

**XXX CONGRESO NACIONAL DE CONTADORÍAS GENERALES
BARILOCHE, 27 AL 30 DE OCTUBRE DE 2015**

**DESAFÍOS FUTUROS PARA LOS ÓRGANOS DE CONTROL
Cont. Héctor Luis AGUSTINI**

INTRODUCCIÓN

Partiendo de la búsqueda de mayor eficiencia en la gestión del estado, en la mayoría de los países se ha venido verificando en los últimos años una mayor atención a los sistemas de planificación, organización, administración y control gubernamental, a través del desarrollo de nuevas normas, métodos y procedimientos que, sin soslayar los principios de legalidad y regularidad financiera, apunten a promover la economía, eficiencia y eficacia de la gestión pública.

A medida que la Administración Pública se hace más compleja se requiere remodelar viejas estructuras, dotar a la gerencia de un margen de actuación más amplio y a la vez más responsable, impulsar nuevas y mejores prácticas y aprovechar la máximo las ventajas tecnológicas, todo ello con el objetivo de lograr una gestión pública competente e innovadora.

Y cómo puede asegurarse la eficacia, la eficiencia y la economía de esa gestión si las políticas no se plasman en programas, proyectos y operaciones convenientemente planificados y ejecutados, y al mismo tiempo:

- a) No se instaure un sistema de control interno que permita controlar los procesos por la propia organización que los desarrolla, contrastando los logros con los parámetros básicos que se correspondan con los mismos, a efectos de corregir y normalizar ineficiencias, imprevisiones, desvíos o irregularidades en la gestión, con carácter preventivo antes que como reacción ante hechos consumados.
- b) El mencionado control interno no genera información completa, confiable y oportuna tanto para la toma de decisiones, como para el conocimiento de la ciudadanía y la debida rendición de cuentas republicana que impone la función pública.
- c) No se ejecuta un eficaz control externo posterior por parte de organismos independientes del estado a cargo de la evaluación objetiva, profesional y confiable de la gestión de los organismos y la actuación de los responsables de los mismos.

RENDICIÓN DE CUENTAS

“Por lo demás, para evitar la dilapidación de las rentas públicas, que se obligue a cada cual a rendir cuentas en presencia de todos los ciudadanos reunidos, y que se fijen copias de aquéllas en las fraternías, en los cantones y en las tribus; y para que los magistrados sean íntegros, que la ley procure recompensar con honores a los que se distinguen como buenos administradores”. (Aristóteles, “La Política”, Colección Austral – Espasa-Calpe 1989, Pág. 228).

“Sólo un Estado inteligente, eficiente, moderno, competitivo, nos permitirá registrar avances significativos en las tareas que hoy nos reclama el pueblo argentino... En las sociedades modernas, el control y la calidad de la gestión constituyen cuestiones centrales para que los ciudadanos hagan valer su derecho a ser informados sobre la forma en que se utilizan sus impuestos y el detalle de cómo

administran los poderes públicos. El alma de un sistema democrático radica en la capacidad de los ciudadanos para hacer que los funcionarios les rindan cuentas de sus actos. Este proceso es el que hace a la transparencia.”(Vicepresidente de la Nación Daniel SCIOLI – Acto de apertura “Jornadas sobre la Cuenta de Inversión 2004”).

En general las leyes otorgan a los funcionarios amplias libertades para organizar, dirigir y administrar, pero les imponen al mismo tiempo una fuerte responsabilidad: gestionar atendiendo tanto a los principios tradicionales de legalidad y regularidad contable y financiera, como a los de economía, eficiencia y eficacia en la obtención y uso de los recursos públicos. La responsabilidad se relaciona íntimamente con la rendición de cuentas, que en definitiva es la mejor forma de resguardarla. Rendir cuentas es básicamente una conducta activa que consiste en informar de diversas formas sobre la gestión. La Ley 24.156 expresa precisamente en su artículo 3º: *“Los sistemas de control comprenden las estructuras de control interno y externo del Sector Público Nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión”*.

La rendición de cuentas hace a la esencia de la República, pero también es cierto que si la misma se realiza en forma parcial, tardía o en condiciones que dificulten su comprensión, se convierte en una simple formalidad.

El término “rendición de cuentas” expresa mucho más que el acto de presentar un informe. Implica un marco conceptual más amplio: la definición del público y sus necesidades; las decisiones sobre las que se ha de informar, cómo y con qué frecuencia; y por fin, lo que es preciso cumplir para generar y procesar la información que se habrá de brindar. Se argumenta que la gerencia tiene que proceder al análisis de su rendimiento e informar sus resultados, por ser la que cuenta con los elementos para ello. Actuando de ese modo se volverá una gerencia verdaderamente responsable, ya que la información que brinde resulta imprescindible para su propio accionar, para que los niveles de conducción superior tomen decisiones esclarecidas, y para que el control opere sobre bases de sustentación adecuadas, permitiendo así que el conjunto de los factores vitales de la gestión cumpla sus responsabilidades con propiedad y confianza.

MEDICIÓN DEL DESEMPEÑO: INDICADORES, CUADRO DE MANDO, INFORMES DE GESTIÓN

Debe enfatizarse respecto de la responsabilidad de las autoridades superiores, ya que las instituciones son el reflejo de sus respectivas conducciones. Como ya quedó expresado, la responsabilidad es inherente al ejercicio de la función pública, y ningún funcionario debe relativizar la que le cabe, dejando cuentas sin rendir o brindando explicaciones parciales, difusas o inconducentes, que confunden en vez de aclarar lo que se quiere conocer. La verdadera responsabilidad se demuestra y se cumple a través de la rendición de cuentas efectiva y completa, mediante la cual los funcionarios explican acabadamente la gestión que encabezan y los resultados de las mismas.

Ninguna estrategia puede ser implementada eficazmente si no se cuenta con una metodología apta para medir el desempeño de la propia gestión. Habiendo establecido su planificación, y conociendo cuáles son sus objetivos y metas, la organización requiere conocer en qué medida éstos se van alcanzando.

En general se tiene conciencia de la importancia del control de gestión por parte de los propios responsables, pero éste no se ha impuesto como práctica constante. Se requiere manejar información que resulte útil para detectar lo que funciona mal y reconocer lo que funciona bien, como así también qué hacer cuando se detectan desvíos.

Para seleccionar lo que debe medirse hay que recurrir al control estratégico, lo que significa utilizar las variables que permitan a los gerentes determinar si los planes centrales, en contraste con asuntos secundarios o de menor importancia, están llevándose a cabo y de qué manera.

Indicadores

El control del desempeño procura la construcción de una red de seguimiento, información, apreciación, decisión y corrección que, relevando el rumbo organizacional, mantenga a éste dentro de los parámetros fijados por la estrategia. El seguimiento se practica para mantenerse informado de las acciones que se cumplen, y éstas deben ser medidas en términos físicos y financieros.

La apreciación o valoración, basándose en estas mediciones, y en indicadores y bases de comparación, forma juicio sobre la razonabilidad de tales acciones. Cuando esta apreciación revela desvíos de la ruta prefijada, genera decisiones tendientes a corregirlos, acumulando paralelamente experiencia que perfila el aprendizaje organizacional, retroalimentando el ciclo.

Existen diferentes esquemas para diferenciar los tipos de indicadores y su utilización varía en función de los propósitos y naturaleza de los esquemas de evaluación que se utilicen. Se deberá contar con indicadores que midan la eficacia, eficiencia, calidad, economía y efectividad, según se intente evaluar el impacto de una acción, el grado de optimización de un resultado, la satisfacción del usuario o la capacidad de una institución de movilizar sus recursos financieros respectivamente.

Una apreciación objetiva de la experiencia en la aplicación de indicadores, deberá tomar en cuenta las mejoras experimentadas en tres áreas, que han significado un fortalecimiento de esta herramienta:

- La primera es la aceptación generalizada de la necesidad de computar los costos en las acciones del Gobierno. En estos años, el desarrollo de sistemas de costos operacionales como una herramienta analítica, ha significado un importante apoyo a los niveles decisorios. En forma similar, el costeo de grandes proyectos se ha profundizado, tornado más preciso, ante las requisitorias de los organismos internacionales que los financian.
- La segunda área se refiere a los Sistemas de Información que, apoyados en la revolución informática, han ido modificando sus características para ajustarlas a las demandas de eficacia, economía, eficiencia y transparencia que recaen sobre el Gobierno. En general, los Sistemas de Información del Sector Público se han ido transformando para agilizar y transparentar áreas vitales como la recaudación de impuestos y aportes previsionales y sociales, la distribución de los fondos coparticipables, la ejecución presupuestaria, los registros de la contabilidad, entre otros, y al mismo tiempo facilitar el seguimiento de las acciones, cubriendo dimensiones físicas y financieras, y convirtiéndose en apoyos útiles al monitoreo.
- En tercer lugar, puede decirse que también se ha operado una interesante transformación en los paradigmas y esquemas mentales que orientan los intentos de mejoramiento en la gestión pública.

En consecuencia, los indicadores se construyen sobre la base de las mediciones y son materia prima que sustenta la apreciación. En general, no deben ser demasiado numerosos ni aislados, sino formar un sistema, esto es, estar interrelacionados en forma coherente de manera que facilite su interpretación. Se configuran así los llamados Cuadros de Mando o Tableros de Comando.

Cuadro de mando

El Cuadro de Mando es la expresión dinámica del diagnóstico de un ente o una organización. En él aparecen clasificados y evaluados todos aquellos indicadores y sensores que puedan contribuir significativamente al diagnóstico integral de la gestión. Es el producto final de un sistema integrado de información orientado al control de gestión. Es fundamental que se base en la visión global de la entidad, y ello requiere que la estrategia de la misma se desglose en indicadores y metas coherentes con ella.

A través del Cuadro de Mando resulta posible inferir rápidamente:

- a. Si la marcha global se mantiene dentro del rumbo definido al fijar la estrategia y la visión.
- b. Si los resultados son los esperados o están dentro de un rango aceptable de desvío.
- c. Cómo impactan internamente en su caso las modificaciones registradas en el contexto externo ambiental, institucional, económico y social.
- d. Qué metas debieran ser reorientadas o reformuladas.
- e. Qué área o qué personas han tenido un desempeño por encima o por debajo de lo esperado.

En muchos sectores de la organización la estrategia se ve generalmente como una abstracción, un documento o una serie de fases que sólo la alta dirección entiende. Para lograr la puesta en marcha exitosa de la visión y la estrategia se deben desarrollar y seguir planes operativos. Usado correctamente, el cuadro de mando integral es una excelente herramienta para expresar una visión y estrategia abstractas en términos tangibles para todos, y a partir de allí facilitar un seguimiento que asegure que la visión se alcanza y la estrategia se sigue según lo planificado.

El Cuadro de Mando permite, entre otras utilidades:

- Clarificar la estrategia, comunicarla a toda la organización y lograr consenso sobre ella.
- Alinear los objetivos personales y sectoriales con la estrategia.
- Identificar y alinear las iniciativas estratégicas.
- Vincular indicadores, metas, iniciativas y acciones con objetivos estratégicos.
- Realizar revisiones estratégicas periódicas y sistemáticas.
- Obtener realimentación para el mejoramiento de la gestión a través de los cambios y correctivos necesarios.

El adecuado enfoque y contenido, la continuidad de su utilización y el aprovechamiento de los beneficios del Cuadro de Mando, además de generar múltiples decisiones mutuamente reforzantes, significan un aporte innovador importante y constituyen el gran desafío para el Control de Gestión Gubernamental, base de la concepción moderna del funcionario público: Gerente de un Estado Eficiente.

Informes de gestión

Resulta preciso reiterar que la responsabilidad por el contenido y comunicación de la información corresponde al emisor de la misma, según lo establecen las propias reglas de la administración y la misma Ley N° 24.156 en su artículo 4°, incisos c) y d): “*Son objetivos de esta Ley, y por lo tanto*

deberán tenerse presentes, principalmente para su interpretación y reglamentación... Desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del Sector Público Nacional útil para la dirección de las jurisdicciones y entidades y para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas... Establecer como responsabilidad propia de la administración superior de cada Jurisdicción o Entidad del Sector Público Nacional, la implantación y mantenimiento de un sistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas...”

En el mismo sentido, la propia Auditoría General de la Nación, en el prefacio de la obra **“Rendición de cuentas, informe de rendimiento, auditoría comprensiva – Una perspectiva integrada” (1996 CCAF-FCVI Inc.)**, resalta que *“Los textos de auditoría, en su gran mayoría, comienzan su desarrollo con la función del auditor, concentrándose exclusivamente en las tareas que le son propias. No obstante, la auditoría requiere de una actividad previa: la de rendir cuentas, a cargo del propio administrador. Sucede que la tarea de auditoría no puede suplir la omisión del responsable de informar, de responder por la responsabilidad conferida”*.

La contabilidad ha brindado siempre una información vital a la auditoría, pero no toda la que corresponde a una rendición de cuentas realmente completa, y al respecto dice el trabajo de CCAF-FCVI de 1996 (págs. 224, 225, 228, 229 y 230):

“Los auditores deben darse cuenta de que todos los niveles gubernamentales rinden cuentas al pueblo por la entrega eficiente y efectiva de los servicios. Actualmente, se considera que la información estrictamente financiera no es suficiente para informar tanto a los administradores y tomadores de decisiones gubernamentales como al público, acerca de los logros y fracasos en la realización de los programas gubernamentales.”

“Al asignar a los auditores la responsabilidad de llenar el vacío percibido en la relación de rendición de cuentas, los órganos directivos han sido cautelosos en relación con el papel que han dado a los auditores. Reconocen que el primer deber de informar descansa en la gerencia, no en los auditores, y que existen algunas áreas en las que no quieren involucrar a éstos. Por ejemplo, los regímenes legislativos y voluntarios de auditoría comprensiva raramente obligan al auditor a informar sobre aspectos de eficacia cuando el gerente tampoco lo hace. Además, los órganos directivos frecuentemente restringen a los auditores al comentar sobre los méritos de las políticas.”

*“A través de una definición orientada al usuario, que recalca este papel de la comunicación, **R. J. Anderson define la contabilidad como ‘el proceso de identificar, medir y comunicar información para dar lugar a juicios y decisiones informados, a los usuarios de la información’**. La comprensión convencional de la relación entre contabilidad y auditoría se basa en las siguientes tres presunciones:*

- *La gerencia, no el auditor, deberá presentar informes a través de los que se rindan cuentas.*
- *Existen bases generalmente aceptadas para presentar tales informes...*
- *El trabajo del auditor es agregar credibilidad a estos informes, utilizando las normas de auditoría generalmente aceptadas, y así suministrar al cliente la certeza de la razonabilidad de los informes...”*

“El papel de la auditoría, por lo tanto, es agregar credibilidad a los estados financieros, y así mejorar la eficacia de la comunicación contable necesaria...”

“En primer lugar, la contabilidad es constructiva, y es trabajo de la gerencia, mientras que la auditoría es fundamentalmente analítica y realizada independientemente de la gerencia, con el propósito de juzgar el desempeño de ésta...”

Las Normas de Auditoría de la Oficina de la Contraloría General de los EEUU (GAO), expresan dentro de su introducción, según la revisión del año 1994 (págs. 15/19):

“Nuestro sistema de administración pública se apoya actualmente en una compleja estructura de relaciones entre todos los niveles de gobierno. Los funcionarios públicos que administran los programas deben rendir cuenta de sus actividades al público. Aunque este concepto no siempre está especificado en la legislación, la obligación de rendir cuenta es inherente a los procesos de gobierno de esta nación. La necesidad de responder por la gestión ha originado una demanda de mayor información relacionada con los programas y servicios gubernamentales. Los funcionarios públicos, los legisladores y los ciudadanos en general desean y necesitan saber, no sólo si los fondos públicos se administran correctamente y de conformidad con las leyes y reglamentos aplicables, sino también si se están cumpliendo los fines para los que fueron autorizados y financiados los organismos, programas y servicios gubernamentales, y si estos fines se están alcanzando con economía y eficiencia...”

“Los funcionarios públicos y otros a los que se les ha confiado el manejo de recursos públicos... son responsables de:...emplear estos recursos con eficiencia, economía y eficacia a fin de lograr los propósitos para los cuales se suministraron... cumplir con las leyes y regulaciones aplicables... establecer y mantener controles efectivos para garantizar que se alcancen las metas y objetivos correspondientes, se salvaguarden los recursos, se cumplan las leyes y reglamentaciones aplicables, y se obtengan, conserven y revelen datos confiables... Por lo tanto, deben presentar informes adecuados para aquellos ante quienes son responsables”

“Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública. La auditoría le otorga credibilidad a la información presentada por la gerencia u obtenida de ella, al conseguir y evaluar objetivamente la evidencia. La importancia y naturaleza integral de la auditoría hace recaer una gran responsabilidad en los funcionarios públicos u otros a quienes se les han confiado recursos públicos para que autoricen o dispongan lo necesario para que las auditorías se efectúen de conformidad con estas normas. Esta responsabilidad implica determinar el alcance de la auditoría y que sea suficientemente amplia para satisfacer las necesidades razonables de los usuarios potenciales del informe de auditoría...”

DOCUMENTOS PROFESIONALES SOBRE DISTINCIÓN ENTRE NORMAS DEL SECTOR PÚBLICO Y DEL SECTOR PRIVADO

El Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), a través de su Área de Sector Público, manifiesta que “Resulta imposible aplicar a las haciendas públicas los mismos parámetros de información que definen las Normas Contables en vigencia para las privadas. La problemática de la Hacienda Pública es de naturaleza jurídico-política, relativa a la interpretación y satisfacción de las necesidades públicas. En las privadas se trata de la producción de bienes y servicios que operen en el mercado, y, por lo tanto, interesa la obtención de los resultados en términos económicos como condición para asegurar su subsistencia y desarrollo”; que “Las características distintivas de las haciendas públicas, en cuanto a su finalidad y significación de los resultados, hacen necesario el dictado de normas técnicas que permitan a los profesionales en ciencias económicas actuar con base en

los conceptos y criterios definidos por ellas”;y que “Los estados contables públicos..., son de distinta naturaleza que los de la actividad privada...”

El CECYT señala asimismo que *“Entre los objetivos de los Estados Contables Públicos pueden enunciarse”,* entre otros: *“Informar a la Ciudadanía y sus representantes para que puedan ejercer el derecho a conocer la generación (origen) y el destino (aplicación) de los recursos públicos”,* así como *“Suministrar al Poder Legislativo información suficiente para el estudio, análisis y sanción del Presupuesto, aprobación o rechazo de la Cuenta de Inversión y demás controles de la hacienda pública que considere necesarios”.* Y expresa adicionalmente que *“En la administración pública es fundamental la sujeción a la normativa legal vigente, ya que en caso de producirse un conflicto entre la aplicación de la norma legal y la omisión de la misma para preservar la imagen fiel, se deberá realizar un estado complementario indicando tal situación o informarlo mediante nota al pie. Para ser consecuente con ello, el marco conceptual debe prevalecer sobre todas las normas contables específicas”.*

El Documento del Comité para el Sector Público de IFAC: “Elementos de los Estados Financieros de los Gobiernos Nacionales” (Estudio 2, julio 1993). Publicado por la Federación Internacional de Contadores se ha expedido en el sentido que “La información financiera no es un fin en sí misma, sino un medio para comunicar a los usuarios información pertinente y confiable sobre una entidad que reporta. Los objetivos de los gobiernos y las entidades no comerciales del sector público son distintos a los de las empresas comerciales, y los modelos comerciales de información financiera pueden no resultar adecuados para ellos. Sus objetivos no son generar ganancias... sino proporcionar bienes y servicios conforme a la política del gobierno. Asimismo, no dependen de los ingresos devengados de las ventas para defender su viabilidad financiera continua. Por consiguiente, otras medidas del desempeño y de la posición financiera pueden percibirse como más apropiadas para ellos”.

Prelación normativa

Debe tenerse en cuenta la preminencia de las normas de carácter legal institucional sobre las técnicas profesionales. En el ámbito del gobierno nacional, la **Auditoría General de la Nación** posee el carácter de **“órgano rector del sistema de control externo”** y **“ente de control externo del Sector Público Nacional”**, siendo su competencia el ejercicio de dicho control sobre la gestión, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de los organismos que conforman el sector mencionado. Es, en definitiva, el organismo de control superior del Estado que tiene, como órgano técnico del Congreso, la misión de evaluar el manejo de la cosa pública para comprobar que los recursos del Estado se utilicen con respecto irrestricto del marco de legalidad y atendiendo los principios de regularidad contable-financiera, economía, eficiencia y eficacia.

Para ello la ley le otorga a la AGN, entre otras importantes atribuciones, la de *“formular los criterios de control y auditoría y establecer las normas de auditoría externa...”* (Ley 24.156, art. 119, inc. d). Es ésta entonces una facultad que la ley reconoce específicamente como propia del organismo de control, sin subordinarla a las normas técnicas profesionales existentes. Y esto es así porque, si bien la AGN debe basarse, y de hecho lo ha venido haciendo, en tales normas profesionales, corresponde que lo haga aplicando en forma prevalente los principios y criterios inherentes a su carácter de órgano de control superior cuyas funciones tienden a la tutela de cuestiones de orden público también superiores. No todo lo que resulta aplicable fuera de este ámbito, aún las normas técnicas adoptadas universalmente por los organismos profesionales y otras instituciones, resulta aplicable dentro del mismo si puede llegar a limitar o desvirtuar el cumplimiento de los objetivos que la ley le impone al organismo.

No obstante, el cumplimiento del mandato legal debe efectuarse por el organismo tratando de adoptar, en todo lo que sea posible, el orden técnico vigente en la profesión de auditoría. Es ésta la cuestión central a resolver: La armonización de las normas que hacen al interés público y las normas profesionales, prevaleciendo las primeras sobre las últimas sin vulnerar sus aspectos sustanciales.

COORDINACIÓN Y COOPERACIÓN ENTRE AUDITORES PÚBLICOS INTERNOS Y EXTERNOS

La existencia auditorías internas y externas encaradas al mismo tiempo una misma organización puede llegar a ser una carga muy pesada para la misma, si tiene que cumplir con la misión y al mismo tiempo padecer la superposición de controles sin coordinación.

Una relación constructiva y profesional entre auditores internos y externos es esencial para economizar recursos y esfuerzos, y lograr mayores resultados en la búsqueda del mejoramiento de la gestión pública en todos sus aspectos.

Los auditores externos deben tomar en consideración los informes de los órganos u oficinas de auditoría y control interno referidos al organismo o área a auditar para evitar duplicaciones, contar con una más rápida y amplia visión de la gestión bajo análisis, y facilitar la realización del estudio preliminar necesario para la planificación de la auditoría.

En el mismo sentido, la coordinación y cooperación evitará que confluyan a un tiempo equipos de control o auditoría con objetivos similares, o bien, aunque éstos fueran diferentes, se entorpezcan mutuamente y afecten el trabajo normal de la organización.

El Departamento de Cooperación Técnica para el Desarrollo de Naciones Unidas emitió en 1990 un documento titulado *“Aplicación de las normas de auditoría gubernamental en países en vías de desarrollo”* que dice al respecto: *“Coordinación con las unidades de auditoría interna: Con el propósito de operar en forma eficiente y de evitar la duplicación de esfuerzos, los auditores deberían, en lo posible, utilizar el trabajo realizado por los auditores internos. De esta forma, si se está auditando un ente con un área de auditoría interna, los planificadores deben rever el método de operación de la auditoría interna para determinar si su trabajo es confiable. Si así lo fuera, los papeles de trabajo específicos de la auditoría interna que se apliquen a la auditoría en cuestión, deben ser revisados para determinar el grado de confiabilidad. La revisión debe enfatizar la calidad del plantel, el grado de independencia, la planificación, la supervisión, los exámenes de control interno efectuados, y la recolección de pruebas... La verificación del trabajo de los auditores internos se puede realizar rehaciendo una muestra de las transacciones, balances o aspectos operativos verificados por los auditores internos, o examinado transacciones similares, balances o tareas, pero no el examinado efectivamente por los auditores internos”*.

Algunos párrafos del trabajo *“Rendición de cuentas, informe de rendimiento, auditoría comprensiva – Una perspectiva integrada”* (1996 CCAF-FCVI Inc.).

“Los auditores externos deben saber que la forma en que enfoquen, traten y se refieran a los auditores internos y otros, tendrá un impacto sobre el desarrollo de una sana relación de trabajo con ellos y sobre su habilidad de confiar en su trabajo a largo plazo. Un elemento clave en el establecimiento de la

confianza es que los auditores externos tengan una apreciación clara del estado de desarrollo, mandato y valor de la auditoría interna u otra función apropiada. A medida que la confianza y el respeto mutuo se desarrollan, se puede esperar que los beneficios derivados de la relación aumenten mucho. El contacto regular entre ambas partes puede resultar en la identificación de numerosas oportunidades para mejorar la eficacia de la auditoría y reducir sus costos. Adicionalmente, cada parte está propensa a beneficiarse al compartir metodologías, terminología, entrenamiento, esfuerzos de seguimiento y evaluaciones que ocurrirán inevitablemente”.

“Además de minimizar el costo y la desorganización, un objetivo importante de coordinar la actividad es hacer el mejor uso de los recursos disponibles. Por ejemplo, los auditores internos típicamente tienen una profundidad de conocimiento considerable sobre la organización... Simultáneamente, los auditores externos pueden poseer destrezas en áreas relevantes propias de especialistas... que no están disponibles dentro del grupo de auditoría interna. Puede haber oportunidades para combinar y complementar recursos para producir una mejora en los resultados de cualquiera de ambos grupos, incluyendo una disminución en los gastos... La importancia de la confianza es reconocida por todos los auditores. El Manual de la Oficina del Auditor General de Canadá, por ejemplo, contiene esta afirmación respecto de sus políticas: ‘Los equipos de auditoría deben confiar, dentro de un alcance práctico, en el trabajo de los auditores internos, evaluaciones de programas y en otros estudios, si se han llevado de acuerdo con las normas profesionales apropiadas”.

“Factores clave en la evaluación. Para evaluar las disposiciones globales de auditoría interna, los auditores deben estimar los factores que contribuyen a una auditoría interna efectiva, y la relación entre esos factores. Éstos se pueden agrupar bajo los siguientes encabezados: una gerencia superior y ambiente organizacional cooperativos; una misión clara y dirección adecuada dentro de la misión; liderazgo y destrezas apropiadas; normas de desempeño y certeza de calidad”.

“Normas de desempeño y certeza de calidad: Las normas de desempeño y la certeza de calidad son características clave de la práctica de auditoría interna... Los auditores externos buscarán la evidencia de que se hayan establecido normas para la realización de las auditorías internas, y que se hayan adoptado procesos efectivos para asegurar la calidad de las auditorías individuales. El grado con el cual la evidencia sugiere que se aplican las normas apropiadas a todas las auditorías internas, afectará la cantidad de trabajo de verificación que los auditores externos realizarán con respecto a cualquiera de las auditorías particulares, en las cuales planean apoyarse”.

“Otras formas de revisión: ... puede haber otros grupos dentro de una organización, tales como grupos de evaluación de programas, que generen reportes referentes a sistemas y prácticas gerenciales u otros aspectos del desempeño de una organización. Ni los auditores internos ni los auditores comprensivos querrán causar costos innecesarios al ignorar o duplicar tales revisiones. Algunas de éstas podrían tener las características de una auditoría, las cuales se relacionan con la independencia, objetividad y competencia de los auditores, y el rigor de los enfoques que emplean en la realización de su trabajo...”

INFORMES DE AUDITORÍA

Una responsabilidad fundamental de los auditores tienen que ver con la calidad de sus informes. En tal orden de ideas, las normas de auditoría interna gubernamental (NAIG-SIGEN 2002) expresan que la excelencia de la auditoría gubernamental se mide por la calidad de sus observaciones, conclusiones y recomendaciones, e indirectamente por el logro en que las primeras sean subsanadas y generen las

correspondientes modificaciones de conducta. Por lo tanto, es imprescindible que los informes se preparen con la prontitud necesaria para que los comentarios, cuestionamientos o reconocimientos lleguen con oportunidad al destinatario y le permitan actuar en consecuencia.

Siguiendo las normas mencionadas, las observaciones se presentarán de manera convincente, y las recomendaciones y conclusiones deberán inferirse lógicamente de los hechos presentados. Los datos deben ser suficientes para convencer a los lectores de la importancia de las observaciones, la conveniencia de aceptar las recomendaciones y la razonabilidad de las conclusiones. El auditor debe estar preparado para dar pruebas concretas de todas y cada una de las manifestaciones contenidas en su informe.

El tono en que se redacten los informes debe favorecer una reacción positiva ante los resultados y recomendaciones de la auditoría, ya que el objetivo es persuadir y ello se consigue mejor evitando un lenguaje que origine oposición o posición defensiva. Aunque a menudo una observación significa un apartamiento de una práctica deseable, debe hacerse su mención procurando poner énfasis en los beneficios de las mejoras.

Las observaciones, críticas y recomendaciones deben presentarse de forma equilibrada, de manera que se tengan en cuenta las posibles dificultades o circunstancias adversas que hubieran afectado la gestión de la entidad auditada, ello sin perjuicio de la observancia de los requisitos de objetividad e imparcialidad que deben guiar al auditor en la elaboración de su informe. Finalmente, cuando sea el caso, se deberán mencionar los logros más destacados observados en la entidad, así como las fortalezas de aquellas áreas o situaciones que así lo demuestren.

VISIÓN ACTUAL DE LA GESTIÓN Y LA AUDITORÍA PÚBLICAS

Respecto de la gestión pública actual, considero en principio que se mantiene vigente el siguiente comentario expresado por uno de los expositores del Seminario Nacional de Presupuesto Público de 2004 en Villa Carlos Paz:

“Como resultado de la Reforma del Sistema de Administración Financiera Argentino aprobado por la Ley N° 24.156 (1992), la Argentina posee en la actualidad, a nivel de administración federal y en muchas de sus provincias, una calidad de registro del gasto público desconocida históricamente... Sin embargo... creemos que aún está pendiente el desafío de lograr que el sistema funcione en el máximo de su potencialidad... La política no define los resultados para que puedan ser monitoreados con indicadores claros. Los responsables de programas, en general, no tienen en claro los resultados que deben conseguir, y tampoco saben cómo son las reglas que gobiernan el manejo de la administración de los recursos, y por lo tanto viven en un mundo bastante tranquilo donde no tienen que rendir cuentas por resultados... En este marco la gestión pública se desarrolla en un bajo nivel en términos de responsabilidad o de rendición de cuentas por resultados. Y esto lo atribuimos a un sistema presupuestario falente en su faz estratégica producto de la ausencia de una práctica sistemática de planificación. Por eso, el desafío en la segunda etapa de reforma de la administración financiera tiene que ver con la vinculación entre planificación y presupuesto. En resumen, en la actualidad vemos que se verifica una desarticulación entre el sistema presupuestario y la función de Planificación Estratégica del Gobierno. Esta desarticulación entre el Plan de Gobierno y el Sistema de Administración Financiera tornan a los componentes de este último en sistemas formales o rituales a la hora de medir

los resultados de la gestión de gobierno...”(Luis Guillermo Babino - Asesor de la Subsecretaría de Presupuesto de la Nación, ex Director Ejecutivo de ASAP)

La mayor parte de las organizaciones operan hoy en un contexto turbulento, en el que las estrategias son concebidas como válidas, pero pueden perder esa condición cuando las del entorno se modifican. En estas circunstancias, donde las amenazas y oportunidades aparecen constantemente, los organismos deben ser capaces de articular un proceso de aprendizaje de “doble vuelta”, que consiste en cuestionar la propia estrategia, revisando la validez de sus hipótesis y suposiciones acerca de las relaciones causa-efecto consideradas, a fin de practicar ajustes en la estrategia o reformular la misma.

En la actualidad los organismos – tanto públicos como privados – están enfrentando nuevos desafíos en cuanto a la manera en que operan y son administrados. Están simplificando los procesos y las operaciones. Deben disminuir costos a través de actividades que agregan poco o ningún valor, y realizar reformas significativas en sus estructuras para transformarse en organismos fluidos con equipos de trabajo dinámicos para lograr mejores resultados.

En el caso concreto de los organismos públicos, la gestión se está centrando en las necesidades de aquellos a quienes va dirigida la misma. Para ello, en lugar de realizar cambios meramente incrementales en los procedimientos, deben prestar más atención al enfoque para adecuarse a las nuevas circunstancias. Al mismo tiempo se les están concediendo mayores facultades y flexibilidad a los dirigentes, y se espera que los mismos se auto-controlen adecuadamente. En este contexto, también los auditores están migrando su enfoque a efectos de evaluar no solo el cumplimiento normativo, sino fundamentalmente la responsabilidad por los resultados.

AUTORIDADES DE LOS ORGANISMOS: AUTO-EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO

Uno de los principales obstáculos para desarrollar una mejor administración pública radica en la ausencia de instrumentos para definir prioridades, utilizar eficientemente los recursos, dar seguimiento a las acciones, evaluar los resultados obtenidos, y ejercer la debida rendición de cuentas. Sin una estrategia basada en un adecuado sistema de evaluación por parte de la misma dirección es prácticamente imposible determinar si los niveles de eficiencia social están aumentando o no, y si la combinación entre costos, calidad y cobertura están mejorando o no.

En tal sentido resulta oportuno recordar que las normas vigentes establecen que incumbe a las autoridades superiores de cada organismo, dentro de sus responsabilidades de dirección, el establecimiento y mantenimiento de un adecuado sistema de control interno que procure, entre otros, la vigilancia de los proyectos, programas y operaciones, a fin de determinar si los productos y resultados están en consonancia con los objetivos y metas establecidos y si los procesos y actividades se llevan a cabo en la forma prevista, todo ello en consonancia con las normas legales y los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Es fundamental que las autoridades de los organismos entiendan que ninguna estrategia puede ser aplicada eficazmente si no se cuenta con una metodología apta para medir el desempeño de la propia gestión. Habiendo establecido su planificación, y definidos sus objetivos y metas, la organización requiere conocer en qué medida éstos se van alcanzando, y para ello debe desarrollar una metodología de auto-control a través de sensores que operen durante el desarrollo de las actividades.

AUDITORÍA INTERNA

Los auditores trabajan ahora en un ambiente de mayores cambios y desafíos. La auditoría interna puede y debe asumir un rol de liderazgo para ayudar a los organismos a fin de que se administren y operen en forma exitosa en dicho ambiente. Para que ello ocurra, la auditoría debe comprender el proceso de cambio y adaptarse a él.

El cambio afecta a la auditoría de distintas maneras. En primer lugar produce un impacto profundo sobre la esencia de toda la tarea de auditoría: influye en la elección de qué auditar y cómo hacerlo. La naturaleza y el alcance adecuado de las actividades de auditoría dependen del riesgo inherente al ambiente en que se desenvuelve cada organismo y los fines que se pretende lograr.

Muchos auditores se han dado cuenta de que algunos de sus enfoques tradicionales no están a la par de los cambios que están ocurriendo en los organismos. En el pasado, tendieron a marcar errores, asignar culpas e informar a los superiores.

Este enfoque de auditoría ya no es conveniente. Es preciso que asuma un rol más efectivo para agregar valor al organismo en su totalidad. Quizás el cambio más importante es el reconocimiento de que la auditoría interna junto con un comité de control, complementados por la auditoría externa, pueden ayudar a que los organismos asuman las acciones correctivas necesarias para lograr mayor calidad en sus resultados. Los auditores ya no pueden solamente emitir críticas, su centro en la actualidad debe ser influir sobre la organización para que asuma la administración del riesgo a través de la identificación de problemas, sugerir mejoras que agreguen valor a la gestión o refuercen la misma. Es decir, mantener el rol tradicional de evaluación del cumplimiento normativo y la regularidad contable y financiera, pero trabajar activamente a través de recomendaciones que incrementen la flexibilidad y promuevan la innovación, la diligencia y la adaptación.

Vale señalar que las recomendaciones de la auditoría interna pueden ser un catalizador para fortalecer el control y la renovación de los organismos. Las buenas recomendaciones refuerzan el desempeño, ayudan a cumplir eficientemente los objetivos de servicio, y contribuyen a efectivas relaciones de responsabilidad.

AUDITORÍA EXTERNA

A nivel nacional, el control externo de la hacienda pública tiene como órgano rector a la Auditoría General de la Nación, brazo técnico del Congreso con el cual se vincula a través de la Comisión Mixta Revisora de Cuentas. Dicha Comisión es la que orienta y aprueba su plan anual de auditoría, y al mismo tiempo es a quien el organismo eleva los informes resultantes.

Si bien la Auditoría General fue creada por la misma Ley 24.156 vigente a partir del 1° de enero de 1993, la reforma constitucional del año 1994 la incluyó en su texto estableciendo al mismo tiempo que debía dictarse una ley que reglamente su creación y funcionamiento.

Dado el tiempo transcurrido, se considera conveniente que desde el Congreso se dicte dicha ley, y la oportunidad sea propicia para que se revisen y perfeccionen las normas referidas al sistema de control externo del Sector Público Nacional, con el objetivo de que su organismo de asistencia técnica, la

Auditoría General de la Nación, cuente con un marco actualizado para que sus dictámenes sean un sustento efectivo del examen y la opinión que el Congreso Nacional tiene a su cargo en materia de Control Externo del Estado y en particular respecto de la Cuenta de Inversión.

Caben para este sector similares consideraciones referidas a la auditoría interna, en cuanto a los cambios y desafíos que la actualidad impone a los organismos de control.

CONCLUSIONES

Para sintetizar los “Desafíos futuros para los Órganos de Control”, es preciso aclarar en primer término que el accionar de dichos Órganos está estrechamente vinculado con el de la conducción de los organismos auditados. Es decir que se trata de una trilogía “Responsable de gestión - Auditor interno – Auditor externo”, que debe analizarse en función de que las tres partes tienen como uno de los objetivos centrales (o deberían tenerlo) la suma de esfuerzos en pos de mejores niveles de transparencia, rendición de cuentas, cumplimiento normativo, economía, eficiencia y eficacia en la gestión pública.

1. Lo primero a considerar entonces es el organismo auditado, el área de la gestión propiamente dicha, pues la misma es tanto el núcleo del accionar estatal como el objetivo de los órganos de control. Quienes son responsables de la gestión tienen, como se expresa más arriba bajo el título de auto-evaluación, tanto las funciones de planificar, organizar y dirigir, como las de controlar primariamente la ejecución de las actividades a través de un bagaje de comprobaciones e indicadores que hacen al cumplimiento de su responsabilidad.
2. Lo señalado en el punto anterior representa el “corazón del control interno”, es decir aquello sin lo cual no podrá circular la corriente sanguínea de la gestión, pues una dirección sin control no ofrece las mínimas garantías de buen resultado, sino que, por el contrario, conduce inexorablemente al caos. Así lo sintetiza un viejo axioma: **“no gerencia quien no controla”**.
3. Para el ejercicio del control gerencial, los responsables deben aplicar razonablemente normas de control interno que a estas alturas ya son prácticamente universales. La necesidad del conocimiento y aplicación de dichas normas se acentúa día a día ante los cambios cada vez más vertiginosos que deben administrar las organizaciones.
4. Es un deber de la autoridad superior impulsar el adecuado diseño, implantación y mantenimiento de una estructura de control eficiente, y su monitoreo permanente, para prevenir y minimizar los riesgos que pueden afectar los objetivos institucionales, y por otra parte impulsar las buenas prácticas y el cumplimiento normativo, fortalecer el ejercicio de la responsabilidad y sustentar la rendición de cuentas dentro de un marco de aseguramiento permanente de la calidad.
5. El carácter de “interno” a la entidad involucra en el control a todos sus integrantes. Todo el personal tiene alguna responsabilidad al respecto, y en tal sentido, en la ejecución de las actividades que tiene cotidianamente asignadas debe incluir las acciones de control que le competen y la comunicación de los problemas que afecten a la gestión.
6. Corresponde enfatizar que el control debe contar con el apoyo decidido la máxima autoridad, estar integrado a los procedimientos en todos los niveles, y formar parte de la cultura de la organización a través de su práctica cotidiana de todos sus miembros.

7. El auditor interno no participa en la construcción del control interno, sino que tiene como objetivo evaluar todos los aspectos que hacen a su diseño, razonabilidad, formalización, efectiva vigencia, aplicación, y resultados en cuanto a la prevención de riesgos y demás utilidades que su práctica debería brindar a la organización. Al no estar involucrado en las acciones señaladas, el auditor puede opinar con independencia y objetividad sobre las mismas. Ello no quita que ante consultas sobre el desarrollo de alguna de las etapas del control, pueda brindar su asesoramiento para impulsar la instalación plena del control interno, haciendo docencia e influyendo positivamente en la cultura institucional.
8. Además de relevar y evaluar periódicamente el funcionamiento del control interno, el auditor interno tiene también como función realizar auditorías sobre aspectos puntuales de la gestión, es decir desarrollar una mirada más amplia sobre el desarrollo de programas, proyectos, operaciones o determinados segmentos de la organización. Su dedicación es entonces plena y absoluta a la organización a la que pertenece.
9. La Sindicatura General de la Nación, órgano rector del sistema de control interno del Poder Ejecutivo Nacional, norma, supervisa y coordina el accionar de la red de auditorías internas de dicho Poder, capacita a los integrantes de dicha red, asesora a los responsables de los organismos sobre temas de su competencia, realiza auditorías financieras, de legalidad y de gestión, y complementa la evaluación de los controles internos que realizan los auditores de cada organismo.
10. En cuanto a la auditoría externa, que tiene como función específica la realización de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, no concentra su atención ni se instala permanentemente en cada organización, sino que en virtud de un plan de auditoría que desarrolla respondiendo a criterios propios y a instrucciones específicas de la Comisión Mixta Revisora de Cuentas del Congreso, trabaja alternativamente cada año sobre una porción de los organismos públicos, abarcando con sus auditorías la totalidad de los mismos en varios períodos anuales.

La tendencia dirigida a la utilización de la auditoría profesional para el ejercicio del control externo en los países de América Latina ha venido creciendo hace más de dos décadas, y particularmente en la Argentina se han dado pasos para organizar, estructurar y proyectar un organismo rector de control externo independiente, la Auditoría General de la Nación en jurisdicción del Poder Legislativo, y un organismo rector de control interno, la Sindicatura General de la Nación, en la órbita del Poder Ejecutivo.

En general, cuando se enfoca a las Instituciones Superiores de Control Interno y Externo de nuestro país respecto su organización, funciones y orientación, se observa en principio que cumplen con los objetivos establecidos en las normas y reglamentos. Pero cuando se evalúa el resultado práctico de las auditorías realizadas, se encuentran aspectos susceptibles de mejoras, sobre todo en lo que hace a aspectos normativos, de actualización, y de coordinación funcional, así como al impulso de una cultura de buena gestión, transparencia, control y rendición de cuentas en los organismos auditados.

El manejo, administración y orientación de las actividades de las instituciones de auditoría estatal, constituyen aspectos fundamentales para el funcionamiento eficiente del control interno (autoevaluación) que deben aplicar las propias entidades públicas. Está muy difundida la opinión acerca de la menguada eficiencia de la gerencia aplicada en la administración pública. Les cabe también responsabilidad al respecto a las entidades fiscalizadoras.

LOS DESAFÍOS FUTUROS PARA LOS ORGANISMOS DE CONTROL PUEDEN SINTETIZARSE ENTONCES EN LOS SIGUIENTES PASOS:

- a) Dado que las fallas, debilidades e irregularidades de la gestión no han podido ser erradicadas, aunque sí razonablemente reducidas en muchos casos a lo largo de estos años de vigencia del nuevo modelo de gestión y control, todo lo que se decida encarar en adelante debe estar centrado en fortalecer la cultura de gerencia responsable, basada en los conceptos universales de cumplimiento normativo, regularidad contable y financiera, y aplicación de los principios de economía, eficiencia y eficacia, sin olvidar la debida transparencia y la imprescindible rendición de cuentas republicana. **Por lo tanto los auditores deben tener siempre en mira el logro de cambios positivos permanentes en la gestión pública, tratando de ejercer mayor influencia sobre los organismos a través de informes que no sólo señalen debilidades sino que también contribuyan a fomentar mejores prácticas.**
- b) Las auditorías son la base fundamental de la evaluación independiente de la gestión en todos sus aspectos, pero no deben ser consideradas un fin en sí mismas. No alcanza con la emisión de informes cuando el mero transcurso del tiempo ya relativizó su efectividad. **Por lo tanto los informes deben ser ágiles y oportunos para que resulten realmente efectivos.**
- c) Cuenta también el seguimiento por parte de los auditores, de las acciones correctivas que debieran aplicar los destinatarios de los informes de auditoría, para lograr que se corrijan realmente las cuestiones observadas. **Por lo tanto se deben instaurar firmes procesos de seguimiento de las observaciones y recomendaciones de los informes.**
- d) Está reconocido en todos los niveles que el mayor capital de las organizaciones está constituido por las personas que las integran. **Por lo tanto, todas las instituciones de control deben contar políticas de recursos humanos que contemplen un plan de carrera así como métodos de contratación, inducción y conducción de sus recursos humanos, y amplios programas de capacitación y actualización profesional.**
- e) El Profesor Alfredo Lepera tiene dicho que, en su opinión, la palabra *costos* es la más importante que aparece en el texto de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, sustentando tal afirmación en el hecho de que por primera vez se introduce en el ámbito público un aspecto tan importante de la administración de los recursos. Justamente la ley incorpora también el control de gestión, ausente en el régimen anterior, dentro del cual los costos constituyen un dato fundamental para una evaluación de ese tipo. Sin costos no tenemos posibilidad alguna de opinar sobre la eficiencia. **Por lo tanto resulta esencial que los organismos de control realicen, y exijan al mismo tiempo a los entes auditados, la efectiva medición de sus costos, a efectos del cumplimiento cabal de una obligación que la ley les impone.**
- f) Además de los costos, los *indicadores* representan otro elemento esencial para el control de gestión. Efectivamente, el control del desempeño procura la construcción de una red de seguimiento, información, apreciación, decisión y corrección que, relevando el rumbo, mantengan a éste dentro de los parámetros fijados. La apreciación o valoración se basa en mediciones, y en indicadores y otras bases de comparación. Las mejoras experimentadas en varias áreas de la administración pública han

significado un fortalecimiento de los indicadores como elemento disponible. **Por lo tanto, se impone un intenso trabajo de esclarecimiento y docencia por parte de los entes de control, para que los organismos de la administración definan y apliquen indicadores de gestión válidos para el ejercicio del control interno preventivo que les fijan las normas, y al mismo tiempo para que los auditores cuenten con una información vital para su trabajo. Sin indicadores y sin costos, no habrá información imprescindible para la conducción de la gestión, ni para su evaluación por parte de los auditores.**

- g) La contabilidad ha brindado siempre una información vital a la auditoría, pero no toda la que corresponde a una visión más amplia de la gestión, y al respecto dice el trabajo de CCAF-FCVI (1996): *“Actualmente, se considera que la información estrictamente financiera no es suficiente para informar acerca de los logros y fracasos en la realización de los programas gubernamentales.”* Por su parte la Oficina de la Contraloría General de los EEUU (GAO) ha publicado: *“Los funcionarios públicos y otros a los que se les ha confiado el manejo de recursos públicos son responsables de emplear estos recursos con eficiencia, economía y eficacia a fin de se obtengan, conserven y revelen datos confiables... Por lo tanto, deben presentar informes adecuados para aquellos ante quienes son responsables”*. **Por lo tanto los auditores deben requerir a los responsables toda la información necesaria para avanzar en el campo de las auditorías de gestión. Por tratarse de una materia aún pendiente, se visualiza conveniente que los auditores ejerzan una influencia positiva en el campo de la gestión a través de un esquema de divulgación, docencia y acompañamiento inicial.**
- h) Dado que los organismos de control opinan sobre la organización, control y gestión de los entes auditados, deben ser un ejemplo en tal sentido. El diseño e implementación de los sistemas de auditoría puede considerarse técnicamente adecuado, pero el paso del tiempo requiere la actualización de las normas y los procedimientos, el ajuste de las prácticas a las necesidades sobrevenientes, la aplicación de prioridades en la planificación institucional, el desarrollo de nuevos estándares y criterios técnicos, la proyección de la imagen institucional. **Por lo tanto resulta conveniente que los organismos de control efectúen una evaluación introspectiva de los aspectos señalados, así como el diseño y funcionamiento de su control interno, el nivel de control ejercido con relación al ámbito asignado, la razonabilidad de sus costos, los grados de rendimiento de sus áreas, el alcance de sus objetivos, la efectividad de su comunicación con los organismos, su impacto en el mejoramiento de la gestión pública.**
- i) Las auditorías requieren la utilización de normas técnicas, base fundamental para una labor que debe estar sustentada en criterios definidos por organizaciones profesionales reconocidas. Pero el ámbito de la administración pública está regido por leyes específicas de insoslayable cumplimiento. **Por lo tanto en el dictado de las normas técnicas de auditoría gubernamental resulta aconsejable el cumplimiento del mandato legal tratando de adoptar, en todo lo que sea posible, el orden técnico vigente en la profesión de auditoría. Es ésta la cuestión central a resolver: La armonización de las normas de orden público y las normas profesionales, prevaleciendo las primeras sobre las últimas sin vulnerar sus aspectos sustanciales. Se visualiza conveniente además la armonización de las normas de auditoría externa e interna, en los aspectos comunes de las mismas, a fin de lograr una coherencia básica entre ambos cuerpos normativos.**
- j) La existencia auditorías internas y externas encaradas al mismo tiempo una misma organización puede llegar a ser una carga muy pesada para la misma, si tiene que cumplir con la misión y al mismo tiempo padecer la superposición de controles sin coordinación. Además, los auditores externos

deberían tomar en consideración los informes de los órganos u oficinas de auditoría y control interno referidos al organismo o área a auditar para evitar duplicaciones, contar con una más rápida y amplia visión de la gestión bajo análisis, y facilitar la realización del estudio preliminar necesario para la planificación de la auditoría. **Por lo tanto, una relación constructiva y profesional entre auditores internos y externos es esencial para evitar superposiciones, economizar recursos y esfuerzos, y lograr mayores resultados en la búsqueda del mejoramiento de la gestión pública en todos sus aspectos.**