

La reforma del sistema de control interno de la Comisión Europea

Arturo Caballero Bassedas

Supervisor de Auditoría.

Servicio de Auditoría Interna de la Comisión Europea

EL NUEVO SISTEMA DE CONTROL INTERNO DERIVADO DE LA REFORMA

El nuevo sistema de control interno de la Comisión Europea (CE) encuentra sus raíces conceptuales en el *Libro Blanco de la Reforma Administrativa* de la CE (*Libro Blanco*), aprobado por el Colegio de Comisarios el 1 de abril de 2000. A su vez, el *Libro Blanco* basa gran parte de los capítulos dedicados a estos temas en las conclusiones y resultados de los acontecimientos que provocaron la caída, en 1999, de la Comisión presidida por Jacques Santer (Comisión Santer), y en particular en los dos informes de los expertos independientes que trabajaron en el análisis y detección de los fallos sistémicos e intrínsecos de los Servicios de la Comisión de la época.

El *Libro Blanco* de marzo de 2000 estructuraba la iniciativa de la reforma administrativa de la Comisión sobre cuatro pilares principales: una cultura del servicio; planificación y programación estratégica; política de personal, y gestión financiera, control y auditoría.

Con anterioridad a estos acontecimientos señalados y catalizadores de los cambios, el sistema de control interno se basaba en gran medida y *stricto sensu* en el régimen del Reglamento Financiero y sus Normas de Desarrollo, que con el establecimiento de tres tipos de actores clave (Ordenador de los Pagos, Interventor y Contable-Pagador) determinó un marco de control exclusivamente financiero.

Este sistema de control interno (financiero) tradicional también conoció en los últimos tiempos tímidas mejoras que se concretaban en modernizaciones de la gestión y el control de los fondos públicos, pero se trataba más de añadidos y nuevas interpretaciones que de verdaderas modificaciones de concepción. Estos tímidos cambios y mejoras se propusieron a través de dos iniciativas principales en los años 1995 y 1996, y en el horizonte del año 2000 para su plena implantación, con las denominaciones respectivas de SEM 2000 (Sistema de buena gestión financiera, del inglés *Sound and Efficient Management*) y MAP 2000 (Modernización de la política de Administración y Personal).

Pero el verdadero nacimiento del actual sistema de control interno de la CE comenzó con los trabajos del *Libro Blanco para la Reforma Administrativa*. Efectivamente, el *Libro Blanco* reservaba un importante capítulo a la reforma de los sistemas de auditoría y control de la institución. Dicho capítulo (Gestión financiera, control y auditoría) enumeraba 36 medidas que componían el instrumento principal del plan de acción para la implementación de la reforma en dichas materias.

El *Libro Blanco sobre la Reforma de la Comisión Europea* presentaba así su plan de acción, agrupado en cuatro pilares esenciales:

1. Una cultura del servicio.
2. La fijación de prioridades y la asignación y uso eficaz de los recursos (planificación y programación estratégica y gestión por actividades).
3. Recursos humanos (política de personal).
4. Gestión financiera, control y auditoría.

El último de los pilares –gestión financiera, control y auditoría–, presentaba la idea básica que ahora conforma el sistema de control interno de la institución, y se subdividía en los tres grupos de medidas siguientes:

- a) Definición de las responsabilidades de los ordenadores de pagos y los directivos.
- b) Reforma de la gestión financiera, del control y de la auditoría.
- c) Protección de los intereses financieros de la Comunidad.

Así pues, el primer grupo esbozaba las medidas enfocadas a la responsabilidad y a la obligación de rendir cuentas de los ordenadores de pagos y de los administradores de créditos. El segundo grupo se

centraba en la reforma del sistema central de auditoría y control, es decir, en la creación de un Servicio Central de Auditoría Interna (IAS) y la creación de un Servicio Financiero Central (CFS), al tiempo que se suprimía el Servicio Central de Control Financiero (visado previo) y la Inspección General de los Servicios, y se reestructuraba la organización de la gestión financiera y el control en las Direcciones Generales y Servicios de la Comisión. Ni qué decir tiene que la supresión del visado previo central (junto con el Servicio del Interventor) y la consiguiente internalización de los controles en los Servicios de la Comisión constituye uno de los pilares conceptuales clave de este capítulo de la reforma.

Este nuevo sistema se basó en gran medida en los conceptos modernos de control conocidos a través de la doctrina que había sido anticipada ya por el Informe COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) desde principios de los años noventa. Nos detendremos ahora en sus características principales, y en especial en las que han inspirado la reforma y, en consecuencia, el marco actual del control en la Comisión Europea.

Conviene en primer lugar efectuar un recorrido y breve presentación de los distintos marcos que ordenan el sistema de control interno de la Comisión, es decir, los marcos institucionales, jurídicos y organizativos. Después presentaremos los elementos conceptuales clave del sistema de control interno que se desprende de la reforma.

MARCOS DEL SISTEMA DE CONTROL

Marco institucional

El sistema de control interno debe situarse en el marco institucional de la Unión Europea. En efecto, la Comisión es uno de los actores institucionales de la Unión junto a las otras instituciones principales, que son: el Parlamento Europeo, el Consejo y el Tribunal de Cuentas. No es posible efectuar ningún análisis descriptivo de un sistema europeo sin tener en cuenta el contexto interinstitucional y, en consecuencia, también el referido al control. Lejos de nuestra intención el presentar ahora en detalle las instituciones y sus procesos de cooperación e interacción. Si nos referimos aquí a ellas es única y exclusivamente con el fin de situar en el contexto global nuestro tema de análisis, es decir, el sistema de control interno de la Comisión Europea. En consecuencia, en esta fase únicamente interesa recordar que la Autoridad Presupuestaria corresponde al Parlamento Europeo junto con el Consejo, que la certificación de las cuentas de la Unión y, por

tanto, de la Comisión es competencia del Auditor Externo, es decir, del Tribunal de Cuentas Europeo, y que la autoridad responsable de la aprobación de la gestión presupuestaria compete al Parlamento Europeo, previa recomendación del Consejo y fundamentalmente sobre la base de los trabajos del Tribunal de Cuentas Europeo.

Marco jurídico y jerárquico de las normas

Las normas que conforman el marco jurídico principal del sistema de control interno son las siguientes (por orden jerárquico): el Tratado de la Unión, el Reglamento Financiero, las Normas de Desarrollo del Reglamento Financiero y, como complemento final, una serie de normas básicas y específicas entre las que destacan: las normas internas de ejecución del presupuesto, la Carta de los Ordenadores de pagos delegados y subdelegados, la Carta del Contable, la Carta del IAS (Servicio de Auditoría Interna), así como las de las IAC (Capacidades de Auditoría Interna), las Normas de Control Interno, la Decisión de clarificación de las responsabilidades de los actores clave en materia de auditoría y control interno en la Comisión, etc.

Marco organizativo

Los elementos esenciales de organización del marco presupuestario, financiero y de control que se desprenden del marco normativo son: el Colegio de Comisarios, en su calidad de ordenador de los créditos; las Direcciones Generales y Servicios de la Comisión, y sus directivos como ordenadores delegados, el Auditor Interno de la Comisión y el Contable-Pagador de la Comisión.

ELEMENTOS CONCEPTUALES ESENCIALES E INSTRUMENTOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DERIVADOS DE LA REFORMA

Recorreremos ahora los elementos conceptuales esenciales de la reforma del sistema de control interno que comporta la reforma administrativa impulsada en el año 2000 a través del *Libro Blanco* y que esbozaban el camino hacia la estructuración de un sistema de control interno moderno.

Gran parte de los elementos que vamos a citar a continuación ya forman parte de los principios y componentes básicos del nuevo Reglamento Financiero, tal y como se contemplaba en el *Libro Blanco sobre la Reforma*, y se aprobó por el Consejo el 25 de junio de 2002,

así como del Reglamento de la Comisión, de 23 de diciembre de 2002, relativo a las Normas de Desarrollo del citado Reglamento Financiero. Efectivamente, estos dos documentos fijan las normas y principios fundamentales que rigen el establecimiento y ejecución del presupuesto, así como el control de las finanzas y de la ejecución presupuestaria europea.

De este modo, el nuevo Reglamento Financiero establece entre otras cosas los principios en cuanto al papel de los agentes financieros, fija las bases del marco de la reforma contable, establece con claridad las responsabilidades de los ordenadores de pagos y su obligación de rendir cuentas o de informar y, en particular, en su artículo 60, establece principios claros de atribución de responsabilidades de control a la gestión, en particular en el apartado 4 de dicho artículo:

«El Ordenador delegado, de conformidad con las normas mínimas aprobadas por su institución y en función de los riesgos asociados al entorno de gestión y a la naturaleza de las acciones financiadas, determinará la estructura organizativa y los sistemas y procedimientos de gestión y control internos idóneos para la ejecución de sus competencias, que incluirán, si ha lugar, verificaciones *a posteriori*. Antes de la autorización de una operación, sus aspectos operativos y financieros serán verificados por agentes distintos de los que hubieren iniciado la operación. La verificación previa y *a posteriori* y la iniciación de una operación constituirán funciones separadas.»

Efectivamente, en este artículo 60, §4, queda clara la responsabilidad de los ordenadores de pagos respecto de componentes clave del control, tales como: el análisis de riesgos, los sistemas de gestión y de control interno, las verificaciones previas y *a posteriori* y el principio obligatorio de separación de agentes, es decir, entre el agente iniciador de la operación y el agente verificador.

No obstante, los principios y elementos conceptuales esenciales del sistema de control tienen una base más amplia, que proviene de la filosofía moderna de control, sustentada en gran medida en el Informe COSO y que vamos a presentar en la siguiente etapa.

Internalización de los controles

La primera etapa consiste en la internalización del control en las Direcciones Generales y Servicios de la Comisión, control que antes realizaba un servicio central independiente, que fundamentalmente

efectuaba una fiscalización *a priori* y se centraba en un control financiero de las transacciones. Pues bien, con la supresión del servicio central de control financiero (control previo de las transacciones), la reforma se proponía hacer a la gestión, es decir, a los Ordenadores delegados de cada Dirección General y Servicio, explícitamente responsables y a obligarlos a informar de sus decisiones y actuaciones en el marco de su gestión.

Todas las decisiones relacionadas con las actividades de control serán adoptadas en adelante por los servicios del ordenador de pagos y se basarán en análisis de riesgos efectuados por dichos servicios.

Las modalidades de vigilancia y supervisión, es decir, las líneas generales de control serán determinadas y aplicadas por los servicios de los ordenadores de pagos.

Garantía, control y supervisión global

La internalización del control en las Direcciones Generales y Servicios no dará nunca lugar a que se pierdan determinadas funciones y garantías que han de seguir siendo globales y al nivel de la Comisión en su conjunto. Estas funciones y responsabilidades globales son las que deben permitir:

- Garantizar que los sistemas proporcionen cuentas que ofrezcan una visión completa y fidedigna de la situación presupuestaria, económica y financiera.
- Empezar análisis de riesgos de conjunto que permitan determinar qué controles son los adecuados para mitigar los riesgos.
- Establecer normas de control y certificar los sistemas.
- Evaluar la eficacia y eficiencia de los sistemas de control.
- Sostener y facilitar las autoevaluaciones de riesgos y controles.
- Informar sistemáticamente a las autoridades de la gestión de la institución.

Fijación de los objetivos y componentes del control interno

Como ya se ha dicho, la reforma de la gestión de la auditoría y el control interno de la Comisión se inspiró en gran medida en la filosofía de control presentada por el Informe de 1992 del COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*).

Los **objetivos de control del sistema** están estrechamente conectados con los del Informe COSO, que por su parte concuerdan además con los preconizados por el Instituto de Auditoría Interna (IIA), y son los siguientes:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de los informes financieros.
- Conformidad y regularidad respecto de las leyes, reglamentos y contratos.

Los **componentes del control interno**, igualmente preconizados por el Informe COSO, son:

- Entorno de control.
- Resultados y análisis de riesgos.
- Información y comunicación.
- Actividades de control.
- Supervisión, auditoría y evaluación.

Así, y en función de este marco conceptual de control interno moderno, la Comisión aprobaba, ya el 13 de diciembre de 2000, una lista de 24 normas de control distribuidas con arreglo a los componentes COSO anteriormente relacionados. Estas 24 normas de control son aplicables a todas las Direcciones Generales y Servicios de la Comisión, que deben informar de su ejecución sistemática y periódicamente, en concreto, en un Informe Anual de Actividades, el AAR (*Annual Activity Report*) y en una «Declaración de Garantía del Ordenador Delegado». Las 24 normas de control interno, distribuidas en función de los componentes del control interno, son:

Entorno de control

Este componente, aplicado a la Comisión, trata sobre las grandes cuestiones organizativas, en particular sobre la estructura administrativa y la gestión de los recursos humanos. Comprende seis normas: deontología e integridad; definición de la misión, papel a desempeñar y tareas; competencias del personal; rendimiento del personal; funciones sensibles y delegación.

Norma 1: Deontología e integridad.

Norma 2: Misión, papel y tareas.

Norma 3: Competencias del personal (contratación, formación y movilidad).

Norma 4: Rendimiento del personal.

Norma 5: Funciones sensibles.

Norma 6: Delegación.

Resultados y análisis de riesgos

Este componente, aplicado a la Comisión, pretende apoyar la Declaración de la Dirección General o Jefe de Servicio, fundamentalmente, en lo que se refiere a la «garantía de que los recursos asignados a las actividades descritas en el presente informe (Informe Anual de Actividades) se han utilizado a los fines previstos, respetando el principio de buena gestión financiera». Se incluyen en ella todos los aspectos de la gestión relacionados con la introducción de la planificación, programación y evaluación de resultados, su grado de aplicación y los elementos para la futura actuación, como, por ejemplo, la fijación de objetivos, la programación plurianual, el plan anual de gestión, la auditoría de la gestión basada en objetivos y el análisis de riesgos.

Norma 7: Fijación de objetivos.

Norma 8: Programación plurianual.

Norma 9: Plan anual de gestión.

Norma 10: Auditoría de la gestión basada en objetivos e indicadores.

Norma 11: Análisis y gestión del riesgo.

Información y comunicación

Este componente, aplicado a la Comisión, está orientado a establecer un procedimiento destinado a gestionar la información interna y realizar un balance sobre cuestiones como la ejecución del presupuesto y del plan de gestión y utilización de los recursos, el registro del correo y el sistema de archivo, y descripción de las irregularidades.

Norma 12: Información *ad hoc* en materia de gestión.

Norma 13: Registro del correo y sistemas de archivo.

Norma 14: Descripción de irregularidades.

Actividades de control

Son las actividades de control realizadas por la Administración y centradas en cuestiones relacionadas con la documentación de los procedimientos, la separación de funciones, la supervisión, el listado de excepciones y la continuidad de las operaciones.

Norma 15: Documentación de los procedimientos.

Norma 16: Separación de funciones.

Norma 17: Supervisión.

Norma 18: Listado de excepciones.

Norma 19: Continuidad de las operaciones.

Supervisión, auditoría y evaluación

Este componente, aplicado a la Comisión, se orienta a la determinación y funcionamiento de las estructuras de auditoría y de la función de evaluación. Trata sobre la identificación y corrección de deficiencias en el control interno; la planificación de los informes de auditoría; la disponibilidad de una estructura de auditoría interna; la función de evaluación, y examen anual del control interno.

Norma 20: Identificación y corrección de deficiencias en el control interno.

Norma 21: Informes de auditoría.

Norma 22: Estructura de auditoría interna.

Norma 23: Evaluación.

Norma 24: Examen anual del control interno.

Las evaluaciones de las modalidades de control interno, efectuadas por las Direcciones Generales y Servicios, cuando el desarrollo de la reforma estaba en sus inicios, se centraban fundamentalmente en la conformidad de aplicación de las 24 normas de control, como requisito básico mínimo. Recientemente, los Directores Generales y Jefes de Servicio han pasado a evaluar la eficacia de sus sistemas de control respectivos, proceso que deberá ser la forma efectiva de garantizar la calidad de tales sistemas.

Control interno y (auto)análisis de riesgos

Cada Dirección General y Servicio de la Comisión deberá iniciar y continuar ejercicios de autoevaluación de riesgos para poder aplicar las medidas de control que permitan mitigar los riesgos inherentes a sus actividades y procesos, disponiendo así de un riesgo residual aceptable que permita el correcto cumplimiento de las misiones y objetivos de la institución.

Para ello, el Servicio Financiero Central ofrece unas líneas directrices o rectoras, así como herramientas y facilidades, a todos los departamentos de la Comisión.

A su vez, el Servicio de Auditoría Interna, que, de acuerdo con el Reglamento Financiero, debe, entre otras cosas, asesorar a la Comi-

sión en el control de los riesgos, facilitará una visión global del perfil de los riesgos de la institución. Esta visión global del perfil de los riesgos de la Comisión tiene por objetivos principales:

- La realización de los planes de auditoría en función del análisis de riesgos.
- Evaluar la gestión de los riesgos llevada a cabo por las Direcciones Generales y Servicios.
- Evaluar los riesgos con independencia de la gestión.
- Elaborar una visión consolidada del conjunto.
- Fomentar la cultura de control de la institución.

Las fuentes principales de información del Servicio de Auditoría Interna para la evaluación de los riesgos son:

- Análisis de los riesgos de las Direcciones Generales y Servicios y afines, así como de las actividades y procesos horizontales de la institución.
- Evaluación de los trabajos de las Capacidades de Auditoría Interna de las Direcciones Generales y Servicios.
- Los trabajos del Auditor Externo (Tribunal de Cuentas Europeo).
- Análisis de documentos, entrevistas y *workshops* (estudios) sobre el terreno.

Las Declaraciones de Garantía de la Gestión

Entre los productos más importantes y originales surgidos de la reforma y que aportan un gran valor añadido al funcionamiento del sistema de control interno de la Comisión nos encontramos con los Informes Anuales de Actividades de las Direcciones Generales y Servicios, así como con las Declaraciones de Garantía de los Ordenadores Delegados (Directores Generales y Jefes de Servicio).

Al comienzo de cada año (mes de abril) todos los Directores Generales y Jefes de Servicio de la Comisión deberán presentar un Informe Anual de Actividad y firmar una Declaración de Garantía a modo de rendición de cuentas y de declaración de fiabilidad sobre el sistema de control interno, así como sobre las actividades realizadas por sus servicios durante el año transcurrido y los resultados alcanzados.

En realidad, el Informe Anual y la Declaración de Garantía representan fundamentalmente una declaración solemne de:

- las actividades realizadas;
- los resultados alcanzados, y
- la situación de los controles

en cada Dirección General y Servicio de la institución.

A estos efectos, el Informe Anual y la Declaración de Garantía incluirán expresiones como:

- «... este informe ofrece una visión veraz y fiable...»
- «... da una garantía razonable de que los recursos... han sido utilizados para los fines previstos...»
- «... y de acuerdo con los principios de buena gestión financiera...»
- «... que los procedimientos de control... ofrecen garantías suficientes...»
- «... que no tengo conocimiento de ninguna información que no quede aquí reflejada y pueda perjudicar los intereses de la institución...»

Las características principales de estos informes y declaraciones de garantías como instrumentos clave del control interno son las siguientes:

Proceso de (auto)rendición de las cuentas de gestión que, de dentro afuera, impulsa y provoca la identificación, con gran transparencia, de los perfiles de los riesgos y puntos débiles de cada una de las Direcciones Generales y Servicios.

Este proceso señalará y diferenciará por categorías diferentes:

- Los puntos débiles internos y externos.
- Los riesgos afrontables y no afrontables.

A su vez este proceso permitirá también:

– La aceptación y/o reconocimiento político de los verdaderos perfiles de los riesgos de las actividades de la Comisión Europea y, en particular, de los riesgos que no puedan afrontarse con recursos internos.

- La elaboración de una lista de riesgos afrontables.
- La existencia de una presión y ayuda potencial de impulso hacia abajo para trasladar el instrumento de las Declaraciones de Ga-

rantía hasta el nivel de los beneficiarios del presupuesto europeo, instrumento a nuestro juicio muy necesario, sobre todo, en el marco de la gestión compartida con los Estados miembros de la Unión.

Estos procesos clave de rendición de cuentas y declaración de garantía son uno de los ejemplos principales de la implementación de los conceptos de control «COSO» aprobados por la reforma.

Estos procesos son además la quintaesencia del concepto moderno de control interno que está avanzando hacia:

- Una organización fuertemente autoevaluada.
- Una organización que, al proceder a la autoevaluación de sus controles, resta alas a los auditores al hacer prescindible gran parte de su labor.
- Una organización que induce a su Administración a hacerse cargo de sus controles, sus riesgos y sus fallos y la compromete a rendir cuentas en todo momento.

Sin embargo, para alcanzar un buen nivel de madurez en estos procedimientos de control interno, la organización deberá asegurarse de que se cumplen varios requisitos fundamentales, entre otros:

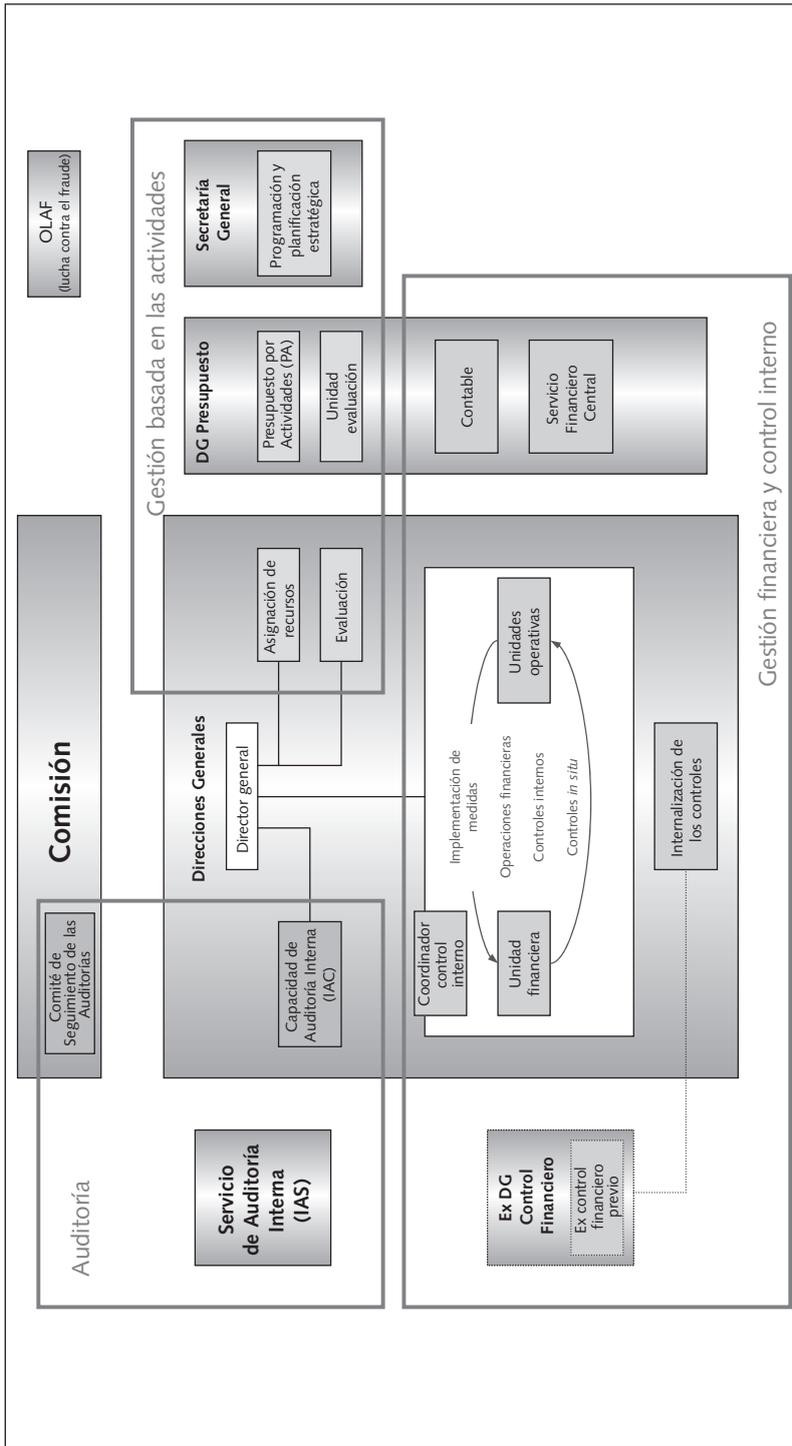
- Que existan suficientes estímulos que permitan expresar una visión completa y fiable.
- Que existan mecanismos adecuados y suficientes que permitan que dicha visión completa y fiable llegue al nivel del Director General y Ordenador-Delegado del presupuesto.

PRESENTACIÓN ESQUEMÁTICA DE LOS DIFERENTES ACTORES DE LA AUDITORÍA Y EL CONTROL Y SUS PRINCIPALES FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES

Veamos ahora la presentación y descripción esquemática de los distintos actores de la auditoría y el control y sus principales funciones y responsabilidades.

Los principales actores del nuevo marco general de auditoría y control de la Comisión son los siguientes (cf. Figura 1. «Visión general de las estructuras de gestión, control y auditoría en la Comisión Europea»):

FIGURA 1. VISIÓN GENERAL DE LAS ESTRUCTURAS DE GESTIÓN, CONTROL Y AUDITORÍA EN LA COMISIÓN EUROPEA



Servicio Central de Auditoría Interna (IAS)

Creación de un **Servicio Central de Auditoría Interna** independiente («IAS») en el año 2000 en el marco de la Medida 68 del *Libro Blanco de la Reforma*. Este servicio independiente se construye sobre la base de las normas de la profesión de auditoría interna y se ajusta a las prácticas profesionales internacionales de auditoría interna, en particular a las normas del Instituto de Auditoría Interna (IIA). El «IAS» es, pues, un servicio independiente de la aplicación y gestión de los controles, los cuales dependen exclusivamente de la Administración. Los principales objetivos y responsabilidades del «IAS» son:

- Asesoría en materia de gestión de riesgos, de control y de gobernanza.
- Evaluación independiente de la adecuación de los sistemas internos de control y gestión.
- Auditoría de resultados y rendimiento.
- Elaboración de normas de auditoría.

Según el nuevo artículo 86 del actual Reglamento Financiero, el Servicio de Auditoría Interna es directamente responsable de:

- Evaluar la adecuación y eficacia de los sistemas de gestión, control interno y auditoría.
- Asesorar a la Administración en el control de riesgos y el control de conformidad y regularidad, dictaminar sobre la calidad de los sistemas de gestión y control, así como mejorar la eficacia y eficiencia de las operaciones.

Capacidades de Auditoría Interna (IAC)

Creación de las **Capacidades de Auditoría Interna** (IAC). Desde finales de 2000 y en el marco de la Medida 81 del *Libro Blanco* se creó una función de auditoría interna en cada Dirección General y Servicio de la Comisión. Estas Capacidades de Auditoría Interna no son responsables de la aplicación ni de la gestión de los sistemas de control y, en consecuencia, no forman parte de la función de gestión de control.

Estas Capacidades de Auditoría Interna dependen directamente del Director General o Jefe de Servicio, y sus objetivos y responsabilidades principales son:

- Emitir un dictamen sobre la calidad y estado de los controles internos de la Dirección General o Servicio, basándose en las auditorías y revisiones iniciadas.

- Proporcionar servicios de consultoría en la Dirección General o Servicio correspondiente.

Las IAC deben cooperar y coordinar sus programas de trabajo con el «IAS».

Comité de Seguimiento de las Auditorías (APC)

Creación de un **Comité de Seguimiento de las Auditorías**. Desde finales de 2000 y en el marco de la Medida 71 del *Libro Blanco de la Reforma* quedó establecido un Comité de Seguimiento de las Auditorías. Los objetivos y responsabilidades principales de este Comité son:

- Garantizar la independencia del Servicio de Auditoría Interna.
- Vigilar los procesos de control de la institución a través de los resultados de los trabajos de auditoría efectuados por el «IAS» y el Tribunal de Cuentas Europeo.
- Supervisar la aplicación de las recomendaciones de auditoría y controlar la calidad de los trabajos de auditoría realizados.

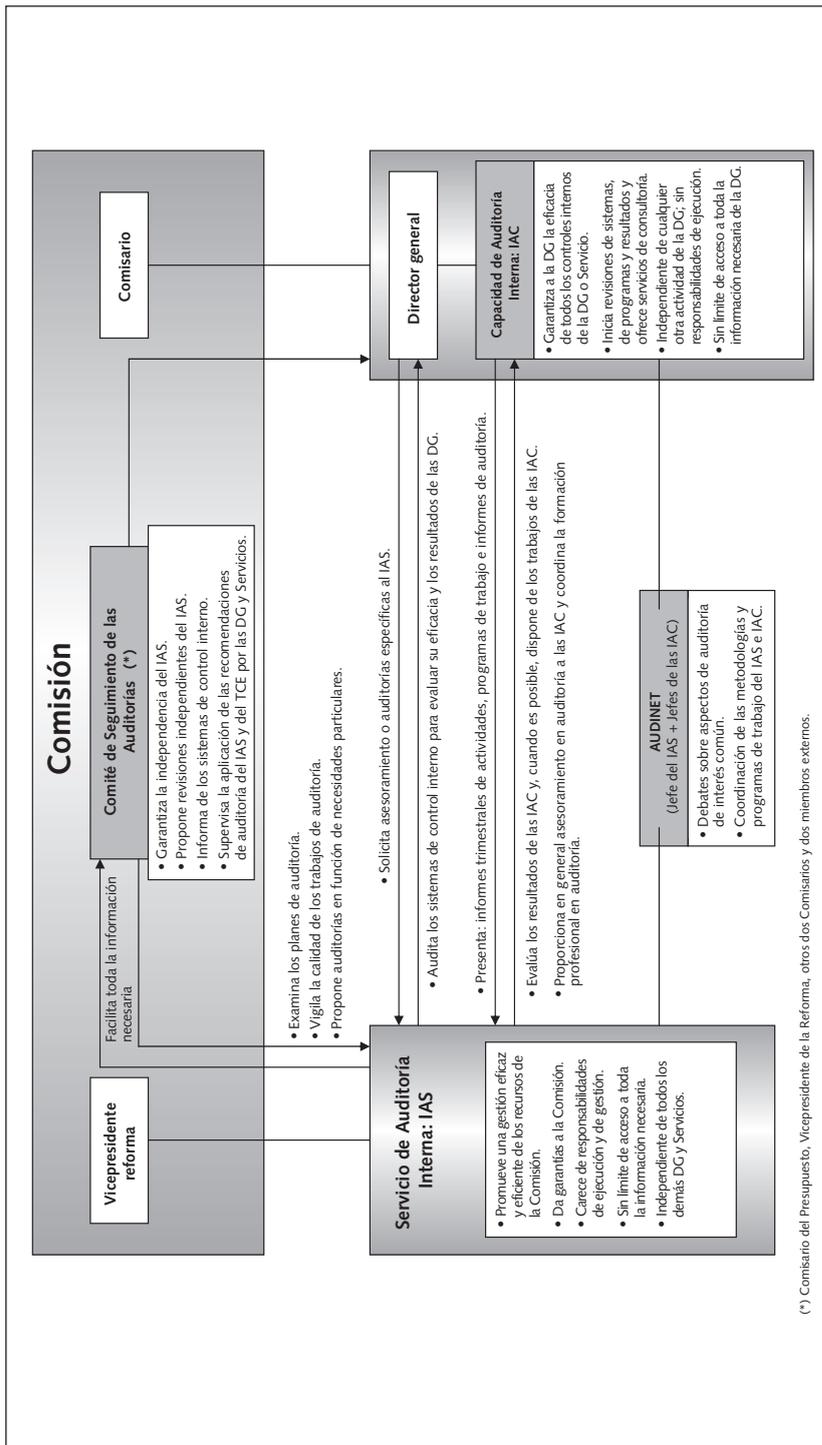
La figura 2 presenta, como resumen de lo que acabamos de exponer, los principales actores del nuevo marco general de auditoría de la Comisión y su interrelación esquemática (cf. Figura 2. «Visión general del nuevo sistema de auditoría interna de la Comisión Europea»).

Servicio Financiero Central («CFS»)

Creación del **Servicio Financiero Central** («CFS») en el año 2000 en la Dirección General del Presupuesto. En el marco de la Medida 72 del *Libro Blanco de la Reforma*, la Comisión creó el «CFS» con la finalidad de garantizar, mediante un apoyo directo a las Direcciones Generales y Servicios de la Comisión, una gestión financiera buena y eficaz. Sus objetivos y responsabilidades principales son:

- Determinar las pautas, procedimientos financieros y normas mínimas de control interno y asesorar acerca de su aplicación.
- Facilitar formación y manuales.
- Función de servicio de *help-desk* (asistencia) en materia financiera.

FIGURA 2. VISIÓN GENERAL DEL NUEVO SISTEMA DE AUDITORÍA DE LA COMISIÓN EUROPEA



(*) Comisario del Presupuesto, Vicepresidente de la Reforma, otros dos Comisarios y dos miembros externos.

– Sistemas informáticos financieros y bases de datos correspondientes (sistema de alerta precoz, base de datos de contratación, etc.).

A estas responsabilidades del «CFS» ha venido a añadirse, desde enero de 2003, la obligación de presentar periódicamente una visión general de los controles internos realizados a nivel de la Comisión.

El Contable (y tesorero) de la Comisión

El nuevo Reglamento Financiero de 25 de junio de 2002 estipula, en su artículo 61, que «cada institución nombrará un Contable, que se encargará en su institución de:

a) La correcta ejecución de los pagos, del cobro de los ingresos y de la recaudación de los títulos de crédito devengados.

b) Preparar y presentar las cuentas.

c) La teneduría de la contabilidad.

d) Definir las normas y métodos contables, así como el plan contable.

e) Definir y validar los sistemas contables y, en su caso, de validar los sistemas definidos por el ordenador y destinados a suministrar o justificar datos contables.

f) La gestión de la tesorería».

Queda, por tanto, bien claro que el Contable desempeña un papel primordial en el sistema de control interno. Así, la función del Contable en el control interno, tal como también se define en la Comunicación denominada Medida 13, consistirá en garantizar la integridad del sistema de contabilidad. No obstante, cada DG o Servicio será también responsable, con arreglo al Reglamento Financiero, de los datos que alimentan al sistema, así como de su fiabilidad y exactitud. En el próximo apartado veremos que la interpretación de los límites de estas responsabilidades es un asunto de importancia primordial.

Los **Coordinadores de Control Interno**. Desde enero de 2003 estos agentes garantizan la conexión directa con el Servicio Financiero Central («CFS») y le proporcionan la información necesaria para elaborar la visión general de los controles internos.

Desde que se inició la reforma, incluso antes de su concepción y luego con el transcurso del tiempo, se han ido consolidando y viendo la luz otros agentes y otros foros de debate y coordinación de las materias de auditoría y control, siendo los más importantes:

AUDINET, grupo y red de auditores. Este foro comprende el Servicio de Auditoría Interna («IAS») junto con los responsables de las Capacidades de Auditoría Interna (IAC). Los objetivos principales de este grupo son:

- El debate sobre materias de auditoría de interés común.
- La coordinación de las metodologías de auditoría y de los programas de trabajo.

El **RUF**, grupo y red de unidades financieras. Este foro agrupa a los responsables de las unidades financieras de las distintas Direcciones Generales y Servicios, bajo la autoridad de la Dirección General del Presupuesto. Los objetivos principales de este grupo son:

- El debate e intercambio de información presupuestaria y financiera.
- El establecimiento de grupos de trabajo para temas específicos.

La **red de coordinadores de contabilidad**, bajo la dirección del contable.

La **red de coordinadores de control interno**, dependiente del Director del Servicio Financiero Central.

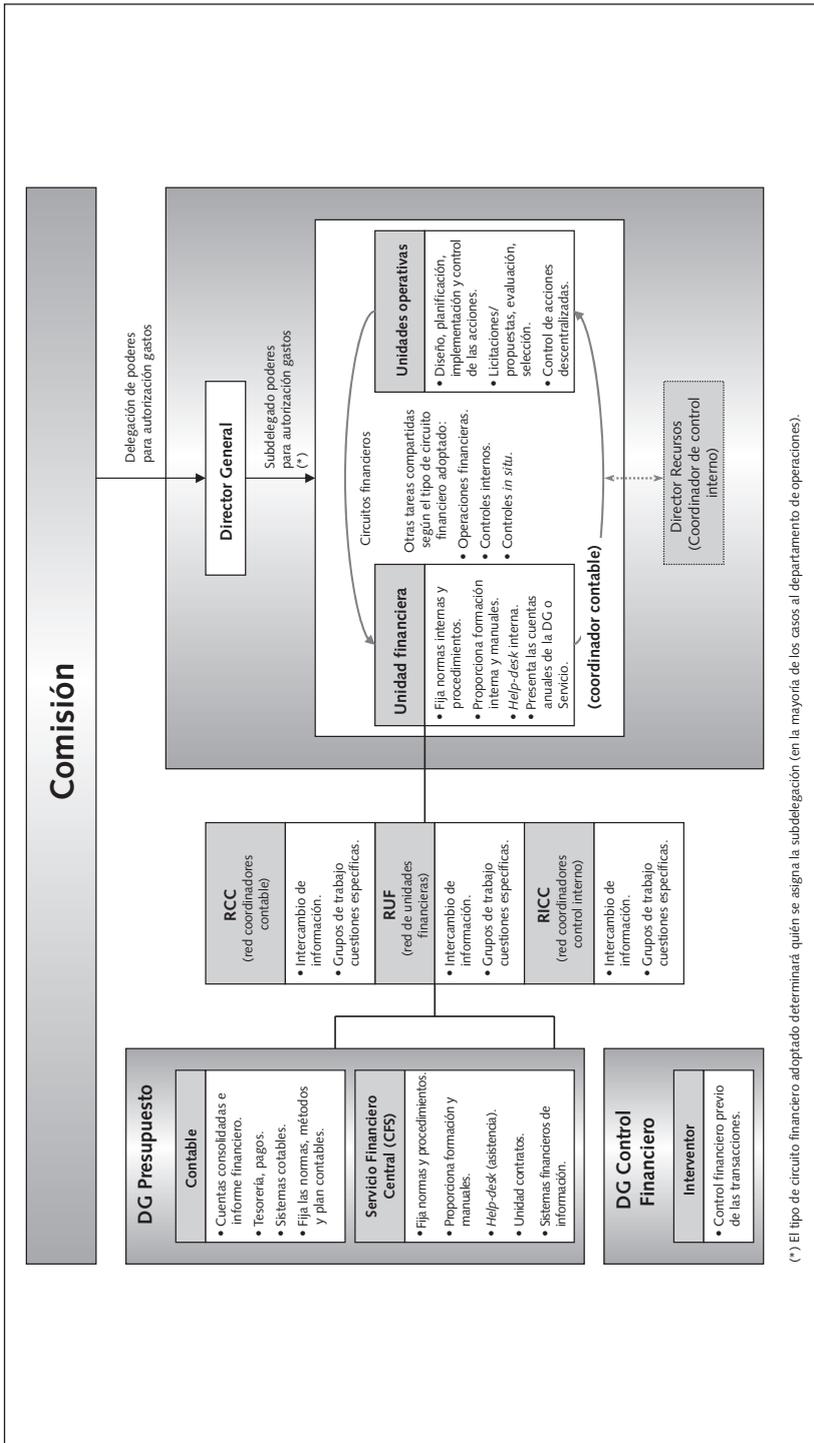
La figura 3, que se presenta en la página siguiente, resume lo anterior; los principales agentes del nuevo marco general de gestión financiera y de control de la Comisión y su interrelación esquemática (cf. Figura 3. «Visión general del nuevo sistema de gestión financiera y control»).

OPINIONES SOBRE LA IMPLEMENTACIÓN DEL NUEVO SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y FORMAS POSIBLES DE MEJORA

Se desprende de los capítulos que preceden que la Comisión Europea lanzó en el año 2000 y mediante la reforma un importante proyecto de modernización de la planificación, la gestión, la auditoría y el control en el seno de la institución. Este proyecto o proceso de reforma no ha tenido, en nuestra opinión, precedentes comparables en los sectores públicos europeos, sobre todo en lo que se refiere a su amplitud, su profundidad y su ambicioso calendario de implantación.

Es lógico, pues, que en estos casi cuatro años de su implementación el sistema y sus medidas no hayan conocido sólo grandes éxitos indiscutibles, sino también ciertas dificultades y/o la aparición de exi-

FIGURA 3. VISIÓN GENERAL DEL NUEVO SISTEMA DE GESTIÓN FINANCIERA Y CONTROL



(*) El tipo de circuito financiero adoptado determinará quién se asigna la subdelegación (en la mayoría de los casos al departamento de operaciones).

gencias de nuevas oportunidades, y es por ello razonable que ahora se planteen nuevas posibilidades, algunas modificaciones sistémicas y de gobernanza, además de vías de mejora.

Efectivamente, la correcta implementación y la eficacia del nuevo sistema de control no es un fenómeno puntual, sino un proceso en el tiempo que no sólo está produciendo efectos positivos tangibles, sino también exigencias de especificaciones sistémicas para preservar y mejorar aún más su eficacia.

Aparte de la aprobación del nuevo Reglamento Financiero, de la creación de los nuevos servicios de auditoría, financieros, de control y de sus productos (a saber, informes de auditoría, incluido el informe anual del Auditor Interno; decisión sobre las normas de control interno, inicio de la reforma contable, etc.), hay que reconocer que el éxito principal y el instrumento más eficaz de control aportado por la reforma es el proceso anual que conduce al Informe Anual de Actividades y a la Declaración Anual de Garantía, que han servido de base para la modernización y la eficacia del sistema de control interno. Otros elementos, sobre todo sistémicos, han resultado menos eficaces en el tiempo y exigen, por tanto, reflexiones y revisiones para poder mejorarlos.

Sin embargo, es preciso constatar que estos procesos de mejora son ya fruto directo de la implementación de la reforma y se encuentran perfectamente encajados en su proceso de avance. Citaremos a continuación varias de las reflexiones y acciones posibles de mejora.

Refuerzo del control de supervisión y de la responsabilidad de los procesos horizontales

La experiencia de estos primeros años, así como el sistema comparado, han demostrado que es necesario clarificar las responsabilidades y precisar las funciones de los actores clave del sistema para facilitar una correcta y eficaz articulación, en particular entre: el Contable y sus coordinadores homólogos en las Direcciones Generales y Servicios; la Dirección General del Presupuesto y las Unidades Financieras y el Servicio Central Financiero y los agentes de control; el Servicio de Auditoría Interna (IAS) y los Auditores en las Direcciones Generales y Servicios (IAC).

Pero también es importante reconocer la necesidad de que haya agentes designados de control que actúen como tales y asuman la responsabilidad global de los resultados y la eficacia de los sistemas en

los procesos horizontales de los que son principales responsables. Esta necesidad existe en todo sistema de control, aunque sea un sistema muy descentralizado y con una fuerte internalización de los controles en el seno de las Direcciones Generales y Servicios. Efectivamente, ya el informe COSO lo indicaba y así se recogió en los anexos de la Decisión de la Comisión de enero de 2003, denominada Medida 13. «*Decisión de clarificación de las responsabilidades de los actores clave en materia de auditoría y control interno en la Comisión*». Las responsabilidades del personal directivo y las de los actores de control designados se definían, pues, de la manera siguiente:

Respecto del personal directivo:

Cada individuo miembro de la entidad contribuirá en cierta medida al control interno. El papel de cada uno comportará un nivel diferente de responsabilidad e implicación.

La Administración será directamente responsable del conjunto de las actividades de la organización, incluido su sistema de control interno. Naturalmente, las responsabilidades del personal directivo en materia de control interno variarán en función de su nivel jerárquico.

En una sociedad, el Presidente de la misma asumirá la responsabilidad última. Es, por tanto, el principal responsable del sistema de control interno.

Los Directores de las distintas unidades serán responsables del control interno vinculado a los objetivos de las mismas. Guiarán el desarrollo y aplicación de las normas y procedimientos de control interno destinados a conseguir la realización de los objetivos de la unidad, y se asegurarán de que dichas normas y procedimientos son coherentes con los objetivos generales de la sociedad.

Por regla general, los Directores de las unidades delegarán en las personas encargadas de los distintos servicios o funciones la responsabilidad de determinar los procedimientos de control interno más específicos. En consecuencia, estas personas desempeñarán generalmente un papel más concreto en el diseño y ejecución de un procedimiento determinado de control interno. Por otra parte, a ellos corresponderá formular recomendaciones relativas a los controles, supervisar su aplicación y ponerse en contacto con sus superiores jerárquicos a fin de informar sobre el funcionamiento de los controles.

Respecto de los agentes designados de control:

Los directivos financieros y sus equipos desempeñarán un papel de pilotaje especialmente importante, ya que sus actividades de control se ejercen sobre la estructura de la empresa no sólo de arriba abajo, sino también de forma transversal a través de las unidades operativas y otras. Los directores financieros participarán con frecuencia en el desarrollo de los presupuestos y planes

a nivel de la sociedad. Harán un seguimiento y analizarán los resultados no sólo en relación a los objetivos vinculados a los datos económicos, sino también, en numerosos casos, a los relacionados con operaciones de la sociedad en cuestión y con el cumplimiento de las obligaciones legales. Estas actividades, que forman generalmente parte de las estructuras centrales o corporate de la entidad, comprenderán a menudo la supervisión de las actividades de las divisiones, filiales y otras unidades

Se han dado o planificado importantes pasos en esta dirección, pero todavía habrá de prestarse mucha atención a este ámbito.

Así, el primero de estos pasos fue la aprobación, dentro de la misma Decisión de enero de 2003, de una decisión por la que se hacía obligatorio, a partir de 2004, que el Servicio Financiero Central de la Dirección General de Presupuesto presentase una visión general de los controles internos desarrollados a nivel de la Comisión.

Otros pasos se están dando o se han propuesto recientemente. Por ejemplo, la decisión de recurrir al Servicio de Auditoría Interna para que presida AUDINET, con la finalidad de prestar un mayor apoyo a los Auditores Internos de las distintas Direcciones Generales o Servicios (IAC) y de garantizar firmemente su coordinación.

Se ha pedido también al Servicio de Auditoría Interna la elaboración de un informe semestral sobre la situación de la auditoría interna, principalmente sobre la base de la información recibida de las Capacidades de Auditoría Interna.

La decisión de mejorar la comunicación entre los actores clave del sistema que pasamos a describir a continuación es también un buen ejemplo de mejora sistémica y de buena gobernanza aportada al sistema.

Refuerzo del papel del Contable en el sistema de control

Puede considerarse, como una de las primeras opiniones expresadas, que una posible medida fallida del catálogo del *Libro Blanco* ha sido la tan necesaria medida sobre los puestos directivos y el lanzamiento de una reforma de modernización del marco contable de la institución. Efectivamente, en julio y diciembre de 2002, la Comisión decidió y aprobó finalmente un amplio plan de modernización contable, decisión que, fundamentalmente en pro de la calidad de las cuentas, se hacía desear desde hacía años, como había puesto de manifiesto principalmente el Tribunal de Cuentas Europeo y otros ex-

pertos en el tema [cf. «Estudio realizado para la Comisión Europea por el profesor Montesinos de la Universidad de Valencia (España)»].

Efectivamente, la inclusión de la reforma contable en el marco más general de la reforma del *Libro Blanco*, por una parte, habría agilizado, en nuestra opinión, el proyecto de modernización y, por otra, habría aportado mayor coherencia y claridad al sistema de control interno y por ende más solidez al marco de gobernanza del control interno, en particular mediante la incorporación de una definición precisa de las funciones y responsabilidades de todos los actores principales del sistema y de sus respectivos radios de acción.

Por supuesto que con la Comunicación de la Comisión sobre el proyecto de reforma de la contabilidad y de la denominada Medida 13. «*Decisión de clarificación de las responsabilidades de los actores clave en materia de auditoría y control interno de la Comisión*» se ha avanzado varios pasos en la buena dirección. Pero, como ya se ha dicho, podría echarse de menos todavía una definición más precisa y coherente, y desde el principio, algunas disposiciones fundamentales que, de entrada, hubieran dado al Contable, y por tanto a todo el sistema de control, una mayor autoridad y coherencia. Nos referimos fundamentalmente a:

- La necesidad de definir de una forma clara y concreta cuáles son las funciones y responsabilidades que abarca el Contable en relación con las de las Direcciones Generales y Servicios de la Comisión.
- La necesidad de concretar más las funciones y responsabilidades de las distintas partes intervinientes en la rendición de cuentas.
- Reforzar la autoridad del Contable sobre su entorno de control (central y descentralizado).

En efecto, la responsabilidad global del Contable en una organización fuertemente descentralizada, con el riesgo de carecer de la autoridad suficiente sobre los principales agentes financieros implicados en el proceso de elaboración de las cuentas, puede resultar poco eficaz.

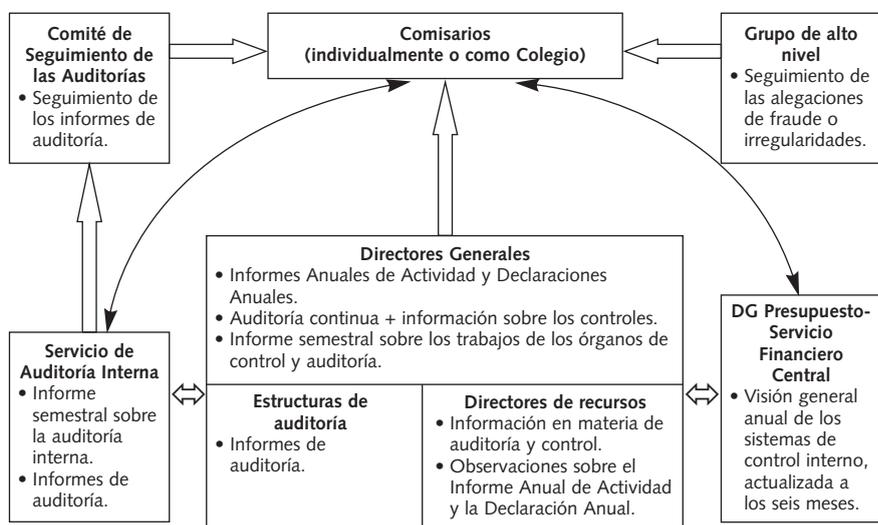
Reforzar el marco de comunicación entre los actores clave de la auditoría y el control

Como ya hemos comentado aquí anteriormente, uno de los pasos importantes para mejorar elementos de organización y estructuración del sistema de control (sobre todo a raíz del llamado caso

«EUROSTAT» y de otros trabajos de auditoría y control) se encuentra ya recogido en el reciente plan de acción del Presidente Prodi (febrero de 2004). Según el mismo, se ha decidido determinar y crear nuevos flujos de información para reforzar el marco de comunicación entre los actores clave de la auditoría y el control.

La figura 4, a continuación, presenta una panorámica de los flujos propuestos en dicho plan, para mejorar la información sistemática y garantizar una comunicación más eficaz entre los actores clave del sistema de auditoría y control:

FIGURA 4
PRINCIPALES FLUJOS DE INFORMACIÓN HORIZONTALES Y VERTICALES EN MATERIA DE CONTROL INTERNO Y AUDITORÍA



Estos flujos de información necesarios entre los actores clave del sistema deberán garantizar la información y comunicación esenciales para mejorar la calidad del control interno y la auditoría de la Comisión.

Last but not least y como conclusión, podemos decir que el nuevo sistema de la Comisión Europea derivado de la reforma de marzo de

2000 representa un enorme salto cualitativo hacia la implementación y estructuración de un sistema de control sumamente moderno. Se trata de un proceso dinámico que desde el principio ha dado ya resultados positivos tangibles y que ha demostrado saber perfeccionarse y adaptarse al paso del tiempo para garantizar su eficacia y poder así garantizar la calidad de los controles necesarios para la buena gestión financiera y el logro de los objetivos de la institución.

REFERENCIAS DOCUMENTALES

Enlaces de referencia principalmente de la página web «Europa» de la Unión Europea (http://europa.eu.int/index_fr.htm)

La Reforma del marco contable:

http://europa.eu.int/comm/budget/execution/execution_fr.htm#reform

Analyse critique du modèle comptable actuel de l'Union Européenne. Estudio realizado para la Comisión Europea por el profesor Montesinos de la Universidad de Valencia (España):

<http://europa.eu.int/comm/budget/execution/reform>

El Reglamento Financiero de junio de 2002 y otros documentos financieros:

http://europa.eu.int/comm/budget/furtherinfo/index_fr.htm#execution

La reforma de la Comisión, el *Libro Blanco* y otros documentos de referencia:

http://europa.eu.int/comm/reform/refdoc/index_fr.htm

Documentos de referencia sobre la auditoría interna y su estructura:

http://europa.eu.int/comm/dgs/internal_audit/geninfo_en.htm

Informe «COSO» *Internal Control-Integrated Framework*, septiembre 1992 (edición julio de 1994):

http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm

The Institute of Internal Auditors (IIA):

<http://www.theiia.org/>

Otros documentos de referencia

SEC (2003) 59/final (21-I-2003): *Communication à la Commission: «Clarification des responsabilités des acteurs dans le domaine de l'audit interne et du contrôle interne à la Commission» (Action 13)».*

Règlement n° 2342/2002 de la Commission, du 23 décembre 2002, établissant les modalités d'exécution du règlement n° 1605/2002 du Conseil portant règlement financier applicable au budget général des Communautés Européennes.