eficientes que le permitan alinear la estrategia para alcanzar los resultados esperados en el cumplimiento de su encargo social, resulta que el control de la gestión pública, se fortalece con la implementación del Control Interno aplicando las bases del Informe COSO desde una visión integral.

En tercer lugar, la descentralización operativiza las transformaciones: el Estado “delega” su accionar en el ámbito de las empresas públicas, buscando ganar calidad en los servicios/bienes

producidos, agilidad y competitividad, pero sobre todo “poner en práctica un nuevo arreglo de responsabilidades entre el Estado y la sociedad civil” resultando de mayor agilidad y eficiencia en la gestión pública.

En este sentido, a raíz de procesos políticos y económicos a la largo de la historia tanto nacional como particularmente en la provincia de Córdoba, se han sancionado y se siguen sancionando leyes tendientes a la Modernización de la Administración Pública en distintos aspectos, pasando el Estado a asumir un rol de “coordinador” de las relaciones de cooperación horizontal, que tiene relación con conceptos de modelos de gestión pública a favor de la construcción de una administración institucionalmente eficiente.

En definitiva, se delineó el contenido de la nueva ciudadanía neoliberal que tiene eje en los derechos y deberes de los consumidores y usuarios y se siguieron los principios del New Public Management que incorporan en el sector público criterios de calidad y lógicas de funcionamiento surgidos en el ámbito empresarial privado. Seguir trabajando en este sentido, exigiendo que lo instrumentado se lleve a cabo, es un buen camino en pos de romper con la verticalidad y burocracia que debilitan la gestión pública eficiente.

Bibliografía

- AAVV, (2007). Modelo abierto de gestión para resultados en el sector público. Revista del CLAD “Reforma y Democracia”, (39):149-210.
- Ablan Bortone, N.; Méndez Rojas, Z. (2010), Los sistemas de control interno en los entes descentralizados estatales y municipales desde la perspectiva COSO, Revista Científica “Visión Gerencial”, (1):5-17.
- Blutman, G. (2009) La reforma y modernización del estado en Argentina, el papel de la cultura organizacional. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.
- Boisier, S. (1995) La modernización del Estado: una mirada desde las regiones. CEPAL: Santiago.
- Bozzo, M. C y López, B. (1999). Crónica de un Fracaso Anunciado. La Segunda Reforma del Estado en Argentina. Convergencia (6: 19), pp. 29-52.
- Callieri, C. y Ezquerro, M. (2014), El planteo modernizante. De la Sota y “El Nuevo Estado”, Revista Voces del Fénix, (35):36-43.
- Cao, H. y Rubins, R. (1999). Características de la Reforma del Estado en el Nivel Subnacional de la República Argentina. Convergencia (19), pp. 53-69.

- Carmona González, M.; Barrios Hernández, Y. (2007), Nuevo paradigma del control interno y su impacto en la gestión pública, Revista Científica “Economía y Desarrollo”, **141**(1):152-171.
- Castroman Diz, J. y Porto Serantes, N., (2005), Responsabilidad Social y Control Interno, Revista Universo Contábil, **1**(2):86-101.
- Dromi, J. y Kemelmajer De Carlucci, A. (1976), Sociedades del Estado: Concepto, Clases y Caracteres, Revista IDEARIUM, (2):s/p.
- ESTUPIÑÁN Gaitán. (2015). Control interno y fraudes: análisis de informe COSO I, II y III con base en los ciclos transaccionales / Rodrigo Estupiñán Gaitán. -- 3a. ed. -- Bogotá: Ecoe Ediciones.
- GARCÍA RUBIO, F. (2011). Los Entes públicos empresariales. En Estudio sobre Empresas Publicas. García Rubio, F (coord.), pp. 73-92.
- González Triburcio, E. (2003). El cambio en el paradigma de la Reforma del Estado: del ajuste económico al cambio organizacional en las Agencias Gubernamentales. El Cotidiano (19: 121), pp. 79-92.
- Hernández P., Osneidy (2016) La auditoría interna y su alcance ético empresarial Revista Actualidad Contable Faces, **19**, (33): pp. 15-41.

- Natalucci, A. (2009). Ajuste y reforma: la transformación del estado cordobés. Córdoba, Argentina, 1995-2000. XXVII Congreso de la Asociación Latinoamericana de Sociología. VIII Jornadas de Sociología de la Universidad de Buenos Aires. Asociación Latinoamericana de Sociología, Buenos Aires.

- Mantilla, S. (2018), Auditoria del Control Interno, 4a. edición.

- Manzo, A. G: (2011) La penetración del neoliberalismo en los ámbitos subnacionales. El caso Córdoba: análisis de las leyes provinciales del Estado nuevo y el Pacto fiscal. Civilizar 11 (21): 15-32.

- Rivas Márquez, G., (2011), Modelos contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos, Observatorio Laboral Revista Venezolana, 4(8):115-186.

- Tapia, Iturriaga, Carmen Karina, et al. Auditoría interna: perspectivas de vanguardia, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2017.

- Vega de la Cruz, L.; Pérez Pravia, M.; Nieves Julbe, A. (2017), Procedimiento para evaluar el nivel de madurez y eficacia del control interno, Revista Científica "Visión de Futuro", 21(2):212-230.

- Zeller, N. (coord). (1997). Reseña del Proceso de Reforma del Estado en Argentina (1989-1996). Instituto Nacional de Administración Pública: Buenos Aires.

Documentos Legales:

Ley N° 20.705/74 de la Nación Argentina. “Sociedades del Estado”.

Ley N° 8.835/00 de la Provincia de Córdoba. “Estatuto del Ciudadano”.

Ley N° 8.836/00 de la Provincia de Córdoba. “Modernización del Estado”.

Ley N° 8.837/00 de la Provincia de Córdoba. “Incorporación del capital privado al sector público”.

Webgrafía

- Portal de noticias del Gobierno de la Provincia de Córdoba. (2019) *En Córdoba, la modernización del Estado es ley*. Consultado el 20 de mayo de 2019, disponible en <https://prensa.cba.gov.ar/informacion-general/en-cordoba-la-modernizacion-del-estado-es-ley/>.
- Boletín Oficial de la Provincia de Córdoba, publicación consultada disponible en https://boletinoficial.cba.gov.ar/wp-content/4p96humuzp/2019/03/1_Secc_270319.pdf