

CAMBIOS EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y SU IMPACTO EN EL SISTEMA DE CONTROL EN EL ECUADOR

CHANGES IN PUBLIC ADMINISTRATION AND THEIR IMPACT ON THE CONTROL SYSTEM IN ECUADOR

Jaime Subía Guerra¹, Diego Matilla Garcés²

Resumen

El propósito de este estudio es evidenciar los principales cambios que se produjeron en la administración pública ecuatoriana y cómo influyeron en el sistema de control ejercido por la Entidad Fiscalizadora Superior en el periodo 1977-2017. Se utilizaron los métodos analítico y deductivo para constatar la adaptabilidad del sistema de control a los momentos históricos referidos. Describe los modelos de control interno y externo en un periodo de transición desde la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control hasta la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Se realiza una necesaria comparación entre los resultados de los cambios generados en el periodo, con la propuesta de creación del Tribunal de Cuentas en el Ecuador, el mismo que se encuentra en impulso hacia una transformación del sistema de control gubernamental, que responda a la evolución constante de la administración pública. Los resultados permiten concluir que, si bien hay una evolución positiva en lo normativo y metodológico, el sistema requiere estrategias adicionales de mejoramiento como son el fomento hacia el manejo de riesgos institucionales, el fortalecimiento técnico del personal de la Entidad Fiscalizadora Superior y el impulso a la creación del Tribunal de Cuentas.

Palabras clave

Administración pública, eficiencia, eficacia, control interno, auditoría gubernamental, gestión de riesgos.

JEL: H83

Abstract

The purpose of the study is to highlight the main changes that occurred in the Ecuadorian public administration and how they influenced the control system exercised by the Supreme Audit Institution in the period 1977-2017. Analytical and deductive methods were used to verify the adaptability of the control system to the referred historical moments. It describes the models of internal and external control in a period of transition from the Organic Law of Financial Administration and Control to the Organic Law of the General Comptroller of the State. A necessary comparison is made between the results of the changes generated in the period, with the proposal for the creation of the Court of Accounts in Ecuador, which is driving a transformation of the government control system, which responds to the evolution constant of public administration. The results allow to conclude that, although there is a positive evolution in the normative and methodological aspects, the system requires additional improvement strategies, such as the promotion of institutional risk management, the technical strengthening of the staff of the Supreme Audit Institution, and the impulse to the creation of the Court of Accounts.

Keywords

Public administration, Efficiency, effectiveness, internal control, government audit, risk management.

JEL: H83

1 Universidad Central del Ecuador, jcsubiag@uce.edu.ec
2 Universidad Central del Ecuador, dmmantilla@uce.edu.ec

Introducción

En Ecuador, el modelo burocrático tiene cimientos fuertes en la administración pública. El sometimiento a la norma es un principio casi filosófico. Si bien, el orden, la jerarquía y la norma constituyen ejes de funcionamiento de las organizaciones de servicio público, no es menos cierto, que históricamente no se evidencian respuestas oportunas de la gestión pública a las demandas en permanente cambio de la sociedad.

[...] una organización fuertemente burocratizada se opone a cualquier innovación. Esto significa que se hace insensible a las exigencias de renovación, a las nuevas necesidades de las que el ambiente que la rodea se hace portavoz. (Mosher y Cimmino, 1961)

Cabe preguntarse entonces, ¿Cuál es el papel del control en la administración pública? ¿Cómo adaptar un modelo de control a las necesidades diversas de la sociedad?, pues es el encargado de vigilar que el servicio público además de eficiente y eficaz, sea efectivo.

Fue Henry Fayol quien por primera vez concibió la administración como una función universal de las empresas, la cual comprendía un proceso dividido en las etapas de previsión, organización, dirección, coordinación y control (Shafrytz y Hyde, 1992). Este modelo se ha mantenido en forma mayoritaria en los sistemas componentes de la administración pública, es decir, siempre incluyendo al control como un elemento esencial y transversal en todas las etapas referidas, pero con la independencia que evidentemente requiere. En este sentido, disponer de un sistema de control de la administración pública que cumpla su papel asesor de la administración pública, cobra trascendental importancia.

El auge económico posterior a la Segunda Guerra Mundial estimuló el crecimiento y la diversificación de las organizaciones empresariales y, obviamente, la aparición

de necesidades administrativas inusitadas. Como respuesta, de la planeación se transitó hacia las políticas y la planeación estratégica con nuevas y complejas tecnologías, más adecuadas para tratar con la incertidumbre; la organización se transformó en teoría de la organización, que restó importancia a la estructura formal, la diferenciación vertical y la división del trabajo, y propició la flexibilidad y creatividad, los equipos y las decisiones descentralizadas; la administración de personal se enfocó como recursos humanos para destacar su carácter estratégico, y el trabajador se concibió ya no como sujeto de control y disciplina, sino como ser humano dispuesto al despliegue de sus potencialidades en las misiones encomendadas según el ciclo laboral que correspondía a su edad; la dirección se convirtió en liderazgo, motivación y manejo de conductas de grupo, y con la aparición de la cibernética y de nuevas tecnologías, el control se redefinió como información para prevenir problemas y medir, evaluar y corregir el desempeño. (Shafrytz y Hyde, 1992)

La referencia describe el proceso administrativo, incluye al control como parte de dicho proceso y lo induce como herramienta de mejoramiento continuo en las organizaciones.

Con estas citas se busca resaltar la misión del control dentro del proceso administrativo y establecer el por qué debe ser analizado con merecido detalle. El período al que se refiere el presente estudio tuvo características que por su connotación serán analizadas en la expectativa de identificar puntos que permitan obtener conclusiones y explicaciones para su fortalecimiento.

Se abordarán los aspectos esenciales que coadyuvaron a la transición del modelo de control gubernamental desde la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control hacia la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, para establecer los puntos positivos y negativos. Si bien no son todos los que pudieran incidir en esta evolución, se

desarrollaron aquellos que tienen un considerable impacto en la misma. La estructura del documento es la siguiente:

- Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (1977).
- Aspectos principales que incidieron en la evolución del sistema de control gubernamental.
 - Crecimiento del sector público.
 - Auditoría operacional frente a la auditoría de gestión.
 - Independencia entre los sistemas de administración financiera y de control externo.
 - Nuevos modelos de control.
 - Impulso a la transparencia y control social.
- Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (2002).

Para finalizar se expondrán las conclusiones pertinentes con una necesaria analogía con los objetivos y características que se incluyen en la propuesta de creación del Tribunal de Cuentas en el Ecuador.

Metodología

El trabajo de investigación utilizó el método analítico para definir las características esenciales de los diferentes momentos y entornos normativos del sistema de control gubernamental. La evolución de las leyes relacionadas implicó el análisis y deducción de su adaptabilidad a los momentos históricos referidos. Igualmente se utilizó el método inductivo para definir interpretaciones generales sobre hechos específicos que se evidenciaron en esta trayectoria.

Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (1977)

El art. 1 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (1977), la describe así:

La presente ley comprende la programación, organización, dirección, ejecución, coordinación y control de los procesos siguientes: de presupuesto y crédito público, de determinación, recaudación, depósito, inversión, compromiso, obligación, desembolso y recuperación de los recursos financieros públicos; de registro contable de los recursos financieros y materiales; de preparación e interpretación de informes financieros relacionados con los resultados de las operaciones, de situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio; y comprende, finalmente, la evaluación interna y externa de dichos procesos, por medio de la auditoría.

La relación entre el sistema financiero y presupuestario con el sistema de control, interno y externo, es evidente y se reunió en un solo cuerpo legal, se ratificaba en la existencia de los siguientes sistemas componentes:

- Presupuesto.
- Determinación y recaudación de los recursos financieros.
- Tesorería.
- Contabilidad gubernamental.
- Control.

El alcance de esta ley involucró a todas las entidades y organismos del sector público ecuatoriano. Cabe aquí un análisis con respecto a la novedosa metodología de control incorporada, a esa época, pues se asimila al control externo o auditoría, como un proceso posterior e independiente a las actividades propias del gestor público. Importante aclaración si se considera que su predecesora como es la Ley de Hacienda Codificada, exponía al control más bien con enfoque interno y concreto de los administradores públicos. Eran otros tiempos y de hecho el alcance del control se orientaba principalmente a los recursos generados y sus mejores formas de recaudación. El papel de la Entidad Fiscalizadora Superior involucraba el control previo de las operaciones

financieras y presupuestarias, lo cual por sentido básico de independencia, no era de fácil comprensión.

Esta breve referencia es útil para demostrar que, en ese entonces, la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, se constituía como la alternativa válida que relacionaba en forma directa la administración pública al proceso administrativo. Además, su expedición solventaba las divergencias jurídicas emanadas de la actualización de normas penales que no compaginaban con las disposiciones de la anterior Ley de Hacienda Codificada.

Ya en ese entonces se vislumbraba que la diversidad de servicios públicos conlleva la demanda de servicios técnicos y especializados en múltiples disciplinas en la misma relación que los bienes y servicios que continuamente se creaban y entregaban a la sociedad. Este 'aumento en la diversidad de tareas', referido igualmente por Simon, Smithburg y Thompson (1950), despierta un justificable interés por el estudio de la administración pública, que inicialmente se centró, a criterio de estos autores, en eliminar el peculado y la ineficiencia asociados inevitablemente al sistema de 'botín político'.

La cita textual referida brinda relevancia al sistema de control, lo cual es ratificado en el primer considerando para la emisión de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (1977), que señala: la prestación de los servicios públicos y el desarrollo socioeconómico del país requieren que la administración financiera y el control de los recursos del sector público sean eficientes, efectivos y económicos. A continuación, el mismo cuerpo legal expone que hay que propender a la coordinación de la administración financiera y del control de los recursos de las entidades y organismos del sector público, por medio, básicamente, de la unificación de criterios y normas actualizadas y coherentes.

El art. 239 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, con respecto al sistema de control gubernamental, señalaba:

El sistema de control de los recursos públicos comprende el conjunto de leyes, reglamentos, normas, políticas, métodos y procedimientos que rigen la actividad de las entidades y organismos del sector público, en lo concerniente al control de su gestión y al ejercicio de las facultades, autoridad y obligaciones de sus servidores; las acciones que deben llevarse a cabo para precautelar y verificar que sus recursos humanos, materiales y financieros se administren en forma correcta, eficiente, efectiva y económica y que se logren los fines, metas y objetivos programados; las acciones pertinentes a la utilización de los recursos públicos por parte de otras entidades y organismos; comprende finalmente la adopción de las medidas adecuadas para corregir las desviaciones.

Se evidencia la dualidad del sistema de control gubernamental. Está implícita la existencia de un sistema de control interno y un sistema de control externo, lo cual es explícitamente ratificado en el art. 242 de la misma ley, relacionado con los componentes del sistema. Constituía un nuevo modelo de control, que pretendía afrontar con solvencia los retos del control, fomentados por un crecimiento evidente y significativo del sector público.

Al respecto,

Los ministerios clásicos que gestionan las relaciones exteriores, la defensa la hacienda y el orden público con los inevitables servicios de policía y de prisiones, se ven más que duplicados multiplicados por otros Ministerios que ejercen de modo directo el control de la iniciativa económica y de las viejas prestaciones en materia de educación, de sanidad y de asistencia social. Pero además, ya que como se ha apuntado antes, los nuevos fines del Estado no pueden ser cumplidos ágilmente por los Ministerios tradicionales, se crea

un inmenso sector de organizaciones separadas. (Baena de Alcázar, 2000)

Esta situación también se replica en Ecuador,

En la década del 70, el auge petrolero introdujo un cambio en la estructura económica ecuatoriana. Los gastos gubernamentales y, junto con el papel paternalista asumido por el Estado, el sector público amplió su participación en diferentes campos con un crecimiento burocrático desmedido. (Banco Central del Ecuador, s. f.)

En concordancia, debe citarse otro antecedente para la emisión de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (1977):

Que la Ley Orgánica de Hacienda, considerada en su conjunto, ha dejado de ser un instrumento práctico, ágil e idóneo por haber sufrido en el transcurso de los años una paulatina pero continua desadecuación (sic) a la realidad de la administración financiera del país, cada vez más voluminosa y compleja, situación que no ha sido superada a pesar de las numerosas e importantes reformas legales que, frecuentemente, no han sido debidamente planificadas, coordinadas ni complementadas.

En efecto esta fue la realidad en Ecuador. El incremento porcentual del número de instituciones de la estructura orgánica del sector público ecuatoriano desde 1998 a 2013 es de 198,5 % (Jara y Umpierrez de Reguero, 2014). Lo esencial para el propósito de este artículo, es dejar constancia del crecimiento significativo de las instituciones de servicio público, no solo en número sino en la naturaleza del servicio que prestan. Eran obvias las necesidades de control enfocado no solo a los aspectos financieros sino también hacia actividades administrativas y técnicas cada vez más diversas.

La Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, con respecto al control interno, señala:

Art. 252.- Descripción.- El control interno de una entidad u organismo comprende el plan de organización y el conjunto de medios adoptados para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera, técnica y administrativa, promover la eficacia en las operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

Si bien este artículo ya intuía la necesidad de generar procesos de control interno enfocados no solo a aspectos financieros, no se gestaba aún aquella conceptualización del control interno como un proceso que involucre a todos los integrantes de una organización, incluidas las máximas autoridades, lo cual con modelos internacionales como el informe COSO, apareció posteriormente. Al margen de ello, debe reconocerse que los registros contables razonables junto a la evaluación de la eficacia institucional, instauraban nuevos modelos de control en el país y se exploraban entonces otros enfoques hacia los que servía el sistema de control interno.

Con respecto al control externo o auditoría, la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control estableció los siguientes tipos de auditoría:

Art. 263.- Auditoría Operacional.- La auditoría operacional consiste en el examen y evaluación que se realiza con respecto a una entidad u organismo, para establecer el grado de eficiencia, efectividad y economía en su planificación, organización, dirección, control interno y uso de sus recursos; verificar la observancia de las disposiciones pertinentes y formular comentarios, conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar las actividades y materias examinadas; dirigirá su atención en forma selectiva a las actividades y materias consideradas como críticas.

Art. 264.- Auditoría financiera.- Consiste en el examen de los registros, comprobantes, documentos y otras evidencias que sustentan los estados financieros de

una entidad u organismo, efectuado por el auditor para formular el dictamen con respecto a la razonabilidad con que se presentan los resultados de las operaciones, la situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio; para determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y para formular comentarios, conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar los procedimientos relativos a la gestión financiera y al control interno.

Art. 265.- Examen especial.- Consiste en la verificación, estudio y evaluación de aspectos limitados o de una parte de las operaciones y transacciones financieras o administrativas, con posterioridad a su ejecución, aplicando las técnicas y procedimientos de la auditoría, de la ingeniería o afines, o de las disciplinas específicas, de acuerdo con la materia del examen, con el objeto de evaluar el cumplimiento de políticas, normas y programas y formular el correspondiente informe que debe contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Tres enfoques claramente diferenciados. La auditoría operacional orientada al funcionamiento adecuado del proceso administrativo institucional, basado en el análisis de la forma de operar al interior de la organización. La auditoría operacional no incluía en mayor grado la eficacia y la calidad de los servicios públicos. La auditoría financiera, cuyo objetivo principal es dictaminar la razonabilidad de la información financiera y cuyos fundamentos aún se mantienen, aunque con cambios normativos contables y presupuestarios. Los exámenes especiales, que son las acciones de control más aplicadas por la Contraloría General del Estado del Ecuador, evalúan aspectos limitados de la organización con el propósito de determinar el cumplimiento de las principales disposiciones normativas relacionadas.

Existe por tanto una coincidencia cronológica entre un crecimiento significativo

del sector público y la expedición de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, lo cual generaba un escenario positivo para lograr un sistema de control gubernamental fortalecido. Había los recursos metodológicos, pues los diferentes tipos de auditoría, así lo permitían.

Sin embargo y pese a la existencia de estas alternativas de control, que proporcionaban enfoques diferenciados, fueron los exámenes especiales, los que tuvieron mayor desarrollo como acciones de control externo, superando con holgura el 90% de las acciones de control efectuadas.

Lo expuesto tiene un sentido básico, como lo señala el doctor Bruno Rezzoagli:

[...] la raíz continental del control externo, conviene aclarar que el régimen jurídico público sujeta la actuación administrativa a una serie de exigencias legales que determinan su validez (principio de legalidad), lo cual no sucede en el ámbito del Derecho Privado donde los sujetos se rigen, en términos generales, por el principio de la autonomía de la voluntad. (Rezzoagli, 2015)

Del análisis al concepto del examen especial se puede colegir que su objetivo principal es determinar el nivel de cumplimiento de las disposiciones normativas relacionadas con un área o proceso.

De hecho todas las auditorías son de índole legalista aunque con diferentes enfoques, pero son precisamente aquellos enfoques operativos los que requieren un mayor esfuerzo preparatorio y de especialización en el personal auditor. Que importante hubiese sido el aprovechamiento de las ventajas que tienen cada una de ellas con su punto de vista diferenciado y útil, lo cual como se señala no fue optimizado, al encontrar una mayoritaria ejecución de exámenes especiales, que al realizarse a aspectos limitados de la organización pública y con un enfoque legalista, no tiene los efectos integrales deseados.

Aspectos principales que incidieron en la evolución del sistema de control gubernamental

Crecimiento del sector público

El crecimiento de las instituciones del sector público ecuatoriano fue permanente en los últimos 40 años.

Durante los años setenta, los propósitos y funciones del Estado para lo social se inscribieron en el marco de los objetivos y estrategias del 'Plan Integral de Transformación y Desarrollo', el sector público adquirió un rol preponderante, se crearon nuevas instituciones y agencias gubernamentales (más de 40 entidades), de las cuales al menos 15 estuvieron directamente vinculadas al área social. (Cornejo et al., s.f.: 406)

En los años ochenta, parafraseando a los autores referidos, no se generaron mayores políticas públicas que disminuyeran el empobrecimiento de la población, pese a la existencia de planes sociales con cierto impacto pero que no lograron una eficacia significativa ni la calidad esperada.

[...] en los noventa, pese a la intención de imprimir un nuevo enfoque en la gestión social, el Estado continuó desarrollando sus actividades regulares en los campos tradicionales de atención. Los servicios masivos de educación, salud y seguridad social siguen siendo entregados por los ministerios correspondientes y bajo los esquemas tradicionales de provisión de los servicios sociales, si bien se han iniciado procesos de descentralización, aún es marginal su aplicación. (Cornejo et al., s.f.: 407)

Pero este crecimiento del sector público, en número y características, involucraba un análisis adicional con respecto a la concepción de los recursos públicos. Otro aspecto relacionado con el crecimiento institucional en este período constituía la existencia de organizaciones de personería

jurídica privada que administraban recursos públicos, situación que no estaba explícitamente definida en la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control y que generaba dificultades al momento de ser auditadas y mucho más al pretender establecer responsabilidades a servidores, que a su criterio no prestaban un servicio público pues pertenecían a empresas privadas. La intención era lograr las tan ansiadas eficiencia y eficacia que tradicionalmente se concebían como patrimonio de las empresas privadas, lo cual elevó los niveles de discrecionalidad en la aplicación normativa.

Según Baena de Alcázar (2000), ya no se concibe al Estado como totalizador y centralizante y se presenta la contraposición del poder con la eficaz prestación de productos y servicios a la sociedad. El enfoque es ahora por resultados orientados a la colectividad.

La existencia de las denominadas 'empresas públicas', generan condiciones particulares de funcionamiento que deben considerarse al momento de ser controladas. No estaba correctamente definido si sus recursos eran públicos o privados y si su forma de operación debía responder a la normativa aplicable en el sector público. Los procedimientos de evaluación y control externo tenían diferencias con la tradicional auditoría a entidades puramente públicas y al no existir un marco regulatorio específico que abarque su naturaleza y esquemas de operación, la definición de los criterios de evaluación era confusa.

Auditoría operacional frente a la auditoría de gestión

Una de las características de la auditoría operacional, definidas en el art. 263 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, constituye su enfoque principalmente interno hacia los procesos y actividades organizacionales sin mayor revisión de su impacto o resultado frente a los usuarios. Así fue concebida y de esa forma se la

aplicó, aunque como se indicó en porcentajes mínimos. Sin embargo, la gestión va más allá. Los efectos positivos de una organización de servicio público deben ser evaluados por quienes hacen uso de sus servicios o productos.

Como bien refiere la siguiente cita:

Si bien los temas del nivel y composición del gasto público son importantes dentro de la discusión de los servicios sociales básicos, no es pertinente medir el resultado de las intervenciones únicamente por el nivel del gasto realizado. Una dimensión fundamental en este análisis es la eficiencia en la utilización y distribución de dichos recursos, expresado a través de la calidad, eficacia y equidad de los servicios entregados (Cornejo et al., s.f.: 427).

Paraphraseando a Simon H. et al. (1950), las responsabilidades del servidor público al relacionarse con un marco normativo más estricto tienen mayor nivel de exigencia en las instancias correspondientes. Añaden estos autores que la administración debe ser democrática enlazando los valores individuales con los corporativos, lo cual desde todo punto de vista es plausible, sin embargo estos elementos etéreos deben plasmarse en objetivos y propósitos palpables y útiles a la sociedad. De igual manera, Simon H. et al. (1950) concluyen que uno de los temas a tratarse al abordar la administración pública, es la forma en la que deben organizarse las dependencias públicas de una forma más eficaz. Nuevamente aterrizamos en el tema de control de dichos servicios o productos públicos, pues la eficacia está íntimamente relacionada con este enfoque y está directamente relacionada con la utilidad social generada.

En efecto, la concepción de que la administración pública debe considerar aspectos como la calidad, la equidad y la efectividad, toma mayor fuerza al momento de evaluar sus resultados, lo cual significa una transición desde el análisis netamente operativo hacia la evaluación de la gestión insti-

tucional cuyo fin último es el impacto de sus servicios en la sociedad.

Además, la Entidad Fiscalizadora Superior, desde la vigencia de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control ha tenido rectoría técnica en las auditorías internas de las organizaciones descentralizadas, no obstante los criterios señalados y propios de una gestión pública moderna, en la mayoría de los casos no han sido considerados. Al respecto, el doctor Miguel Ángel Asensio (2014), señala que predominan los indicios de una relación tenue entre descentralización y crecimiento, al igual que entre descentralización y eficaz provisión de servicios.

Las propuestas y la tendencia internacional se orientan hacia la evaluación de la gestión y desempeño institucional.

Independencia entre los sistemas e administración financiera y de control externo

Uno de los propósitos que la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (1977) se planteaba es ordenar los sistemas gubernamentales de presupuesto, de determinación y recaudación de los recursos financieros de tesorería, de contabilidad y de control.

Como se señaló, este fin está relacionado con la adecuación de la administración pública al proceso administrativo. Sin embargo, pese a la existencia de suficientes artículos relacionados con el control interno, lo cual desde todo punto de vista es plausible pues el mismo constituye una herramienta de control propia del gestor o administrador público, queda latente cierta incomodidad al incluir el control externo o auditoría dentro del mismo cuerpo legal, más aún bajo ciertas condiciones que se explicarán a continuación.

El art. 6 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (1977), establecía que:

Políticas.- El Ministro de Finanzas y el Contralor General, cada uno en los asuntos de su competencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 de esta ley, dictarán y promulgarán las políticas que servirán como guía general para el diseño, implantación y funcionamiento de los sistemas previstos en la misma.

Además, esta ley señalaba:

Art. 13.- Órganos centrales rectores.- El Ministerio de Finanzas como responsable de la función financiera del Gobierno, es el órgano central rector de los sistemas de presupuesto, de determinación y recaudación de recursos financieros, y de tesorería. La Contraloría General es el órgano central rector de los sistemas de contabilidad y de control.

El sistema de contabilidad y el sistema de control gubernamental externo, deben ser independientes. Dirigir un sistema de contabilidad es un tema directamente relacionado con las finanzas públicas y se considera función incompatible con el control externo o auditoría. El sistema de contabilidad, como parte del control interno, es un proceso que garantiza la consecución de los objetivos de información financiera y está relacionado con actividades propias de las organizaciones de servicio público.

Este análisis de independencia entre los dos sistemas, es un tema de raigambre histórica por su procedencia técnica.

La diferencia entre el control interno, o control en la propia administración, y el *control externo*, o control de la administración, es de carácter sustancial. A este respecto, el profesor Oría enseñaba que las actividades de control interno, como las desempeñadas por la Tesorería General y la Contaduría General, 'responden a principios de orden', garantía en la marcha regular y eficiente de la administración. Por tanto, interesan al propio funcionario administrativo responsable de la gestión, para dar cuenta de su desempeño en ella. En cambio, el control externo lleva en su

esencia una función de vigilancia, cuyo objeto primordial, a diferencia del anterior, es precisamente la rendición de cuentas. (Martín, 1985)

Muy clara la referencia: el vigilado no debe ser el vigilante. Y añade el autor, que estos modelos de control externo tienen como principal antecedente a la Cour des Comptes (Corte de Cuentas) de Francia, creada en 1807 con magistrados que tenían facultades para juzgar la actuación de los contables con la posterior institución de los Tribunales de Cuentas. Condición ineludible para su funcionamiento, ha sido la independencia de estos organismos, con respecto al resto de funciones.

Posteriormente en Ecuador y en cumplimiento de este principio básico de independencia, se expidieron la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, con sus finalidades y alcance diferenciados entre los Sistemas de Planificación y de Finanzas Públicas con el Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría del Estado.

Nuevos modelos de control interno

En septiembre de 1992, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-COSO (Comité de Organizaciones Auspiciantes de la Comisión Treadway), emitió su primer documento relacionado con el control interno, denominado Informe COSO. A la fecha, constituía un hito en los modelos de control interno.

Hubo un razonamiento importante relacionado con casos de fraude de conocimiento mundial. Es así como COSO (2005), expone que llegado el milenio veintiuno, los acontecimientos relacionados con ENRON (empresa del sector energético que quebró por problemas de control interno y externo), y similares aumentaron el centro de atención mundial por fortalecer las prácticas de gobierno corporativo, administración de riesgos

y, principalmente, controles internos. Se redefine la conceptualización del sistema de control interno, tradicionalmente asignada a los niveles operativos de las organizaciones, para constituirse en un proceso de responsabilidad integral, es decir el correcto funcionamiento del sistema de control interno es función de todos los miembros de una institución.

En referencia,

El gobierno corporativo está presente en cada uno de los elementos que componen COSO y actúa de manera transversal dentro de toda la organización, partiendo de los accionistas, la junta directiva o consejo de administración, la alta gerencia, los mandos medios y operativos; quienes junto con los demás stakeholders de la organización, alcanzan unos objetivos conjuntos y son usuarios de la información. (Baracaldo-Lozano, 2013)

Queda comprendida por tanto, la existencia del sistema de control interno como parte intrínseca a los procesos, procedimientos y actividades organizacionales.

La misma fuente define al control interno así:

Es un proceso, ejecutado por el consejo de directores, la administración y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad en la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. (COSO, 2005)

Se precisa entonces el involucramiento de todos los niveles de la organización en la aplicación de los controles internos. Habrá entonces controles gerenciales, tácticos y operativos que garanticen el logro de los objetivos. De esta forma se cierra un círculo de responsabilidad compartida entre todos los miembros de la organización.

En el mismo modelo se establecen los cinco componentes que forman parte de este sistema interrelacionado y que son:

Ambiente de control: Establece el tono de la organización, para influenciar la conciencia de control de su gente. Es el fundamento de todos los demás componentes del control interno, proporcionando disciplina y estructura. Los factores del ambiente de control incluyen la integridad, los valores éticos y la competencia de la gente en la entidad; la filosofía de los administradores y el estilo de operación; la manera como la administración asigna autoridad y responsabilidad, y cómo organiza y desarrolla a su gente.

Valoración de riesgos: Cada entidad enfrenta una variedad de riesgos derivados de fuentes externas e internas, los cuales deben valorarse. Es la identificación y análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, formando una base para la determinación de cómo deben administrarse los riesgos. Dado que las condiciones económicas, industriales, regulatorias y de operación continuarán cambiando, se necesitan mecanismos para identificar y tratar los riesgos especiales asociados con el cambio. Los riesgos pueden provenir de factores externos o internos.

Actividades de control: Son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se están llevando a cabo las directivas administrativas. Tales actividades ayudan a asegurar que se están tomando las acciones necesarias para manejar los riesgos hacia la consecución de los objetivos de la entidad. Las actividades de control se dan a lo largo y ancho de la organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Incluyen un rango de actividades tan diversas como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, revisión del desempeño de operaciones, seguridad de activos y segregación de responsabilidades.

Información y comunicación: Debe identificarse, capturarse y comunicarse información pertinente en una forma y oportunidad que facilite a la gente cumplir con sus responsabilidades. El Sistema de Información produce documentos que contienen información operacional, financiera

y relacionada con el cumplimiento, la cual hace posible operar y controlar el negocio. También debe darse una comunicación efectiva en un sentido amplio, que fluya hacia abajo, a lo largo y hacia arriba de la organización.

Monitoreo: Los sistemas de Control Interno, requieren que sean monitoreados, un proceso que valora la calidad del desempeño del sistema en el tiempo. Ello se realiza mediante acciones de mejoramiento *ongoing*, que ocurren en el curso de las operaciones. Incluye las actividades regulares de administración y supervisión, así como otras acciones personales tomadas en el desempeño de sus obligaciones. (COSO, 2005)

Cuando la referencia señala el mejoramiento *ongoing*, se refiere al seguimiento que está en las actividades usuales de la organización. Además el informe (COSO, 2005), establece una sinergia entre estos componentes, formando un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes. El enfoque hacia la gestión de riesgos es fundamental en todos los modelos de administración pública.

Estos antecedentes y la aceptación mayoritaria del modelo, en la gestión empresarial privada primero y luego en la administración pública a nivel mundial, determinan que los conceptos y normativa incluidos en la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, no se adecúen a las exigencias de COSO y peor aún incorporen las herramientas de evaluación como la lista de chequeo y el manual de referencia propios del modelo. El manual de referencia constituye un modelo esencial de gestión de riesgos corporativos, cuya aplicación en la administración pública es un valioso aporte para la consecución de los objetivos.

Debe mencionarse que debido a la aceptación del modelo en los sistemas de control interno público y privado, existen dos versiones adicionales denominadas COSO II, Administración del Riesgo Empresarial (En-

terprise Risk Management) y COSO III, que implementa 17 principios relacionados con los 5 componentes iniciales.

A continuación, la definición de COSO II ERM:

Es un proceso efectuado por la Junta de Directores, la administración y otro personal de la entidad, aplicando en la definición de la estrategia y a través del emprendimiento, diseñado para identificar los eventos potenciales que pueden afectar la entidad, y para administrar los riesgos que se encuentran dentro de su apetito por el riesgo, para proveer seguridad razonable en relación con el logro del objetivo de la entidad. Esta definición refleja ciertos conceptos fundamentales:

1. Un proceso, es un medio para un fin, no un fin en sí mismo.
2. Efectuado por gente, no es solamente política, estudio y forma, sino que involucra gente en cada nivel de una organización.
3. Aplicado en la definición de la estrategia.
4. Aplicado a través de la administración de cada nivel y unidad, incluye asumir un punto de vista de portafolio de los riesgos a nivel de la entidad.
5. Diseñado para identificar los eventos que potencialmente afectan la entidad y para administrar los riesgos dentro del apetito por los riesgos.
6. Provee seguridad razonable para la administración y para la junta de una entidad.
7. Orientado al logro de los objetivos en una o más categorías separadas, pero al mismo tiempo se sobreponen unas con otras. (Estupiñán, 2009)

El autor prácticamente transcribe la estructura conceptual del Informe COSO. Al margen de lo cual conviene resaltar que esta versión del modelo amplía su alcance con respecto a la gestión de riesgos y lo enlaza con los objetivos a todo nivel de la organización. El modelo de gestión de riesgos igualmente se incorporó en el sistema de control interno de la legislación ecuatoriana.

Impulso a la transparencia y control social

La Constitución Política de la República del Ecuador, expedida el 11 de agosto de 1998, estableció como atribuciones de la Contraloría General del Estado:

[...] controlar ingresos, gastos, inversión, utilización de recursos, administración y custodia de bienes públicos. Realizará auditorías de gestión a las entidades y organismos del sector público y sus servidores, y se pronunciará sobre la legalidad, transparencia y eficiencia de los resultados institucionales. Su acción se extenderá a las entidades de derecho privado, exclusivamente respecto de los bienes, rentas u otras subvenciones de carácter público de que dispongan. (Asamblea Nacional del Ecuador, 1998)

Al respecto se define la posibilidad de realizar auditorías de gestión, pese a que como se explicó, las mismas no estaban reconocidas en la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control. La inclusión de la evaluación de la transparencia de las organizaciones e instituciones del sector público proporcionaba igualmente un aspecto adicional no incluido.

Hay, al menos tres factores relacionados que presionan sobre la democratización y pluralización de las formas de representación política. Uno es el descentramiento de la política; otro, es el aumento de la diversidad social; por fin, un tercero clave es la creciente preocupación con la defensa del patrimonio público y el correspondiente aumento de la importancia de los 'derechos republicanos'. (Bresser Pereira y Curill Nau, 1998)

De la misma fuente se define la necesidad de que los ciudadanos tengan una participación alternativa y diferenciada, debido al debilitamiento de los mecanismos tradicionales de representación a través de los partidos políticos. Esta defensa del patri-

monio público implica una actualización de los modelos de control gubernamental, situación que también tiene un débil reconocimiento en la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control.

Los beneficios de la transparencia y el control social son reconocidos como soporte a las acciones de control que normalmente realiza una Entidad Fiscalizadora Superior, pues se generan importantes avances con respecto al ajuste de las Políticas Públicas anti corrupción.

En su informe de 2003, la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) ya adelantaba una noción preliminar sobre el concepto de 'gobierno abierto', concebido como plataforma de base para implantar sólidos marcos jurídicos, institucionales y políticos que rijan el acceso a la información, la consulta y la participación pública, lo que contribuiría a mejorar el diseño y la formulación de las políticas públicas, luchar contra la corrupción e incrementar la confianza de la sociedad en el sector público. (Dassen, 2012: 43)

Aunque los modelos de administración pública en el Ecuador, no corresponden precisamente al de gobierno abierto, existen esfuerzos normativos para fomentar la transparencia y el control social que deberían ir a la par con la normativa de control gubernamental.

Con estos antecedentes, que no son todos, pero si constituyen elementos esenciales para comprender la evolución del sistema de control gubernamental en el Ecuador, se determinó la necesidad de actualizar la normativa de control gubernamental.

Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado

El 12 de junio de 2002, se expidió la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Entre sus considerandos constan:

Que se debe aplicar al Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría los principios constitucionales, y especialmente los de legalidad, responsabilidad financiera, transparencia, economía, eficiencia y eficacia, junto con los criterios de equidad, y, ética y las políticas de descentralización y desconcentración operativas;

Que es necesario adaptar la gestión de control de la Contraloría General del Estado a las exigencias propias de un Estado moderno. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2002).

Se define entonces como justificativo para la emisión de esta Ley, aquellos aspectos que anteriormente se identificaron como debilidades.

El objeto de esta Ley, que está vigente a la fecha, se plantea en los siguientes términos:

Art. 1.- Objeto de la Ley.- La presente Ley tiene por objeto establecer y mantener, bajo la dirección de la Contraloría General del Estado, el sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado, y regular su funcionamiento con la finalidad de examinar, verificar y evaluar el cumplimiento de la visión, misión y objetivos de las instituciones del Estado y la utilización de recursos, administración y custodia de bienes públicos.

Los considerandos referidos y el objeto de la ley, tienen orientación hacia la evaluación de la administración pública en función de los resultados obtenidos frente a la sociedad, incluyendo las políticas de desconcentración y descentralización. Es primordialmente un enfoque hacia la gestión pública y su impacto en la sociedad.

Al respecto:

Cabe aclarar que la auditoría de gestión, de conformidad con las Normas de Auditoría (NA 1.0.38 y 1.0.40) de la INTOSAI, comprende: (a) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativas razonables y con las directrices señala-

das; (b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas y (c) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos. (Rezzoagli, 2015)

Las normas de auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), alusivas en la cita, tienen concordancia con los objetivos de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado; y la Entidad Fiscalizadora Superior de Ecuador, por pertenecer a este organismo internacional, debe considerar estos lineamientos en la normativa de control.

Estas normas, incluyen la conceptualización de la auditoría de desempeño en la administración pública, en los siguientes términos:

La auditoría de desempeño realizada por las Entidades Fiscalizadoras Superiores, es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si los proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales, operan de conformidad con los principios de economía, eficiencia o eficacia, y si existe espacio de mejora.

La auditoría de desempeño tiene por objetivo contribuir a mejorar la economía, eficiencia y eficacia del sector público. También tiene por objetivo contribuir a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia. La auditoría de desempeño busca aportar nueva información, análisis o perspectivas, además de recomendaciones de mejora, cuando esto último aplique.

La auditoría de desempeño con frecuencia incluye un análisis de las condiciones que son necesarias para asegurar que se mantengan los principios de economía, eficiencia y eficacia. (INTOSAI, 2016)

Desde todo punto de vista, la auditoría de desempeño descrita tiene relación directa con la auditoría de gestión, cuyas diferencias con la auditoría operacional vigente en la anterior Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, fueron explicadas. Por supuesto, para una evaluación integral de la administración pública, la auditoría de desempeño similar a la auditoría de gestión tiene una cobertura mucho más ambiciosa y eficaz en función de los intereses de la sociedad en los bienes y servicios públicos.

Insisten las normas en temas de buena gobernanza, rendición de cuentas y transparencia, haciendo hincapié en la relación del servicio público con la colectividad.

En otras palabras, resulta necesario implementar controles de gestión para que junto a los controles sociales (impulsados a partir del decreto de acceso a la información pública en la provincia) contribuyan a minimizar los riesgos de ineficacia y corrupción inherentes al elevado grado de autonomía que tienen los directivos o administradores (Rezzoagli, 2015).

La referencia ratifica el hecho de que la mitigación de riesgos pasa a ser una gestión compartida entre el administrador público y el beneficiario del servicio público. Los riesgos de delitos contra la administración pública, dispondrían de un elemento mitigador adicional, el control social. Hay concordancia en las dos fuentes, aclarando que son aplicables para instituciones públicas y empresas privadas que administran recursos públicos.

Parafraseando a Waldo D. (1994), el alto grado de racionalidad yace en el hecho de que la cooperación humana varía en la efectividad del logro de metas, si pensamos en términos de objetivos institucionales, objetivos de los líderes y los de todos los que cooperan. El alineamiento de intereses es esencial para una gestión pública satisfactoria. Podría añadirse que en dicha coopera-

ción interviene también la sociedad al emitir sus opiniones con respecto a los resultados.

Al respecto, Smulovitz y Peruzotti (citados en Acuña C., 2013), señalan que el reconocimiento de los aspectos 'objetivos' de los intereses de los actores, esto es, aquellos aspectos que están por fuera del reconocimiento 'subjetivo' del actor abre una riesgosa puerta a la intervención autoritaria de aquellos que 'conocen' mejor los intereses de los actores que los propios actores, lo que indica a las claras la importancia de la necesidad de la doble rendición de cuentas (*accountability*) cuando los expertos o gobernantes toman decisiones de política pública en democracia: la que se le hace a la sociedad y se expresa a través tanto de la compulsión electoral como de la respuesta al accionar/demanda de las asociaciones de ciudadanos o los movimientos sociales.

Para el efecto y en este sentido se concibió la auditoría de gestión en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, en los siguientes términos:

Art. 21.- Auditoría de gestión.- La Auditoría de Gestión es la acción fiscalizadora dirigida a examinar y evaluar el control interno y la gestión, utilizando recursos humanos de carácter multidisciplinario, el desempeño de una institución, ente contable, o la ejecución de programas y proyectos, con el fin de determinar si dicho desempeño o ejecución, se está realizando, o se ha realizado, de acuerdo a principios y criterios de economía, efectividad y eficiencia. Este tipo de auditoría examinará y evaluará los resultados originalmente esperados y medidos de acuerdo con los indicadores institucionales y de desempeño pertinentes. Constituirán objeto de la auditoría de gestión: el proceso administrativo, las actividades de apoyo, financieras y operativas; la eficiencia, efectividad y economía en el empleo de los recursos humanos, materiales, financieros, ambientales, tecnológicos y de tiempo; y, el cumplimiento de las atribuciones, objetivos y metas institucionales. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2002)

Al incluir la efectividad como uno de los ejes a evaluar en la administración pública, se está tomando en cuenta el nivel de impacto que han logrado las instituciones públicas por medio de sus proyectos y programas, lo cual está alineado con aquellos intereses expresados desde la perspectiva de Smulovitz y Peruzotti (citado en Acuña, 2013).

En la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, se incluyeron otros tipos de auditoría o acciones de control, como son el examen especial, la auditoría financiera, la auditoría de aspectos ambientales y la auditoría de obra pública. Sin embargo, la evaluación integral más relacionada con el desempeño en la administración pública, es sin duda la auditoría de gestión, debido a que las demás se orientan a aspectos específicos, lo cual es sustentado aún a nivel constitucional al analizar la función esencial de la Entidad Fiscalizadora Superior, definida en la Carta Magna:

El art. 211 de la Constitución de la República señala que, la Contraloría General del Estado es un organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales, y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2008)

Es evidente el enfoque hacia los resultados de la administración pública. No merece el enfoque financiero tradicional de la auditoría, pues como se señaló, la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado si incluye otro tipo de acciones de control, entre las cuales está la auditoría financiera. Similar opinión emite Bresser Pereira y Curill (1998), al referir que se amplían los derechos a la información pública e instituciones vinculadas al control de la gestión pública, como las defensorías y las contralorías. Así es, la Constitución de la República, por la descripción señalada, brinda mayor soporte a un enfoque basado en la eficiencia y

eficacia de la gestión pública, con especial énfasis en las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos.

Es necesario ampliar el análisis a este tipo de organizaciones y los autores referidos Bresser Pereira y Curill Nau (1998) señalan que lo que es estatal es, en principio, público. Lo que es público puede no ser estatal, si no hace parte del aparato del Estado. Añaden los autores, la esfera pública no-estatal está volcada para el interés público, no tiene fines lucrativos, aunque es regida por el derecho privado. Ejemplo típico de las empresas públicas que manteniendo su personería jurídica privada prestan servicios públicos. Que importante avance involucrar estas organizaciones en la esfera del control gubernamental tanto interno como externo.

Debe resaltarse, por ser un progreso en el sistema de control gubernamental, la necesidad que plantea la auditoría de gestión, de evaluar los sistemas de control interno, sobre todo si se considera que este sistema contemplado en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y posteriormente desarrollado en las Normas de Control Interno, ya se encuentra estructurado en función al modelo COSO, lo cual como se explicó constituía una debilidad en el esquema anterior, pues la concepción del control interno se atribuía más bien a los niveles operativos de la organización.

Es así que el 14 de diciembre de 2009, se expiden las Normas de Control Interno. En la introducción de las mismas se expone como antecedente el modelo COSO, es decir su conceptualización y estructura se basó en el mismo. También es importante la aclaración de que el ámbito de estas normas ya incluye a las personas jurídicas de derecho privado que administran recursos públicos, lo cual proporciona un campo de evaluación importante en las empresas públicas y guarda concordancia con la Constitución de la República del año 2008.

Las normas de control interno están estructuradas así:

Tabla 1. Estructura de las Normas de Control Interno

Código	Nombre	Número de normas
100	Normas Generales	4
200	Ambiente de Control	9
300	Evaluación de Riesgos	4
400	Actividades de control	129
500	Información y Comunicación	2
600	Seguimiento	2

Fuente: Normas de Control Interno (Contraloría General del Estado, 2009)

Como se puede observar se encuentran agrupadas según los componentes del modelo COSO y deben ser entendidas y utilizadas bajo un enfoque sistemático y sistémico. Precisamente el ambiente de control incluye normas de administración estratégica y por tanto la definición de objetivos, los cuales afrontan riesgos que son mitigados por medio de las actividades de control. Los dos últimos grupos de normas complementan el patrón.

El escenario a todas luces es favorable, la norma enriquecida y enfocada a la eficiencia, eficacia, efectividad y calidad de los servicios públicos, debía promover un cambio de mentalidad en los métodos de control, sin embargo este escenario legal, debe complementarse con otros elementos. Para lograr una cobertura de control eficaz conviene fortalecer los recursos y mecanismos a utilizarse. Se hizo evidente la necesidad de personal multidisciplinario para lograr opiniones técnicas adecuadas al crecimiento del Estado y sus nuevos servicios.

[...] en las últimas décadas hemos aceptado descargar la mayoría de nuestras necesidades insatisfechas en la protección estatal. Así, reclamamos mejores y más eficientes hospitales, escuelas, fuerzas de seguridad, e incluso pedimos que sea

el Estado quien administre los ahorros que habrán de ser las rentas de nuestros años no productivos [...] De allí que el aumento de los gastos públicos no debe ser buscado en diversas y concurrentes causas, sino en una única y excluyente: las nuevas funciones del Estado. (Martín, 1985)

Ya se refirió la experiencia ecuatoriana con un crecimiento constante y significativo de entidades que prestan servicio público. La administración pública tiene todo tipo de especialidades y el control de la misma forma, las requiere. La auditoría de gestión evalúa los resultados de planes y programas propios de la naturaleza y objetivos de cada organización pública que demandan personal auditor técnico con especialización y experiencia relacionada. Médicos, sociólogos, abogados, ingenieros (en todas las especialidades), ambientalistas, entre otras profesiones, se necesitan. Al respecto la Entidad Fiscalizadora Superior del Ecuador, reestructuró sus unidades de control, precisamente atendiendo este requerimiento técnico, sin embargo debe incrementarse el porcentaje de personal técnico.

Otro elemento que distorsiona los importantes objetivos de las normas reseñadas constituye una decisión legislativa de separar lo inseparable. La eficiencia va de

la mano con la eficacia. El óptimo uso de los recursos tiene sentido en función del cumplimiento de las metas y objetivos institucionales. Al margen de este obvio razonamiento, se tramitó una enmienda constitucional precisamente en sentido contrario.

El art. 6 de las enmiendas a la Constitución de la República del Ecuador, señaló que en el art. 211, relacionado con la misión de la Contraloría, suprimase la frase “[...] y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2015). En párrafos precedentes analizamos la estructura inicialmente concebida de este artículo en la Constitución de 2008. Con esta enmienda se debilita sustancialmente la capacidad de control de la Entidad Fiscalizadora Superior y divide aspectos que en la administración pública son complementarios. Posteriormente y luego del análisis jurídico y técnico pertinente esta enmienda fue derogada y actualmente la Contraloría General del Estado tiene la competencia de evaluar la eficiencia y la eficacia en la administración pública ecuatoriana.

Conclusiones

En el período 1977-2017, los sistemas de control de la administración pública tuvieron modificaciones significativas que definieron nuevos modelos con aspectos positivos y negativos.

Con respecto al sistema de control interno:

- Mediante la expedición de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado en el año 2002 y posteriormente las Normas de Control Interno en el año 2009, el sistema de control ya dispone de una ley específica y de normas especializadas que lo separan del resto de sistemas componen-

tes de la administración pública, lo cual proporciona instrumentos legales y normativos específicos para su funcionamiento.

- Se fortalecieron los modelos de control interno acogiendo la concepción y estructura del modelo COSO y se respetó el enfoque sistemático de sus componentes de tal forma que sea concebido como un proceso que busca el cumplimiento de los objetivos institucionales que involucra a todos los niveles de la administración pública. Este sistema desarrollado conceptualmente en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y metodológicamente en las Normas de Control Interno, es de aplicación en todas las organizaciones de servicio público en Ecuador.
- Es de resaltar que bajo este esquema, el sistema de control interno fortalece la gestión de riesgos. La inclusión del grupo 300³ de las normas de control interno, determinó la exigencia de que toda organización de servicio público diseñe un plan integral de gestión de riesgos. Para complementar, un grupo extenso de normas del grupo 400 proporcionan las estrategias necesarias, en todos los campos de la administración pública, para mitigarlos, constituyendo un escenario obligatorio y beneficioso para las organizaciones encargadas de la administración pública. Debe reconocerse, sin embargo, que el modelo de gestión de riesgos no es de mayoritaria aplicación en las instituciones públicas y son necesarios esfuerzos institucionales para implementarlo.

3 Las Normas de Control Interno (Contraloría General del Estado, Normas de Control Interno de la Contraloría General del Estado, 2009), tienen una estructura basada en los componentes del informe COSO. Las normas de grupo 300 exponen que la máxima autoridad establecerá los mecanismos necesarios para identificar, analizar y tratar los riesgos.

Con respecto al sistema de control externo o auditoría:

- Se empoderó a escala constitucional y legal la auditoría de gestión. La misión de la Entidad Fiscalizadora Superior, al menos a nivel constitucional y normativo, asumió los nuevos retos de evaluar la eficiencia, eficacia y efectividad de la administración pública, lo cual es un punto favorable a la nueva concepción del control externo. En el camino serán necesarios cambios estructurales profundos y continuos para adecuarse al nuevo requerimiento y para lograr el contingente profesional adecuado a las nuevas demandas de control. En armonía con estos propósitos, el proyecto de creación del Tribunal de Cuentas (Contraloría General del Estado, 2017), señala que esta transformación debe abarcar los diversos niveles de autoridad y responsabilidad decisional, la estructura orgánico funcional y el sistema procedimental del organismo técnico de control del buen uso de los recursos públicos, para el mejor desempeño de sus competencias constitucionales y el perfeccionamiento del sistema de auditoría y los procesos internos de la institución.
- En el período analizado, la participación y el control social asumen un rol preponderante en los mecanismos de control externo en la administración pública. En Ecuador, se creó la Función de Transparencia y Control Social, de la cual forman parte el Consejo de Participación Ciudadana y Control Social (CPCCS) junto a la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General del Estado y las Superintendencias. Es una estructura reciente basada en las disposiciones de la Constitución de 2008, pero demuestra la existencia de una organización estatal para fomentar este tema como

complemento al accionar de la Entidad Fiscalizadora Superior, sobre todo en la provisión de bienes y servicios públicos, pues son un elemento al que la participación y el control ciudadano tienen acceso directo. Al respecto, el art. 204 de la Constitución de la República del Ecuador, señala que el pueblo es el mandante y primer fiscalizador del poder público. En este sentido, se requiere el fomento de dicha participación y la exigencia de que las estructuras públicas relacionadas, guarden independencia de las otras funciones que forman parte de la administración pública. Importante aporte el del proyecto de creación del Tribunal de Cuentas en Ecuador (Contraloría General del Estado, 2017) que indica que tanto para la elaboración del Plan de Control, cuanto en la ejecución de la auditoría gubernamental, el Tribunal deberá receptor y analizar las denuncias acerca de posibles irregularidades en la administración de recursos públicos.

- En concordancia con lo expuesto, el proyecto referido, señala que el sistema de control público, en su forma institucional, debe asegurar los principios de autonomía e independencia en sus funciones y la necesaria condición profesional y sustento técnico para su desempeño, exento de condicionamientos políticos o personales; para lo cual, es necesario proceder a la estructuración de la actual Contraloría General del Estado como Tribunal de Cuentas del Estado, conformado como organismo colegiado integrado por siete ministros auditores que ejerzan las funciones y competencias del actual Contralor General del Estado (Contraloría General del Estado, 2017).
- La misma fuente puntualiza que la auditoría de gestión facultaría al Tribunal

de Cuentas del Estado, para analizar el uso de los recursos públicos con un prisma integral que coadyuve en forma concurrente al buen uso de los recursos y al perfeccionamiento de la administración pública, con base en los objetivos institucionales, determinados por la autoridad competente (Contraloría General del Estado, 2017). Es decir se hace necesaria la devolución de la facultad constitucional de la Entidad Fiscalizadora Superior de evaluar no solo el uso de los recursos públicos sino en forma complementaria y como debe ser, el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Se evidencia un progreso normativo y metodológico en el sistema de control en la administración pública, no obstante, queda mucho por hacer como es el fortalecimiento de personal técnico de auditoría, el posicionamiento del control interno como mecanismo de prevención de riesgos y el fomento de la participación ciudadana como mecanismo de control con intervención directa en la planificación y ejecución de las acciones de control, entre otros aspectos. El proyecto de creación del Tribunal de Cuentas, bajo la concepción inicialmente definida es una alternativa viable para solventar estas debilidades y garantizar mayor independencia y eficacia del sistema de control gubernamental.

Referencias bibliográficas

- Acuña C. (2013). *¿Cuánto importan las instituciones? gobierno, Estado y actores en la política argentina*. Buenos Aires: Siglo XXI.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (1998). *Constitución Política de la República del Ecuador*. Registro Oficial 1, 11 de agosto de 1998.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2002). *Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado*. Registro Oficial 595, 12 de junio de 2002.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador 2008*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial 448, 20 de octubre de 2008.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2015). *Enmiendas a la Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 653, Suplemento, 21 de diciembre de 2015.
- Asensio, M. (2014). Dimensiones de la descentralización fiscal y su evolución reciente. Una aproximación primaria. *Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas*. FCE. Universidad Nacional de Córdoba, 4.
- Baena de Alcázar, M. (2000). *Curso de ciencia de la administración*. Madrid: Tecnos.
- Banco Central del Ecuador. (s. f.). *Publicaciones Banco Central del Ecuador*. Obtenido de <https://contenido.bce.fin.ec/documentos/PublicacionesNotas/Catalogo/.../1997/c8.htm>
- Baracaldo-Lozano N. (2013). Diagnóstico de gobierno corporativo como mecanismo en la prevención del fraude en empresas familiares (Aplicación de método de casos). Obtenido de http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-14722013000200009&lang=es
- Bresser Pereira L., Curill Nau N. (1998). Entre el Estado y el Mercado: Lo público no-estatal. 2.
- Contraloría General del Estado. (2009). *Normas de Control Interno de la Contraloría General del Estado*. Registro Oficial 87, Suplemento, 14 de diciembre de 2009.
- Contraloría General del Estado. (2017). *Portal*. Obtenido de <http://www.contraloria.gob.ec/Portal/TribunalCuentas>
- Cornejo B.; Naranjo, M.; Pareja F. y Montúfar M. (s.f.). *Ecuador*. Obtenido de <https://www.cepal.org/publicaciones/xml/8/4648/ecuador.pdf>
- COSO. (2005). *Control interno, Informe COSO (Traducción)*. Bogotá: Ecoe.
- Dassen, N. y Ramírez-Alujas, A. (2012). Gobierno abierto: la ruta hacia la nueva agenda de reforma del Estado y modernización de la administración pública en América Latina y el Caribe. En V. J. Dassen Nicolás, *Gobierno abierto y transparencia focalizada. Tendencias y desafíos para Améri-*

- ca Latina y el Caribe*. Banco Interamericano de Desarrollo. Obtenido de <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=37245829>
- Estupiñán R. (2006). *Control interno y fraudes con base en los ciclos transaccionales*. Bogotá: Ecoe.
- Estupiñán R. (2009). *Control Interno y Fraudes con base en los ciclos transaccionales. Análisis de Informe COSO I y II*. Bogotá: Ecoe.
- INTOSAI. (2016). *Internacional Standards of Supreme Audit Institutions. INTOSAI Guidance por Good Governance*. Obtenido de <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/4-directrices-de-auditoria.htm>
- Jara, Alba K. y Umpierrez de Reguero, S. (2014). Evolución del sector público ecuatoriano desde 1998 a 2013. *Enfoques*.
- Ley Orgánica de Administración Financiera y Control. Registro Oficial 337, 16 de mayo de 1977.
- Martín, J. (1985). *Introducción a las finanzas públicas*. Buenos Aires: Ediciones de Palma.
- Mosher y Cimmino. (1961). *Ciencia de la Administración*. Madrid: Rialp.
- Rezzoagli, B. (2015). Nueva gestión pública, mutaciones organizativas y control externo: un análisis desde el sector público Santa-fesino. *Ciencias Económicas*, 15.
- Shafrytz, J. y Hyde, A. (1992). *Clásicos de la Administración Pública*. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica.
- Simon H.; Smithburg D. y Thompson V. (1950). *Administración pública*. San Juan: Ediciones de la Universidad de Puerto Rico.
- Waldo D. (1994). What is public administration? En G. D. Rossenbloom D., *Contemporary Public Administration*. McGraw Hill.