

# El Control Interno como Elemento Fundamental de Gestión en las Entidades Estatales

*Luis Ovidio Ramírez Arboleda*

Contador Público Universidad de Antioquia  
Especialista en Sistemas de Información Universidad EAFIT  
Director Oficina de Control Interno Universidad de Antioquia  
Ex gerente Tutti Frutti S. A.  
E-mail: [dircontrol@arhuaco.udea.edu.co](mailto:dircontrol@arhuaco.udea.edu.co)

---

En los momentos de escribir este artículo, el profesor de la Universidad de Antioquia, Horacio Aguiar Jaramillo, se encuentra privado de la libertad por un grupo que exige una significativa suma de dinero por su liberación. A él, quien fue nuestro profesor, así como a todos los retenidos de Colombia dedicamos este artículo, con la esperanza de obtener una pronta liberación para ellos y un país digno y justo para todos.

## RESUMEN

Con el presente artículo, analizaremos los alcances de la Ley 87 de 1993, la cual establece normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, como elemento facilitador en la gestión de los administradores públicos, además de pretender mostrar las bondades de su correcta aplicación, analizando en ésta, aspectos como el marco normativo, la definición de control interno, los objetivos del sistema, responsables, etc.

**PALABRAS CLAVE:** control interno, gestión, sistema de control, objetivos del control interno, principios del control interno, administración pública, autocontrol.

---

# El Control Interno como Elemento Fundamental de Gestión en las Entidades Estatales

## 1. Marco Normativo del Control Interno

**L**a Constitución Política de Colombia, en su artículo 209 señala:

*“La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.*

*Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la Ley.”* (Subrayado fuera del texto).

Si bien, los principios sobre los que se fundamenta la función administrativa del Estado son lo suficientemente amplios y explícitos, como para servir por sí solos de carta de navegación al encargado de ejercer la gestión pública, dándole herramientas adicionales de administración como la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones, la Constitución le proporciona, de manera adicional, las herramientas del control interno para operar en los **términos que señale la Ley**. Estos últimos fueron establecidos por la Ley 87 de 1993, mediante la cual se dictan las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones.

Y decimos herramientas adicionales proporcionadas al administrador, (llámese gerente, presidente, rector o, en general, representante legal), porque tiene en sus manos la posibilidad de utilizar, con base en las necesidades de su empresa, un sistema que no solamente le proporciona la seguridad de que los métodos, principios y procedimientos se llevan de manera adecuada, sino que, además, es un elemento que le permite representarlo y ejercer sus indicaciones de manera precisa, buscando que su gestión se afiance en los planes de acción y en los planes generales de desarrollo de la institución, al igual que propicia la reducción de la corrupción y el establecimiento de acciones eficientes.



En el artículo 269, la Constitución Política señala como responsables del diseño y aplicación de los métodos y procedimientos de control interno, a las autoridades correspondientes y contempla, inclusive, la posibilidad de contratar dichos servicios con empresas privadas colombianas de acuerdo con la Ley.

Lo anterior, asegura, de manera adicional, que la función de control interno se separe definitivamente de otras funciones propias de los organismos de control del Estado y convierte así al control interno en una herramienta propia de la empresa, diseñada por ella, al servicio de ella e íntimamente ligada a la Administración.

Esta concepción del control interno, no está lo suficientemente arraigada en nuestro medio, pues muchos representantes legales tienen la oficina de control interno, sólo para dar cumplimiento a la Ley y la relegan al igual que a sus representantes a niveles inferiores de la organización, violando así el artículo 10 de la Ley 87 de 1993, el cual consagra que *"(...) Para la verificación y evaluación permanente del sistema de control interno, las entidades estatales designarán como asesor, coordinador, auditor interno o cargo similar, a un funcionario público que será adscrito al nivel jerárquico superior y designado en los términos de la presente Ley."* (Subrayado fuera del texto).

De igual manera, la mayoría de los funcionarios públicos en Colombia confunden la oficina de control interno con la contraloría, y en el peor de los casos, no saben para qué es ni para qué sirve el control interno, tampoco saben qué hace la oficina de control interno, y mucho menos, tienen concebido el control interno como una actitud personal frente a las funciones propias de cada individuo en las organizaciones del Estado.

La Ley 489 de 1998, dictó, entre otras, las normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del Estado y en su capítulo VI estipula la creación del Sistema Nacional de Control Interno<sup>(1)</sup>, definiendo claramente dicho sistema, así como su objeto, su dependencia directa del Presidente de la República y su coordinación por parte del Consejo Asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno. Concibe además la citada Ley, en su artículo 62, como una de las

---

(1) El Sistema Nacional de Control Interno, fue normatizado mediante la expedición del Decreto 2145 de 1999, por el cual se dictan normas sobre el citado sistema de las entidades y organismos de la Administración Pública del orden nacional y territorial.

funciones de los viceministros, la de garantizar el ejercicio del control interno y supervisar su efectividad y la observancia de sus recomendaciones.

Digamos por ahora, como fin de este preámbulo y a modo de resaltar los aspectos normativos más relevantes del control interno, que la Directiva Presidencial No. 02 de 1994 se ocupó del desarrollo de la función del control interno en las entidades y organismos de la rama ejecutiva del orden nacional y éste, básicamente, orienta el proceso de diseño y montaje de los sistemas de control interno, con elementos metodológicos y de orden práctico, que **buscan desarrollar sistemas de control interno sólidos y uniformes que ayuden de manera efectiva a los gerentes públicos a desarrollar su acción administrativa de acuerdo con los preceptos constitucionales y legales.**

Como simple comentario, queremos resaltar, que en la introducción de la Directiva Presidencial que nos ocupa, es claro el espíritu de **ayuda** que en todo momento se quiere brindar a la administración con la figura del control interno: *Ayuda a la administración mediante el desarrollo de elementos de control* (sistema de control interno).

Esto, a nuestro modo de ver, queda suficientemente claro en cuanto a objetivos, funcionamiento, direccionamiento y, en general, el marco en el cual se cimienta el control interno.

Es importante destacar, entonces, el aporte que hace la Constitución de 1991 al control interno, donde, fundamentalmente, se cambian las figuras de la auditoría de cuentas y el control previo, lo que conducía a la dilución de responsabilidades por parte de la administración, por un sistema coherente de procedimientos, planes, métodos, principios, normas y mecanismos de verificación, evaluación y análisis, conducentes a realizar una gestión acorde con los planes y objetivos de la organización, en concordancia y armonía con los principios de ética, transparencia, eficiencia, eficacia, igualdad, economía, celeridad, moralidad e imparcialidad que resalta toda la normatividad relativa al control interno.

## 2. Acerca de la Definición de Control Interno

La Ley 87 de 1993 en su artículo 1º., define el control interno de la siguiente manera:



“Se entiende por control interno el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El ejercicio del control interno debe consultar los principios de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad y valoración de costos ambientales. En consecuencia, deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad de mando.

**Parágrafo:** El control interno se expresará a través de las **políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades** y se cumplirá en toda la escala de la estructura administrativa, mediante la elaboración y aplicación de técnicas de dirección, verificación y evaluación de regulaciones administrativas, de manuales de funciones y procedimientos, de sistemas de información y de programas de selección, inducción y capacitación del personal» (subrayado fuera del texto).

Es evidente el enfoque sistémico de la definición, sobre la cual queremos realizar las siguientes observaciones:

Los sistemas, por lo general, son integrados. Sólo para efectos de la definición o del modelo pedagógico podremos hablar de un sistema aislado, en tanto que cada sistema es un subsistema de otro y puede comportarse, además, como un elemento de un sistema más complejo. El sistema, entonces, es subsistema de un sistema complejo y es elemento de otro sistema. De modo que el *sistema integrado* de que habla la definición, además de estar conformado por un esquema y un conjunto de “cosas”, desconoce en sus entradas la forma como el sistema mismo es afectado por el medio ambiente, a lo cual no hace referencia la definición.

Al referirnos a las “cosas” de la definición, evidentemente estamos haciendo relación a los elementos del sistema: «(...) conjunto de planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación (...)”.

Obsérvese que estos elementos interactúan de manera que se produzcan unas salidas “deseadas”. Además, son adoptados por la entidad, o sea que, no son impuestos por agentes externos, llámese Contraloría, Procuraduría o Fiscalía, es decir, el logro de los objetivos del sistema es responsabilidad de la entidad, de su gerente, de su administración y no de agentes externos a ella.

La definición resalta la necesidad de que el control interno vele porque las actividades de la entidad, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legislación vigentes, dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos. Es decir, el ejercicio del control interno debe asegurar que las distintas instancias de la organización actúen de manera coordinada, siguiendo los planes establecidos por la alta dirección y en el momento de detectar desviaciones, éstas deberán ser comunicadas al representante legal. De allí, la necesidad que el director, jefe o líder de control interno esté al más alto nivel jerárquico, pues debe observar la gestión de las personas en todos los niveles de la organización. Es, por decir lo menos, el principal asesor del representante legal.

La definición expresa de otro lado, la definición que el control interno deberá *consultar* los principios de:

**IGUALDAD:** Velar porque las actividades de la entidad se orienten al interés general, sin otorgar privilegios a grupos especiales.

**MORALIDAD:** Acatamiento de las normas constitucionales y legales, además de los principios éticos y morales que rigen nuestra sociedad.

**EFICIENCIA:** Máxima productividad y el mejor uso de los recursos disponibles.

**ECONOMÍA:** Asignación adecuada de los recursos.

**CELERIDAD:** Capacidad de respuesta oportuna a las necesidades sociales, competencia de la entidad.

**IMPARCIALIDAD Y PUBLICIDAD:** Obtención de la mayor transparencia posible de manera que no se afecten los intereses de nadie.

**VALORACIÓN DE COSTOS AMBIENTALES:** Minimización del impacto ambiental en las entidades que lo tengan.



De cumplirse, en las diferentes dependencias de las instituciones, la adopción de los principios antes señalados, casi que estaríamos en la posición ideal del autocontrol, pues la adopción no debe ser únicamente de quienes conforman el sistema de control interno sino de todos los funcionarios públicos, como vía para la erradicación de la corrupción administrativa, la cual, según la Contraloría General de la Nación, ha deteriorado las finanzas del país en, aproximadamente, 5 Billones 200 mil millones de pesos para el año 2000.

Nos preguntamos, si estos dineros se emplearán en educación, salud y generación de empleo en un país que, como Colombia, padece una de sus más graves crisis sociales y económicas, la situación sería distinta y, por lo tanto, podríamos hablar de condiciones diferentes.

Continúa la definición incorporando elementos propios de la entidad al ejercicio del control interno, pues, se remite a la concepción del control interno y a su propia organización como emanado del ejercicio de las funciones en la entidad y, en especial, de las funciones de dirección. Insinúa, a nuestro modo de ver, que la función del control debe orientarse, de manera especial, a los directivos de la entidad.

Por último, la definición, en su Parágrafo enfatiza que la expresión del control interno corresponde a la administración de la entidad: a su administración y dirección, no desde entes externos sino emanado de su propia estructura, pues, es la misma entidad quien crea y ejecuta (elabora y aplica) las técnicas referentes a las actividades que debe llevar a cabo, dando una importancia especial a los sistemas de información y a la potenciación del talento humano.

### **3. De los Objetivos del Sistema de Control Interno**

Aunque los objetivos de un sistema deben estar claramente expresados en la definición del sistema mismo, la Ley 87 de 1993 plantea como objetivos del sistema de control interno los siguientes:

**3.1 Protección de los Recursos:** Esta función es eminentemente administrativa y así lo contempla el objetivo, pues propende por la adecuada ADMINISTRACIÓN ante los posibles riesgos a los que puedan estar expuestos los recursos. Luego, un objetivo del sistema de control interno es, evidentemente, un objetivo administrativo.



Todo administrador en su afán y necesidad de mostrar una adecuada y eficiente gestión, estará pendiente de la correcta utilización de los recursos de la compañía, tanto financieros como físicos o intangibles.

**3.2 Manejo de Operaciones:** Para señalar este objetivo, se toman como base tres principios, enunciados anteriormente, como son los de eficacia, eficiencia y economía, los cuales están íntimamente ligados al manejo de los recursos. Las operaciones se efectúan sobre recursos; el administrador opera los recursos, los ejecuta, los manipula, pero este manejo debe estar igualmente codificado, estipulado en unas reglas de juego que son las funciones y los manuales de procedimientos. Un administrador que no tenga definidas las funciones en su organización, estará creando un procedimiento cada vez que tome una decisión y se le presente un problema por resolver.

**3.3 Cumplimiento de objetivos:** Tanto el logro de la misión institucional como el cumplimiento de los objetivos de la entidad, estarán íntimamente ligados al manejo adecuado de los recursos y su protección, e igualmente, con la correcta dirección de las actividades del ente.

**3.4 Gestión organizacional:** Señala este objetivo dos aspectos importantes en el sentido de garantizar, de un lado la correcta evaluación de la gestión organizacional y de otro, su seguimiento.

Plantea este objetivo *garantizar* la correcta evaluación de la Gestión Organizacional y no *realizar* la correcta evaluación de la misma.

Vemos una gran diferencia entre garantizar y realizar.

Si el control interno garantiza la evaluación. ¿Quién la lleva a cabo? ¿Quién la realiza? Es evidente, la Administración. Pero, si el control interno depende de la administración, es ella misma quien debe dar las orientaciones sobre el control. Parecería que la Ley estuviese definiendo claramente que el control interno debe ocuparse de un asunto que presumiblemente no va a realizar la alta dirección.

De igual manera, el objetivo plantea la necesidad de garantizar el seguimiento a la gestión organizacional.

Es, obviamente, el control interno una obligación de la Administración y ya hemos anotado que éste pertenece a la Administración. En consecuencia, es el representante legal quien debe garantizarlo, como lo define la Ley 87 en su artículo 8º, cuando habla de la evaluación y control de gestión en las organizaciones.

Es importante, además, clarificar que si bien la oficina de control interno hace parte de la administración de la entidad, debe abstenerse de diseñar procedimientos administrativos que le impidan posteriormente actuar sobre ellos. La oficina de control interno hace parte de la administración, pero no administra ni debe coadministrar con las instancias designadas para tal fin en la estructura organizacional.

**3.5 Registros:** Este objetivo se enfoca hacia el aseguramiento de dos elementos fundamentales para llevar a cabo una eficiente administración. De un lado, se ocupa de la oportunidad de la información. Una información que sea oportuna dará como resultado una correcta toma de decisiones. Sin embargo, para que esto se cumpla, la información debe estar codificada y posteriormente registrada, de modo que los informes derivados de estos registros le sirvan a la administración para el logro de los objetivos propuestos.

De otro lado, se habla de la confiabilidad de la información. El sistema debe garantizar este elemento para que los registros cumplan igualmente esta condición.

Una decisión tomada sobre información poco confiable dará como resultado situaciones desfavorables para la entidad. Obviamente, la confiabilidad de la información se hace extensiva a los registros y a los informes que generan, pues es la materia prima de estos últimos.

**3.6 Riesgos y Desviaciones:** En este objetivo podemos identificar dos situaciones: Una, la definición y aplicación de medidas preventivas de riesgos y, otra, la observación y corrección de desviaciones. Ambas están dirigidas a garantizar el logro de los objetivos de la entidad.

En la definición y aplicación de medidas preventivas de riesgos, es menester emplear técnicas como el *mapa de riesgos* que permita no solamente definir cuáles son los riesgos más evidentes de la entidad, sino también, de manera ideal, servir de apoyo a la alta dirección para aplicar las medidas que puedan evitar caer en los riesgos encontrados.



Esta actuación tampoco debe confundirse con el control previo, pues, hace más relación a la oportunidad con que actúe el control y la dirección para evitar los perjuicios posibles.

Respecto a la detección y corrección de desviaciones, debemos anotar que es una etapa en la cual han fracasado las medidas preventivas o no ha sido posible tomarlas oportunamente.

Un sistema eficiente de control interno tendrá pocas de estas situaciones, pues las desviaciones desaparecen en el momento en que las prevenciones sean oportunas y ágiles en todas las actividades de la entidad.

Otros objetivos del sistema de control interno son: verificar y evaluar el control mediante mecanismos propios del mismo sistema y disponer de procesos de planeación y mecanismos de diseño y desarrollo organizacional.

Toda organización debe tener un plan de desarrollo que le permita definir claramente su visión y estar de acuerdo con ella. Los planes de desarrollo son diseñados para períodos largos de tiempo (por ejemplo, 10 años), sin embargo, para períodos más cortos, por ejemplo, uno o dos años, deben realizarse planes de acción. El presupuesto anual es un plan de acción. Los planes de desarrollo tienen una visión estratégica, en tanto que los planes de acción son de carácter táctico.

En resumen, podemos ver como los objetivos del sistema de control interno armonizan con los objetivos de la administración y están orientados a servir a la dirección de la entidad para que los administradores puedan llevar a cabo su gestión de una manera eficiente, eficaz, económica, y en general, en concordancia con los principios analizados anteriormente, pues, como lo intentamos aclarar, el control interno es la más importante herramienta administrativa, es la BASE DE LA GESTIÓN ESTATAL.

#### **4. Responsables del Control Interno**

Los artículos 3° y 6° de la Ley 87 de 1993, definen como responsable de la implementación, desarrollo, establecimiento, mantenimiento y perfeccionamiento del control interno a la máxima autoridad de la entidad. Sin embargo, no exonera a

los demás funcionarios de la responsabilidad que les compete, pues el control debe ser ejercido por cada una de las personas. En este sentido, es importante aclarar que el control interno no es la oficina de control interno ni lo es el director, líder o jefe de control interno, sino que el control interno es el conjunto de normas y procedimientos, los elementos del sistema, los planes, los métodos, los mecanismos de verificación, etc.

Decimos que el control interno está en cada uno de los funcionarios, en todos y cada uno de los departamentos, divisiones o dependencias de la organización, pues cada jefe es el responsable por el control interno ante su jefe inmediato, en cuanto a los procedimientos, pues deben estar diseñados de tal manera que su ejecución minimice los riesgos; los cuales deberán estar reflejados en los manuales de funciones, ya que con ellos se procura el cumplimiento adecuado de las actividades. Cada unidad operativa de la entidad debe darse su propio control (cultura del autocontrol), administrarlo y proyectarse como elemento de control, propendiendo por la ayuda a la alta dirección en el logro de los objetivos propuestos.

## 5. El Director (Jefe) de Control Interno

En los artículos 10 y 11 de la Ley 87 de 1993, se define que para efectos de la verificación y evaluación permanente del sistema de control interno, las entidades estatales designarán a un funcionario público. Este funcionario puede ser nombrado como asesor, coordinador, auditor interno o un cargo similar. La Ley establece, igualmente, que este funcionario debe estar adscrito al nivel jerárquico superior de la entidad. Es de libre nombramiento y remoción y será designado por el representante legal.

Los términos de la Ley se pueden prestar a confusión sobre la instancia que debe nombrar al director o jefe de control interno. Cuando habla de que este funcionario debe estar adscrito al nivel jerárquico superior de la entidad, se pensaría que este corresponde a la máxima autoridad de la entidad, lo que convertiría automáticamente al director o jefe de control interno en una especie de revisor fiscal. Pero, cuando la Ley aclara que será designado por el representante legal, le da el carácter de auditor interno o su equivalente en la empresa privada.

El término de auditor interno, ha sido interpretado como su equivalente en la empresa privada y generó, en un principio, la discusión sobre la competencia única



y exclusiva de los contadores públicos para ejercer este cargo. Particularmente, creemos que así debería ser, aunque en la práctica la politización de los cargos y la indiferencia de algunos representantes legales han relegado el ejercicio del control interno al cumplimiento de la Ley, sin tenerlo como una herramienta administrativa fundamental para llevar a cabo una excelente gestión.

De todas maneras, la oficina de control interno, debe estar conformada por un equipo interdisciplinario donde esté presente un contador público en razón de las actividades que deben realizarse en las áreas financiera, contable, de presupuestos, tesorería, comercial y otras, así como la presentación de informes a entes externos que requieren de criterios contables para su elaboración.

Por último, debemos anotar que la Ley permite contratar con empresas privadas colombianas los servicios de organización y ejercicio del control interno, mediante contratos a término fijo, no superiores a 3 años, y para lo cual se deberán tener en cuenta, entre otras, la limitación de recursos, la necesidad de conocimientos técnicos específicos o conveniencia económica.

Esta contratación la hará de manera directa la entidad (excepto en los casos que lo determina la Ley, como son las entidades de la Nación en virtud del Decreto Ley 2145 de 1999 con las modificaciones del Decreto 2539 de 2000), lo cual le da a la entidad contratista, el carácter de estar al servicio de la Administración.

Una vez más, queda demostrado el respaldo de la Ley respecto a los administradores y su relación con el control interno.

## **6. Comité Coordinador del Sistema de Control Interno**

El artículo 5° de la Ley 87 de 1993, define como campos de aplicación del control interno, los organismos y entidades de las ramas del poder público, la organización electoral, los organismos de control, establecimientos públicos, empresas comerciales e industriales del Estado, sociedades mixtas en las que el Estado posea el 90% o más del capital social, el Banco de la República y los fondos de origen presupuestal.

Ahora bien, al ser el control interno, en estas entidades, designado por el representante legal y tener la necesidad de proveer su propio control, se crea, de

manera análoga, al más alto nivel de la organización, un comité coordinador de control interno. Ante este comité, el jefe o director de la oficina de control interno, debe rendir informes y se deben trazar allí las políticas que ha de observar la oficina de control interno, toda vez que este comité debe ser presidido por el representante legal de la entidad.

## **7. Conclusión**

El control interno es la más importante herramienta administrativa en las entidades públicas de cualquier orden, es la base de la gestión estatal. Fortalecer en ellas las actividades de control desde una visión estratégica para potenciar el quehacer de las oficinas de control interno, como una herramienta fundamental en el logro de los objetivos de la organización y los planes de la gerencia, es un propósito apremiante, el cual deberá traducirse de las palabras a las acciones concretas.

*Medellín, 31 de octubre de 2001*

## **Bibliografía**

Ley 87 de 1993, El control interno en las entidades del Estado.

Constitución Política de Colombia 1991.

Directiva Presidencial No.02 de 1994.