

El control interno: enfoque tradicional en la evaluación y consideración imprescindible en la gerencia pública moderna

Antonio Ramiro Sánchez

Inspector General de Servicios de la Administración del Estado
Dirección General de Inspección, Evaluación y Calidad de los Servicios
Ministerio de Administraciones Públicas (España)

Introducción

La Administración Pública ha venido organizándose, tradicionalmente, dentro del modelo weberiano, en torno al cumplimiento del procedimiento y la legalidad vigente, cuyo control principal, como sucede en el caso español, ha recaído en Unidades especializadas, las Inspecciones de Servicios o Unidades similares, y, como en el caso español, y para el control relacionado con aspectos económicos y financieros, las Unidades de la Intervención General del Estado, dependiente del Ministerio de Hacienda, o bien las de aquellas Intervenciones correspondientes a cada nivel de Administración territorial, cuyos roles, en todo caso, en general se vinieron a acrecentar en la medida que con los procesos de modernización se fueron enfatizando los aspectos de la gestión económico-financiera del sector público más relacionados con su eficiencia.

La función interventora y la de control de la legalidad integraban, por tanto, tradicionalmente el llamado “control interno”, sobre los recursos económicos especialmente, el cual se ha asimilado históricamente y fundamentalmente al ejercido por aquellos especialistas (como los Interventores) quienes con sus informes preceptivos (ex- ante, habitualmente), autorizaban o no (manifestando sus reparos por escrito fundamentado) la continuación de un procedimiento, que implicaba gasto presupuestario, ya iniciado y sometido a su superior criterio interventor y fiscalizador.

Desde los años 80, convendrá conmigo el lector que la eficiencia ha sido uno de los principios en los que se han basado muchos de los elementos más notables de la llamada “nueva gestión pública”, en los que se ha apoyado la mayor parte de los cambios producidos mundialmente en las Administraciones Públicas. Disponer de recursos necesarios y administrarlos de forma óptima, en contextos de reducción de costes y sistemas de presupuestación de fuertes restricciones de los déficit públicos o con estrategias de déficit cero, al tiempo que procurar una mayor calidad de servicios y prestaciones al ciudadano, junto al avance espectacular de las tecnologías de la información, han supuesto una auténtica modificación en las prácticas administrativas y gerenciales de la mayor parte de las organizaciones públicas.

Para diagnosticar los avances conceptuales o prácticos del “control interno”, debiera no perder de vista el lector la evolución que también se ha ido produciendo en la concepción del *public management*, respecto del cual podríamos señalar, para contextualizarnos, algunas de las principales líneas de avance en el desarrollo de dicho concepto, que ahora nos parecen pertinentes:

- cada vez se utilizan más en la gestión las tecnologías de la información, máxime cuando su desarrollo es crecientemente de gran potencialidad,

- el uso de Internet y el establecimiento de las Intranet ocupan un papel fundamental en la gestión y para la mejor transferencia del conocimiento y la mejora continua basada en las mejores prácticas,
- las organizaciones se estructuran atendiendo a procesos de mayor delegación, responsabilización y externalización,
- la dirección de personas y el desarrollo y gestión de sus competencias, son subsistemas de gestión de recursos humanos cada vez más importantes,
- la rendición de cuentas y la transparencia administrativa es una mayor exigencia de la ciudadanía y usuarios de los servicios públicos
- la responsabilidad por la gestión desarrollada y la utilización eficiente de los recursos públicos son cada vez más principios de funcionamiento a cumplir y de los que cabe exigir su cumplimiento.

Efectivamente, la Administración ha evolucionado, y en consecuencia, las prácticas de “control interno” también, al tiempo que la conceptualización que del mismo se tiene hoy, a la luz de las pautas anteriores, difiere bastante de las líneas más tradicionales que habíamos conocido en la Administración Pública y que señalábamos en el comienzo de este documento. Así, referirse hoy al “control interno” implica necesariamente la referencia al “control de gestión” y a las funciones gerenciales en las organizaciones públicas modernas.

Como sucede en otros países, también en España se han venido produciendo modificaciones similares a la de otras Administraciones Públicas que afectan a los valores, a la cultura administrativa y a las propias prácticas de “control interno” de las organizaciones públicas, en el contexto de los procesos de reformas y modernización de aquéllas.

En este documento analizaremos la evolución del control en nuestro país, en una línea similar a los cambios producidos con la gerencia pública y con los nuevos roles de la función directiva, refiriéndonos asimismo a la situación actual devenida, con la enfatización de los nuevos enfoques de control enmarcados en los Informes COSO, así como a la introducción paulatina del concepto gerencial del “control de gestión” y el establecimiento de “sistemas de información para la dirección”, en el ámbito público.

Conceptualización histórica y devenida del “control interno”

Como es conocido, los valores más tradicionales del paradigma burocrático están en crisis desde hace algún tiempo. Recuérdese en ese sentido la evolución de valores como: la obsesiva orientación al proceso; la percepción de legitimidad entendida casi con exclusividad en el cumplimiento de normas; la hiperformalización y obsesión por reglar todo lo que se “mueve” en el aparato administrativo; la percepción de una autoridad jerárquica a la que se le atribuía el monopolio del conocimiento experto; o la escasa cultura de valoración de costes al suponer que en la Administración no existían “beneficios” como en la empresa privada.

Pues bien, para una Administración Pública caracterizada con ese valores tradicionales, el “control” (neologismo que en castellano procede del francés *contrôle*) ha sido un concepto que en la Administración tradicional ha venido teniendo un significado de “comprobación, inspección, fiscalización, intervención” de reglas y procedimientos aunque desde una semántica restrictiva o de circunscripción a los menores límites. Significado similar se le atribuía al concepto de “auditoría” al entenderse por tal la “revisión sistemática de una

actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse”, también constriñendo la “actividad o el fenómeno auditado” a supuestos marcos encorsetados de normas a cumplir.

Sin embargo, existen interpretaciones, hoy ciertamente mucho más extendidas que antaño al haberse desarrollado procesos de modernización de las burocracias tradicionales, en las que el “control” adquiere un sentido distinto, y mucho más próximo a la medición, evaluación y comparación, de aspectos de la gestión relacionados con los fines (misiones, estrategias y visiones de futuro) y los objetivos concretos, generales o específicos, de una Administración mucho más moderna, en la que aquellos valores tradicionales han perdido su carácter dominante para dar paso a nuevos valores con los que gestionar desde lo público.

Con esta línea semántica devenida, y tras los progresos en la modernización de la gerencia pública de las últimas décadas, habría que entender ese significado, hoy más generalizado, del “control interno” remitiéndonos especialmente a una evaluación, de aspectos de la organización o de su funcionamiento, comparada con unos estándares previamente establecidos (de eficiencia, de eficacia, es decir de recursos a consumir deseables y objetivos a alcanzar) sobre los que se basa el éxito gestor y respecto de los cuales cabe la rendición de cuentas a la sociedad.

Dentro de la escolástica clásica, y refiriéndonos exclusivamente al llamado “control interno”, en España, como señalamos al comienzo, se vino incluyendo en la “Administración de control” a:

- ✓ la Intervención General de la Administración,
- ✓ y a las Inspecciones de Servicios de los distintos Departamentos ministeriales.

Se trataba de una visión del “control interno” focalizada básicamente hacia controles “contables” (los del primer órgano) y “controles administrativos” (los del segundo), o dicho de un modo más coloquial, se controlaba cómo se estaba produciendo la contabilidad y formalizando los pagos y cómo se había tramitado el expediente administrativo en función de lo pautado en la Norma.

Por lo que respecta a la Intervención, hay que señalar que el término de “interno” en el control, hay que entenderlo como referido al seno del conjunto de las organizaciones públicas, y no externo a ellas (como podría ser el control ejercido por el Parlamento, a través del Tribunal de Cuentas), y por tanto no es un término referido al “interior directivo” de una sola organización (Organismo público o Dirección General dependientes de un solo Ministerio). En cambio, el “control interno” ejercido por las Inspecciones de Servicios sí podemos referirlo con exclusividad al producido en el seno de un Departamento ministerial (y a sus órganos administrativos dependientes), aunque tampoco al relacionado con la función gerencial de una organización pública encuadrada en un determinado Ministerio. De hecho, las Inspecciones de Servicios Departamentales se encuadran, como unidades “staff”, en las Subsecretarías ministeriales que tienen competencias para la inspección de servicios en el conjunto del Departamento.

Dentro de la Administración General del Estado, el Ministerio de Economía y Hacienda incorpora entre sus competencias, sólo parcialmente asumidas en la práctica, las evaluaciones de la gestión realizadas por la Intervención General de la Administración del

Estado (IGAE) quien, en aplicación de un “control interno” relacionado con el control financiero de los programas y planes de actuación presupuestarios, puede realizar “auditorías” para el análisis de la adecuación de los objetivos y de los sistemas de seguimiento y autoevaluación desarrollados por los órganos gestores, la evaluación del resultado obtenido, las alternativas consideradas y los efectos producidos con relación a los recursos empleados en la gestión de los referidos programas y planes de actuación.

En dichas “auditorías” se pueden examinar los gastos públicos a largo plazo, los objetivos del programa, y si fueron atendidos éstos eficaz y eficientemente. Con la “auditoría”, fundamentalmente se pretende, desde la Intervención General, evaluar el cumplimiento de los objetivos de la gestión de programas o políticas, sin cuestionar su validez, y, también, si una entidad pública ha cumplido con las Normas en aquellos aspectos relevantes del programa presupuestario. En materia fiscalizadora y de control, las actividades de evaluación se orientan fundamentalmente al seguimiento, control y evaluación del gasto presupuestario en todos los niveles, con la finalidad de verificar la correcta aplicación de los recursos y el cumplimiento de objetivos establecidos en los programas operativos anuales de los distintos Departamentos y organismos públicos, fomentándose una cultura preventiva de vigilancia, con el propósito de elevar la eficacia, eficiencia, y transparencia del servicio público, bajo criterios de austeridad, racionalidad y optimización en la aplicación del Presupuesto.

La IGAE , según el artículo 140.2. la Ley General Presupuestaria, ejerce “el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle”. En la “exposición de motivos” de dicha Ley, se establece que “las políticas de gasto pasan a ser el elemento nuclear de las asignaciones de los recursos, la evaluación de la gestión y el logro de los objetivos”.

Las Inspecciones de Servicios en cambio, como en otros países europeos, han realizado tradicionalmente los roles de: control administrativo interno o control de probidad y la verificación de regularidad de la actuación de los servicios, comprobando el respeto al cumplimiento del procedimiento administrativo.

En la Administración española, las Inspecciones se han encargado además de: el régimen disciplinario, la gestión de las denuncias y reclamaciones, el control horario, la gestión de las incompatibilidades de los funcionarios públicos.

En la medida que se producía una evolución desde las pautas más tradicionales de la Administración española hacia una Administración mucho más gerencial, se ha venido también produciendo una evolución de los roles de las Inspecciones de Servicios¹, así como

¹ *En el momento de redactar las últimas líneas de este documento, se publica un Real Decreto que regula las Inspecciones de Servicios de los Departamentos ministeriales, como “órganos de la Administración General del Estado especializados en el control interno y en la evaluación de los servicios de cada uno de los ministerios y de sus organismos públicos dependientes”. El citado Real Decreto responde “tanto a la necesidad de incorporar un cierto nivel de homogeneización en la organización y los procedimientos de actuación de las inspecciones generales de servicios como a dotarlas, con carácter general, de un contenido funcional que permita su permanente adaptación a la realidad de la Administración General del Estado. Todo ello requiere de las inspecciones de servicios no ya solamente el control del cumplimiento de las normas o reglamentos internos de los órganos y unidades administrativas y del comportamiento y la disciplina laboral de sus empleados, sino considerar sus cometidos respecto de la evaluación de la eficacia y calidad de los servicios prestados, el*

de la propia Intervención General, que desarrolla su función en un marco de Unidad coadyuvante a la implantación de renovados métodos de gerencia pública, sin perjuicio de contribuir con sus auditorías económico-financieras a la mayor calidad y eficiencia de la gestión del gasto público.

Con los procesos de reforma y modernización de la Administración española, en términos generales, se ha venido transitando desde una concepción administrativa del control meramente formal de la actuación administrativa (que sigue y debe seguir realizándose), a un nuevo concepto de control en el que lo que cabe efectuar es un enjuiciamiento de eficacia y eficiencia de la gestión, y también respecto de la calidad del servicio prestado, debiéndose preguntar cada vez más el ápice directivo, a través de sus Unidades de control, por los resultados obtenidos y su impacto o repercusión social o en los usuarios de los servicios, por el coste de los recursos empleados y por la adecuación de los sistemas de gestión; y todo ello, a fin de promover las mejoras oportunas de la gestión que contribuyan a optimizar los rendimientos organizativos.

Efectivamente, los procesos de modernización de las Administraciones Públicas han venido suponiendo la asunción, con mayor o menor extensión y fortuna, de nuevos modelos de dirección de las organizaciones públicas, que han venido a conformar ese cierto acervo de denominadores comunes conocido mundialmente por la “nueva gestión pública” (*new public management*), ya señalado anteriormente. En ese contexto de nuestro devenir administrativo, desde las Administraciones más desarrolladas se ha asumido que ya no basta con asegurar y vigilar el cumplimiento de las garantías jurídico-legales y procedimentales, sino que es necesario asegurar el mejor cumplimiento de la prestación de servicios, puesto que en los últimos tiempos se ha acentuado la orientación de las organizaciones públicas hacia los resultados finales y hacia el usuario destinatario de los servicios públicos .

Para vigilar ese cumplimiento de resultados, las organizaciones deben disponer de modelos de “control interno” que midan y evalúen tanto lo producido hacia fuera (qué servicio estamos dando en relación con lo previsto y qué satisfacción tiene el usuario del mismo) como lo que se gestiona en el interior de las organizaciones (con qué recursos gestionamos en relación con los programados y qué tipo de procesos desarrollamos).

Con la visión devenida del “control interno”, en uno de sus aspectos más novedosos del Informe COSO, se *“destaca la necesidad de que la alta dirección y el resto de la organización comprendan cabalmente la trascendencia del control interno, la incidencia del mismo sobre los resultados de la gestión, el papel estratégico a conceder a la auditoría y esencialmente la consideración del control como un proceso integrado a los procesos operativos de la empresa y no como un conjunto pesado, compuesto por mecanismos burocráticos”* [MARÍN DE GUERRERO (2004: 3)]

El “control interno” también ha evolucionado desde el énfasis casi exclusivo en los elementos de cada acto administrativo, hacia los “ambientes de control”, que como más adelante veremos se refieren a valores como la toma de conciencia en el autocontrol y en la ética mantenida (empresarial o de los servidores públicos), o dicho de otro modo, hacia una nueva “cultura de control” que abarca a toda la organización y a todos sus procesos. No basta, en

seguimiento de los objetivos asignados a las distintas unidades administrativas y la modernización de estructuras y mejora de procedimientos”.

ese marco, con evaluar la eficiencia, por parte de quien controla, sino, también, si se están cumpliendo los objetivos estratégicos de la organización. Ya no se trata tanto de que los “controlados” se sientan vigilados cuanto que sean “controladores” (ellos mismos) de su propio funcionamiento puesto en relación con la finalidad de sus obligaciones y las de la organización donde se encuadran.

Con la “nueva gestión pública”, también emergen nuevos marcos cada vez más estrictos de planificación y control de gestión, basados en especificar y cuantificar los objetivos, señalar responsabilidades de gestión, identificar y medir los costes, controlar y evaluar los resultados y derivar incentivos al cumplimiento.

Por ello, las unidades de Inspección de Servicios, así como otras Unidades de distinta denominación pero similares funciones (como los llamados Servicios de Auditoría Interna de algunas Agencias públicas), están asumiendo progresivamente nuevos roles funcionales en una Administración que, además, en el caso español, está renovándose tanto internamente, con un nuevo papel de la Administración del Estado frente a las Administraciones autonómicas, como externamente, en relación con las políticas de la Unión Europea. Por tales razones, las Inspecciones asumen cada vez más los roles de:

- ❑ apoyo a las cúspides directivas (incluyendo por supuesto el control de legalidad),
- ❑ apoyo al control de gestión (liderando la institucionalización de “sistemas de
- ❑ información para la dirección” y realizando seguimientos de la gestión a través del establecimiento de indicadores con los que medir el cumplimiento de objetivos),
- ❑ de apoyo, como consultores internos, a las “líneas” directivas, y
- ❑ de “staff” cualificados para la gestión y el análisis de riesgos sobrevenidos, debilidades organizativas y situaciones de emergencia.

Es en este marco renovado de tales Unidades, como en el ejemplo de las Inspecciones de Servicios ya referidas, en el que se puede desarrollar los modelos de “control interno” para las organizaciones públicas, y donde dicho control puede entenderse como el conjunto de procesos y actividades de empleados, directivos y responsables de las unidades especializadas, encaminadas a proporcionar de forma conjunta las pautas de seguridad, razonable y suficiente (como se señala en el Informe COSO) a la organización, valorando la consecución de los objetivos previstos, el uso de los recursos y la transparencia de su gestión económica, y el cumplimiento de la legislación.

La función gerencial del control

Obviamente, para que en las organizaciones públicas se produzca ese control o vigilancia de cumplimiento de los resultados y de los objetivos estratégicos que antes citábamos, hay que contar con la implicación de toda la organización, con los directivos y empleados que en ella trabajan, que en la medida en que más se impliquen en aquel control, también desde el autocontrol, más efectiva resultará su intervención en la mejor producción de los resultados programados.

Ese modelo de gestión, como han venido analizando algunos de los más conspicuos expertos del *management*, precisa de una estructuración de las organizaciones públicas en las que se diferencien distintas áreas: las directivas o programadoras de línea, con sus

empleados subordinados que realizan el trabajo interno, las de la tecnoestructura o staff de apoyo a la gestión e implementación de procesos, las del núcleo operativo o aquellas en las que se prestan los servicios y se trabaja hacia fuera de la organización, y aquellas otras que, trabajando para la cúspide directiva, controlan y vigilan procedimientos pero también el cumplimiento de obtención de resultados, según los objetivos previstos.

Cierto es que la función del “control interno” aún adolece de déficit y timideces en el conjunto de las organizaciones públicas, salvo notables excepciones, sobre todo producidas en aquellas organizaciones más próximas en su gestión a la ciudadanía (de administración tributaria o de gestión de prestaciones sociales), insuficiencias que van en paralelo al desarrollo evolucionado o no de los roles de los directivos públicos. Como es conocido, esa función gerencial renovada pasaría por ir asumiendo, de manera mucho más proactiva que la tradicional, esos nuevos roles directivos públicos (similares a los de cualquier organización privada) de: planificar, asignar objetivos y estrategias, organizar, decidir, coordinar, seguir y controlar en el proceso, evaluar resultados y compararlos con los estándares preestablecidos, priorizar, comunicar, motivar, corresponsabilizar, liderar, negociar y resolver problemas, establecer alianzas y observar el entorno y el interior de la organización que se dirige, valorando su capital intelectual. También debe prestarse especial atención a las habilidades directivas relacionadas con la inteligencia emocional, la mejora de la empatía en las relaciones interpersonales, la gestión de la información y el conocimiento que anida en las organizaciones que coadyuvan a una mejor toma de decisiones directivas.

No son pocos los expertos en *public management* que se han manifestado en el sentido de que las organizaciones públicas deben incorporar mecanismos de responsabilidad, a fin de asegurar la eficacia y eficiencias pretendidas, aunque dispongan de una necesaria autonomía y discrecionalidad gerencial para la mejor administración de los recursos que tienen asignados. Ese modo nuevo de gerenciar debe orientarse a la consecución de los mejores resultados para el administrado, para el usuario, para el ciudadano considerado “cliente” en el sentido metafórico que haga posible que el conjunto de los que integran la organización pública se orienten hacia su satisfacción a la par que desarrollen una mayor conciencia de coste en el uso de los recursos públicos utilizados, a través de su mayor participación, identificación y motivación con los fines de la organización donde trabajan.

En ese contexto, en las organizaciones públicas, además, debe expandirse una cultura distinta sobre el necesario “control interno” que todo Gestor debe realizar de las actividades y tareas que en el seno de su organización desarrollan sus directivos y empleados dependientes. Ese “control interno”, que también podríamos denominar como “autocontrol” en la medida en que es realizado desde dentro y por aquellos que designa el ápice directivo, aún no es ejercido ni se ha desarrollado suficientemente en la generalidad de las organizaciones públicas, ni desde claves gerencialistas, y se sigue entendiendo más como una mera comprobación formalista de los requisitos del procedimiento (lo que no deja de convertirse en un pesado “ritual” burocrático) que como un instrumento que favorezca la buena y eficiente gestión de los recursos públicos.

Aún no estaría interiorizado suficientemente en el seno de las Administraciones Públicas (aunque insisto en que hay notables excepciones en las prácticas de algunas organizaciones singulares), ni abundarían las prácticas correspondientes, que el colofón de toda función directiva es el control de resultados y la adopción de decisiones, acciones o medidas correctoras, que retroalimenten a la fase inicial del ciclo de gestión cual es la planificación y

programación de actividades, produciéndose o debiéndose producir en el interior de ese proceso un aprendizaje organizacional continuo con el que mejorar procesos y claves directivas y, por supuesto, elevar el nivel de excelencia de la organización, para la mayor satisfacción social y de los usuarios.

El control de gestión

El Control de Gestión nos remite ya hace algunos años a una consideración fundamentalmente contable y a corto plazo, y fue considerado en el inicio de los años 80 como un conjunto de técnicas entre las que se encontraban las de “control interno”, las auditorías internas, el control de los costes, el análisis de ratios o los puntos de equilibrio, pero el control presupuestario constituía por aquel entonces el elemento fundamental de la gestión pública.

A caballo entre finales de los 80 y el inicio de los años 90, aparece en el ámbito privado del *management* el término de *controlling* (los “*controllers*” serían los individuos que lo ejercen), inicialmente en los Estados Unidos aunque también casi de modo paralelo en algunos países europeos, como sinónimo de “control de gestión”. Las Escuelas de Negocios y los Institutos de Formación pública comienzan a incorporarlo a su acervo pedagógico y formativo.

El Control de Gestión ya es entendido como un proceso mediante el cual los directivos se aseguran de la obtención de recursos y del empleo eficaz y eficiente de los mismos en el cumplimiento de los objetivos de la empresa.

El salto cualitativo que se produce no está tanto en la definición misma del “control de gestión”, sino en lo que se enfatizaba en la literatura *managerial* bajo ese término de *controlling*, esto es, en las nuevas características que debía presentar el “control de gestión” ante el cambio radical que estaba operándose en los modelos de perfeccionamiento empresarial. Así se veía, de forma novedosa, al “control de gestión” como un medio de coordinación de las numerosas partes del sistema gerencial, subrayándose tanto la significación del *controlling* por la integración alcanzada entre las funciones de planificación y control, como su dimensión estratégica y global de la organización y su dimensión específica en la función que se dirige. El “control de gestión” orientaría a la organización más hacia el futuro que al pasado, viéndosela fundamentalmente desde una perspectiva externa, integrándose con el entorno del cliente y de otras organizaciones de similar contenido.

Prácticamente la totalidad de los autores consultados, caracterizan ahora el “control de gestión” por su relación con los objetivos, puesto que el proceso de toma de decisiones está orientado a alcanzar los objetivos marcados y luego éstos se convierten en el estándar para la evaluación de la gestión. El “control de gestión” se relacionaría con la formulación de objetivos y establecimiento de estándares, con los programas de acción traducidos a presupuestos, con la utilización de recursos, con la fijación de medidas de resultados y la medición de los mismos, con el análisis de las desviaciones y con la mejora de los desempeños.

En el caso de la Administración General del Estado (A.G.E.) de nuestro país, la Ley señala que los titulares de los órganos directivos estarán sujetos al control y evaluación que de su gestión efectúe el órgano superior competente (o sea, el ámbito político), además del control

que se establece en la Ley General Presupuestaria (el realizado, y ya citado, por las áreas económico-financieras del Ministerio de Hacienda y por las "auditorías" o "escrutinios" de la Intervención General del Estado). En gran medida, la Norma devenida de organización y funcionamiento que establece los principios en los que desarrollar la "gerencia" en el ámbito de nuestra Administración, se ha enriquecido con la aportación innovadora en el *management* del "control de gestión".

Las técnicas de "control de gestión" y evaluación de resultados, en todo caso, deben considerarse por el lector muy distintas a las técnicas de gestión financiera, al análisis de inversiones, a la gestión de tesorería, del endeudamiento o a las simulaciones financieras.

Por ejemplo, en nuestra A.G.E., los órganos superiores tienen la competencia de evaluar la realización de los planes de actuación y ejercer el control de eficacia acerca de la gestión realizada por los órganos que de ellos dependen. Ese "control de eficacia", a veces, también es reflejado en la Norma como "control de gestión", siendo este término, como hemos señalado, el habitualmente utilizado en la jerga terminológica del "*management*" y no en la jerga burocrática. Al ámbito político compete asignar objetivos y recursos y evaluar la gestión desarrollada y la responsabilidad ejercida por el ámbito directivo mientras dure su mandato, de acuerdo con los principios que establece la Ley ("eficacia", "eficiencia", "economía", "servicio a los ciudadanos", "control de la gestión y de los resultados", etcétera). Otra cosa es, y aquí no lo abordaremos, si esas funciones y roles se desarrollan adecuadamente o no, de modo que se pueda afirmar que se ha extendido el "control de gestión" y que de sus resultados tiene cumplida cuenta y responsabilidad o el ámbito político o el ámbito directivo.

La manera de ejercerse ese "control de gestión" va muy unida al grado de desarrollo y extensión de las técnicas de "dirección por objetivos", que han pasado a ser aplicadas paulatinamente en muchas organizaciones públicas, en los últimos 10 ó 15 años, en tanto que se desarrollaban las técnicas de "presupuestación por programas", a pesar de sus insuficiencias y de una internalización demasiado ritual (y poco gerencial por lo común). Con la "dirección por objetivos" se concretaba de manera más precisa la determinación de metas y objetivos de la organización, la elaboración del plan de acción, su implantación a través de la autodirección y el autocontrol, así como las revisiones periódicas de progreso y autoevaluación. Con dicha técnica gerencial se implica muy directamente a toda la organización y, por ello, con la "dirección por objetivos" puede afirmarse que se expande mucho más que con otras técnicas la cultura de evaluación, de "control de gestión" y del "control interno" en términos amplios, que se percibe como algo a asumir por el conjunto de las organizaciones y no sólo como un rol de los especialistas o de la cúspide directiva.

El "control de gestión" debe incorporar, por tanto, el establecimiento de objetivos y fijación de indicadores para medir su cumplimiento, además de facilitar a la cúspide directiva y a los responsables de las diferentes Unidades una información detallada de los costes empleados en la gestión por cada una de ellas, no olvidándose, sino al contrario enfatizándose cada vez más, una realización de amplias auditorías que, flexible pero inexorablemente, deben abarcar, según la oportunidad y situación de la organización en cada momento, tanto a la propia gestión, como a los procesos, a la dirección de recursos humanos, a la calidad o a los aspectos más contables, de modo que incluso puedan ilustrarse con los resultados de la contabilidad analítica y los análisis coste-beneficio.

El "control de gestión" facilita la información desde la perspectiva interna y externa para el

proceso de asignación de recursos. Ayuda a descubrir y evaluar las oportunidades y riesgos del entorno, así como las fortalezas y debilidades para seleccionar la estrategia más adecuada a cada organización. Es en ese sentido cuando percibimos que el “control de gestión” más avanzado es el que incorpora aquellos sistemas de “control interno” que, de forma devenida y más desarrollada, integran los métodos más avanzados de gestionar estratégicamente los riesgos corporativos. Cada vez más se visualiza un nuevo “control de gestión”, en el seno del cual se desarrolla y aplica el control interno, que se parece a lo que empieza a ser conocido como la “gestión de riesgos” que, según mi criterio, es un marco que viene a desarrollar y completar el contenido del *controlling* , profundizando y enfatizando la gestión y evaluación de riesgos.

Los nuevos enfoques del “control interno”, a partir del COSO I

Está muy extendida hoy, en el mundo de la gerencia, la idea de que hay un “antes y un después” para el “control interno” tras la elaboración del primer Informe COSO que ha supuesto la aparición de nuevos enfoques, imprescindibles actualmente en la gerencia moderna. Algo similar sucede con la “gestión pública” y, así, podemos también intuir que, en el ámbito de las Administraciones Públicas, la aparición de dicho Informe COSO² supondrá un hito en su devenir de modernización.

Dentro de estos nuevos enfoques del “control interno”, se acepta de modo generalizado que el concepto de “control interno” es un proceso de gestión integrada en la actividad organizativa, cuya responsabilidad recae en toda la organización, y no solamente en los responsables de la auditoría interna o de la cúpide directiva. El “control interno” se orienta más hacia un enfoque preventivo de riesgo integral, *ex-ante*, que de detección *ex-post*, concediéndose gran importancia a los controles blandos (confianza, integridad, valores, cultura ética, etc) sobre los tradicionales controles duros.

El “control interno” se define en el Informe COSO como un proceso efectuado por todo el personal de una organización y *“diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:*

- *Eficacia y eficiencia de las operaciones;*
- *Fiabilidad de la información financiera;*
- *Cumplimiento de las Leyes y normas que sean aplicables”* [COOPERS (1997: 4)]

Tomado como un sistema, veremos más concretamente el “control interno” como un conjunto de elementos que interactúan dentro de la organización para alcanzar el logro de un fin

² Informe Coso o COSO I: (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission”, una iniciativa del sector privado patrocinada por las 5 mayores Asociaciones profesionales financieras de los Estados Unidos (Instituto Americano de Contadores Públicos, Instituto de Auditores Internos, Asociación Americana de Contabilidad, Instituto de Contadores de Gestión e Instituto de Ejecutivos Financieros). En 1992, publicó un informe denominado “Control Interno – Marco Integrado”, con recomendaciones para establecer una definición común de control interno y proveer una guía para la creación y mejora de la estructura de control interno. En 1999, el GAO (Contraloría en EEUU), publica los “Estándares para Control Interno” en el Gobierno Federal, basado en el COSO. En 2001, el GAO publica “Herramienta para Evaluación de Controles Internos”.

común, cual es el que todas las actividades y actuaciones, así como la gestión de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las Normas vigentes, con la misión y visión, y dentro de la estrategia y directrices emanadas desde la Alta Dirección.

Según la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), el “control interno” puede ser definido como el plan de organización, y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, tendentes a ofrecer una garantía razonable de que se cumplan los objetivos principales de promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada; preservar al patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades; respetar las leyes y reglamentaciones; estimular la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma; y obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.

Ese conjunto de elementos del sistema de “control interno” de una organización pública estaría formado por elementos como: los principios, valores, criterios, planes, métodos, normas, procedimientos, recursos humanos, recursos tecnológicos e instrumentos técnicos para el seguimiento y evaluación de la gestión y del cumplimiento de objetivos.

El cumplimiento de los objetivos y el seguimiento de los planes fijados por la dirección se evaluarían a través de sistemas de medición de los resultados que permitieran adoptar medidas correctoras o mejorar los procesos de gestión, evitando desgastes administrativos en la toma de decisiones, desarrollando los principios de eficacia, eficiencia, calidad y servicio al ciudadano, fijados en la Ley.

La responsabilidad del “control interno” recae fundamentalmente en los funcionarios de la cúpula directiva que ejercerán el control sobre cada una de las actividades que desarrollan unidades y empleados en cumplimiento de sus funciones. No obstante, el “control interno” será un elemento también cultural dentro de la organización que debe percibirse como una responsabilidad de todos los directivos y empleados, proyectándose dentro de la organización en actitudes y prácticas de “autocontrol” como responsabilidad de todos.

Ahora bien, el funcionamiento de la Administración pública aún está basado en complejos procedimientos que no favorecen precisamente su eficacia. Asimismo, el cambio cultural, necesario por otra parte, y la adaptación a las pautas más modernas de la nueva gerencia pública, aún no han facilitado suficientemente, salvo excepciones, la autonomía y discrecionalidad gerencial, fundamentales y precisas para que los directivos consigan éxitos en el ejercicio de sus roles, por mucho que se haya contractualizado su relación con la Administración que los selecciona.

Todavía perviven actitudes que obstaculizan la gerencia moderna, proyectadas con el aumento de controles y registros previos, que impiden la agilización y flexibilidad gestoras que den respuesta a un “cliente” exigente cada vez más con los servicios públicos. So pretexto de prevenir la corrupción, no siempre se ha atinado en los últimos tiempos con la implementación de Normas que vienen a entorpecer la eficacia administrativa, siendo no obstante plausible la finalidad de impedir cualquier uso indebido de los dineros públicos.

Es por ello, por lo que una renovada concepción del “control interno”, debe estar muy alejada

del mero control de formalismos procedimentales, y ser entendida como favorecedora de los procesos y de su agilidad, y no al contrario, lo que sin duda puede ser además favorecido por las tecnologías y los sistemas de información *on line*. Un moderno “control interno” debe ser un estímulo para la calidad de la gestión, así como para una mayor obtención de eficacia y eficiencia de las organizaciones públicas, en la medida que insistamos en la necesidad de dirigir por objetivos y en disponer de normas flexibles para la gestión, sin perjuicio de la definición de las responsabilidades de los Gestores que deben exigirse en cualquier caso y, especialmente, en las nuevas prácticas gerencialistas.

El “control interno” debe ser más entendido como control *a posteriori*, que como control previo que no sólo obstaculiza en muchas ocasiones la gestión haciéndola, a veces, ineficaz o ralentizadora y poco ágil, sino que no contribuye precisamente a la eficiencia en el uso de los recursos públicos. Lo cual no significa que, en ocasiones, no haya aún que mantener algunos controles *ex-ante*, en situaciones muy tasadas y limitadas en su extensión organizativa y temporal.

La auditoría interna, como elemento paradigmático del “control interno”, *ex-post*, puede contribuir a la eficiencia y a la asunción y exigencia de responsabilidades de gestión, permitiendo, en la práctica, hacer posible lo que, en el caso español por ejemplo, la Ley³ establece en cuanto al “control de gestión” y de los resultados y la responsabilidad por la gestión desarrollada⁴.

Los controles previos pueden ser rígidos y en ocasiones llegar a ser paralizantes, costosos e ineficaces como tales controles de la gestión. Por el contrario, las formas de control *a posteriori*, de las que son paradigma las auditorías, permiten una actuación eficiente, otorgan la responsabilidad lógica a los jefes de las unidades (y no a los que controlan) y terminan siendo instrumentos más seguros y eficaces para la buena gestión, a condición de que se prevean las medidas de cautela suficientes de evaluación continua de los desempeños.

En un próximo futuro, quizás el intercambio de conocimiento y el acceso a las mejores prácticas, nos permitan implementar sistemas de evaluación de los activos intangibles de las organizaciones públicas, entre los cuales, y como un subsistema más de los sistemas de dirección pública, estarían los modelos de “control interno”. Es entonces cuando podríamos comprobar si aquellos elementos que hoy no serían más que los deducidos del relato teórico del “deber ser” de una práctica gerencial de implantación de los sistemas de “control interno”, según COSO, se corresponden con las realidades que en el futuro, seguramente, conformarán el acervo de las mejores prácticas en esta materia.

³ En el Artículo 3 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), se enumeran los principios de funcionamiento y, junto a la prescripción de los más clásicos principios de “economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales”, “eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados”, o de “eficiencia en la asignación y utilización de los recursos”, se enumeran otros más novedosos que, claramente provienen del campo de la “gerencia pública”, como el de “programación y desarrollo de objetivos y control de la gestión y de los resultados.

⁴ En el artículo 6.10, de la citada LOFAGE, se establece que a los titulares de los órganos directivos le es de “aplicación al desempeño de sus funciones: a) La responsabilidad profesional, personal y directa por la gestión desarrollada. b) La sujeción al control y evaluación de la gestión por el órgano superior o directivo competente, sin perjuicio del control establecido por la Ley General Presupuestaria”.

Una profundización del “control interno”, según COSO II

Con el COSO II, Informe recientemente traducido al castellano⁵ y editado en España, dedicado a la definición de un nuevo marco integrado de la Gestión de Riesgos Corporativos, se profundiza en el “control interno”, facilitando un enfoque más extenso y sólido sobre el tema de la gestión de riesgos en las empresas y otras organizaciones de carácter gubernamental. Sin sustituirse el marco de “control interno” se incorpora el mismo dentro del marco de gestión de riesgos, para que las organizaciones puedan decidir su utilización tanto para satisfacer sus necesidades de “control interno” como para progresar hacia un proceso de gestión de riesgos más completo [INSTITUTO DE AUDITORES (2005: 9)].

Se define la “gestión de riesgos corporativos” como “un proceso efectuado por el consejo de administración de una entidad, su dirección y restante personal, aplicado en la definición de la estrategia y en toda la entidad y diseñado para identificar eventos potenciales que puedan afectar a la organización y gestionar sus riesgos dentro del riesgo aceptado, proporcionando una seguridad razonable sobre el logro de objetivos” [INSTITUTO DE AUDITORES (2005: 29)].

A modo de recordatorio, y de modo sintético, a continuación se enumeran los componentes fundamentales del “control interno”, según el 1er. COSO [COOPERS (1997: 5-6)], que serían los siguientes, sobre los que se enumeran algunas de sus características principales:

- A) Ambiente de Control
- B) Gestión de Riesgos
- C) Actividades de Control
- D) Información y Comunicación
- E) Supervisión

A) El Ambiente de Control se refiere a las directrices, cultura y prácticas dentro de la organización para extender en el conjunto de directivos y empleados la conciencia de la necesidad de control. Incluiría los siguientes elementos :

- integridad y valores éticos
- competencia del personal
- compromiso con:
 - la excelencia
 - la transparencia y rendición de cuentas
- filosofía y estilo de gestión
- estructura organizativa
- niveles de autoridad y responsabilidad
- políticas y procedimientos de recursos humanos

B) Gestión de Riesgos: Con ella se establecen los objetivos institucionales y los riesgos asociados al logro de dichos objetivos, determinándose si los riesgos son gestionados

⁵ En el año 2003, COSO publica el borrador del nuevo documento para el marco conceptual de la “Gestión de Riesgos”, siendo en Septiembre de 2004, cuando se emite el II Informe COSO (o COSO 2, como se le conoce en el sector profesional de la Auditoría Interna), que se ha editado traducido al castellano en Mayo de 2005.

adecuadamente. Las finalidades de la Gestión de Riesgos son:

- Garantizar cumplimiento objetivos institucionales
- Fortalecer sistema de control interno
- Integrar riesgos en los procedimientos
- Asegurar cumplimiento de la Norma
- Hacer partícipes a los funcionarios en la prevención de los riesgos
- Evaluar los riesgos, reducirlos a través de controles efectivos para mantener la calidad de la gestión

Se consideran los siguientes aspectos:

- Definición de objetivos;
- Identificación de riesgos por objetivo;
- Análisis de riesgos a través de la confección de un Mapa que incluya:
 - Descripción del Riesgo
 - Posibles consecuencias
 - Impacto
 - Probabilidad
 - Control existente
 - Nivel de riesgo
 - Acciones
 - Responsables
 - Cronograma
 - Indicadores

C) La Actividades de Control se relacionan con los programas y procedimientos principales que ayudan a asegurar que se cumplen las directrices de la Alta Dirección en las actividades de la organización. Se examinarán la idoneidad y cumplimiento de los procesos y procedimientos relacionados con la gestión económica y presupuestaria: delegaciones de responsabilidad, descentralización, resoluciones aprobatorias, sistemas de contabilidad y de informatización de la gestión económica, gestión de archivos, seguridad de los equipos informáticos, etc.

D) Información y Comunicación, con las cuales, y a través de la materialización documental y con soporte tecnológico, se identificaría el modo en que la organización almacena, transfiere e intercambia información, para el funcionamiento de las unidades y el cumplimiento de las obligaciones y responsabilidades de todos los directivos y empleados. En este componente se incluiría:

- ❑ la Memoria informativa (y su relación con las actividades), que permitiría conocer si la información manejada es apropiada, oportuna, confiable y accesible
- ❑ la materialización de la comunicación de la organización (comunicación interna, externa, y tipos de comunicación).

E) Supervisión: Es el proceso utilizado para determinar los resultados conseguidos por los desempeños de directivos y empleados. Se contemplan:

- la actividades de seguimiento de los programas de gestión

- las actividades de auditoría y evaluación (alcance y frecuencia, responsabilidades de evaluación, procesos de evaluación, metodología, documentación, plan de acción)
- la información de retorno (fuentes de la información, soportes tecnológicos, agentes de emisión y recepción de la información, directrices, estructura de los informes, etc.)

Según COSO II, esos componentes del “control interno” se elevan a 8, en tanto que ya pasan a ser “componentes de la gestión de riesgos corporativos”; estos 8 componentes se interrelacionan y se derivan de la manera singular en que es dirigida cada organización. [INSTITUTO DE AUDITORES (2005: 34-35)]. Estos componentes quedarían del siguiente modo, comparándolos con los anteriores del COSO I (en cursiva las novedades):

<u>COSO I</u>
* Ambiente de control
* Gestión de riesgos
* Actividades de control
* Información y comunicación
* Supervisión

<u>COSO II</u>
* Ambiente interno
* <i>Establecimiento de objetivos</i>
* <i>Identificación de eventos</i>
* <i>Evaluación de riesgos</i>
* <i>Respuesta a los riesgos</i>
* Actividades de control
* Información y comunicación
* Supervisión

Como puede observarse, la novedad estriba básicamente en detallar y conceptualizar el marco integrado de la Gestión de riesgos, a través de los nuevos componentes de los que, a continuación, se enumeran sus características principales:

- Establecimiento de objetivos:

Deben definirse con anterioridad a la identificación de los eventos potenciales que afectan a su consecución. La gestión de riesgos debe asegurar el proceso por el que fijar los objetivos y que éstos se alinean con la estrategia corporativa y su misión, además de que sean consistentes con el riesgo aceptado.

- Identificación de eventos:

Identificar los eventos potenciales que pueden tener un impacto en la organización debe suponer identificar aquellos acontecimientos internos o externos que afectan a la consecución de objetivos, diferenciando los que representen riesgos u oportunidades o ambas circunstancias a la vez, reenviándose las oportunidades hacia la redefinición de objetivos estratégicos de la organización.

- Evaluación de riesgos:

Analizados los riesgos deben asociarse a los objetivos a los que pueden afectar, evaluándose con la perspectiva de riesgo inherente y residual y considerando tanto su probabilidad como su impacto.

- Respuesta a los riesgos

Deben identificarse y evaluarse posibles respuestas a cada riesgo para: evitar, aceptar, reducir o compartir. Deben seleccionarse a continuación un conjunto de acciones para poner en línea los riesgos con sus tolerancias respectivas y el riesgo aceptado por la organización.

Conclusión

La evolución de los sistemas de “control interno” está suponiendo un replanteamiento estructural de las áreas o unidades encargadas del “control interno” de las organizaciones públicas.

Dados los componentes de dichos sistemas, y la nueva visión de considerarlos dentro de un nuevo marco de gestión de riesgos corporativos, como antes se ha enunciado, podría señalarse que seguramente las Unidades de “control interno” del próximo futuro, además de los estrictamente relacionados con dicho control, debieran también tener entre sus cometidos los de:

- Promoción de la cultura de autocontrol;
- Participación en la elaboración de los planes y sistemas de control de gestión (*controlling*);
- Asesoramiento cualificado y documentado a los equipos directivos, a través de la gestión de los sistemas de información para la dirección, en la mejora de los procesos y para la obtención de resultados;
- Y, finalmente, la evaluación de los componentes propios del sistema de control interno y de gestión de riesgos corporativos del que se disponga en la organización.

De ese modo, un desarrollado “control interno” debe considerarse incluido en la actualidad en un nuevo marco suficientemente amplio para que, dentro de él y como uno de sus concretos componentes de la función gerencial, los directivos también practiquen eficazmente el “control de gestión” de las organizaciones que dirigen, en tanto que se enfatiza cómo asegurar el cumplimiento de objetivos, a través fundamentalmente de esa nueva conceptualización y desarrollo del marco integrado de la gestión de riesgos corporativos. El “control de gestión”, finalmente, incorpora ese “control interno” devenido y renovado con la “gestión de riesgos”, necesario a nuestro modo de ver, en toda gerencia pública moderna que entre todos estamos construyendo.

Madrid, 5 de julio de 2005

Bibliografía

- Coopers & Lybrand e Instituto de Auditores Internos de España (1997), *“Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO)”*, Ed. Díaz de Santos, Madrid.
- Instituto de Auditores Internos de España y PriceWaterHouseCoopers (2005), *“Gestión de Riesgos Corporativos. Marco Integrado. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)”*, Madrid.

Marín de Guerrero, María Alejandra (2002), *“Nuevos conceptos de control interno. Informe COSO”*, URL: <http://fce.uncu.edu.ar/investigacion/Jornadas/jornadas2002/Dis/Contables/42/T42.pdf>, 08-06-2005, Artículo publicado por la Facultad de Ciencias Económicas, elaborado para las Jornadas de Ciencias Económicas- 2002 (dentro de las Disciplinas contables).

Reseña Biográfica

ANTONIO RAMIRO SÁNCHEZ es Inspector General de Servicios de la Administración del Estado, en la Dirección General de Inspección, Evaluación y Calidad de los Servicios, del Ministerio de Administraciones Públicas (MAP) de España, desde el año 1994. Es Licenciado en Ciencias de la Comunicación, por la Universidad Autónoma de Barcelona. Es, además, "Evaluador del Modelo de Excelencia EFQM" de Calidad Total, y "Evaluador" de los Premios de Calidad de la Administración del Estado. Participó y culminó con éxito la I Cátedra Virtual CLAD-UNESCO sobre "La nueva gestión pública: análisis de la Reforma del Estado" (1999/2000), dirigida por el Prof. Michael Barzelay (*London School of Economics*).

Ha participado en programas de cooperación internacional como colaborador, profesor y consultor, de la Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas (FIIAPP). Ha sido expositor, ponente y asistente en los III, IV, V, VI, VIII, IX y X Congresos Internacionales del CLAD (Madrid, 1998; Méjico DF, 1999; Sto. Domingo, 2000; Buenos Aires, 2001; Panamá, 2003; Madrid, 2004 y Santiago de Chile, 2005) . Es Profesor de la Maestría de Gerencia Pública del INAP en la Universidad de Alcalá de Henares para alumnos de la cooperación internacional española. Asimismo, es Profesor de "gerencia pública" del INAP (Instituto Nacional de Administración Pública) y del CEDDET (Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico).

Ha sido Coordinador Académico, y actualmente Profesor, de la 1ª y 2ª edición de la Maestría de Gerencia Pública para directivos iberoamericanos organizada por la FIIAPP y la UNED (Bolivia, Venezuela, Perú y República Dominicana). Es Autor del libro "Demandas de Calidad de la Administración Pública: un derecho de la ciudadanía", Ed. Dykinson, Madrid, 2002. Participa como autor del ensayo "Discrecionalidad y Gestión", dentro de la obra colectiva "Discrecionalidad administrativa: control judicial de la Administración", editada por el Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2003. Es autor de artículos en revistas especializadas de Administración Pública como, entre otros, los dedicados a las "reformas administrativas" (en GAPP, INAP, Madrid, 1997), "calidad de la gestión" (en REMECA, México, 2001), "capital humano y e-Learning" (en INDETEC, México, 2004).

E-mail: antonio.ramiro@map.es.

Domicilio: María de Molina, 50. 28071. Madrid (España)

Teléfono: +34912732603

Fax: +34912732337

Web: www.map.es