



## ¿Es realmente aplicable el modelo COSO a la gestión pública?

**José Miguel González Tallón**

Interventor Delegado en el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico  
Intervención General de la Administración del Estado. Ministerio de Hacienda y Función Pública

**Resumen:** El modelo COSO se ha convertido desde hace años en una referencia obligada a la hora de plantear reformas en la gestión de las organizaciones, tanto privadas como públicas.

Sin embargo, en el ámbito de la gestión pública, podría pensarse que la referencia a COSO sea más un argumento retórico que un objetivo real, pues resulta difícil encontrar casos concretos en los que se pueda reconocer una aplicación real de las pautas propuestas por COSO, más allá de que las reformas o propuestas se puedan declarar inspiradas por esas pautas.

En este artículo se pretende indagar en las posibles causas de esa aparente disonancia entre lo declarado (la necesidad y urgencia de reformar la gestión pública en la línea del modelo COSO) y lo realizado (la aparente ausencia de materializaciones reales).

La principal conclusión que se propone es que la aplicación real del modelo COSO a la gestión pública está condicionada al desarrollo de importantes adaptaciones que hagan explícitas y aborden las especificidades y dificultades que condicionan la gestión pública pues, en otro caso, aludir al modelo COSO en el contexto de la gestión pública parece condenarlo a convertirse en una mera referencia retórica vacía de contenido operativo real.

Por otra parte, conseguir que la gestión pública sea eficiente parece exigir la aplicación real y efectiva de modelos de gestión basados tanto en una correcta definición de objetivos como en una información fiable de resultados, ya sea de acuerdo con las pautas que propone COSO o con las derivadas de cualquier otro modelo, siempre que esta aplicación tenga un contenido operativo real, pues obviamente no basta con citar unas siglas para conseguir la transformación y mejora de algo tan complejo como es la gestión pública.

**Palabras Clave:** COSO / Gestión pública / Objetivos / Resultados / Eficiencia.

**Abstract:** The COSO model has become, for years, an obligatory reference when proposing reforms in the management of organizations, both private and public.

However, in the field of public management, it could be thought that the reference to COSO is more of a rhetorical argument than a real objective, since it is difficult to find specific cases in which a real application of the guidelines proposed by COSO can be recognized, beyond the fact that the reforms or proposals can be declared inspired by those guidelines.

This article aims to investigate the possible causes of this apparent dissonance between what was declared (the need and urgency to reform public management in line with the COSO model) and what was done (the apparent absence of utilization).

The main conclusion proposed is that the real application of the COSO model to public management is conditioned to the development of important adaptations that make explicit and assume the specificities and difficulties that condition public management, since, otherwise, referring to the COSO model in the context of public management seems to condemn it to become a mere rhetorical reference empty of real operational content.

On the other hand, making public management efficient seems to require the real and effective application of management models based on both a correct definition of objectives and reliable information on results, either in accordance with the guidelines proposed by COSO or with those derived from any other model with a real operational content, since obviously it is not enough to mention a few acronyms to achieve the transformation and improvement of something as complex as public management.

**Keywords:** COSO / Public management / Objectives / Outcomes / Efficiency.



## I. Introducción

El modelo COSO se ha convertido desde hace años en una referencia obligada a la hora de plantear reformas en la gestión de las organizaciones, tanto privadas como públicas.

Sin embargo, en el ámbito de la gestión pública, podría pensarse que la referencia a COSO sea más un argumento retórico que un objetivo real, pues resulta difícil encontrar casos concretos en los que se pueda reconocer una aplicación real de las pautas propuestas por COSO, más allá de que las reformas o propuestas se puedan declarar inspiradas por esas pautas.

En este artículo se pretende indagar en las posibles causas de esa aparente disonancia entre lo declarado (la necesidad y urgencia de reformar la gestión pública en la línea del modelo COSO) y lo realizado (la aparente ausencia de materializaciones reales).

## II. Unas necesarias aclaraciones previas

En primer lugar, es necesario aclarar de qué se está hablando cuando se habla del modelo COSO, porque la materia puede dar lugar a importantes malentendidos.

A día de hoy, COSO tiene las siguientes modalidades o manifestaciones:

- 1992: Control Interno – Marco integrado
- 2004: Gestión de Riesgos Corporativos – Marco Integrado
- 2013: Control Interno – Marco integrado
- 2017: Gestión del Riesgo Empresarial—Integrando Estrategia y Desempeño.

Sintetizando lo anterior, las versiones COSO de 1992 y 2013 se mostraban como sistemas de control interno, mientras que las versiones de 2004 y 2017 lo hacían como sistemas de gestión de riesgos, lo cual exige una primera aclaración, que aporta el propio COSO 2013 cuando indica que el control interno está inmerso en la gestión de riesgos corporativos y forma parte íntegra de ella.

En este sentido, es importante resaltar que la gestión de riesgos es más amplia que el control interno y, como punto de especial relevancia, añade a las tres categorías de objetivos contempladas en el control interno (operativos, de información y de cumplimiento) una cuarta categoría, los objetivos estratégicos.

Siendo así y en lo que aquí va a interesar, en lo esencial, las cuatro versiones COSO pueden verse como adaptaciones sucesivas de un mismo modelo, y en esos términos serán tratadas en este texto.

Una segunda necesaria aclaración se concreta en que el control interno al que hace referencia COSO en sus cuatro versiones no es una actividad que se realice sobre la gestión, sino que es una actividad que forma parte de la propia gestión.

Así, según la propia definición de COSO, el control interno es un proceso llevado a cabo por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos relacionados con las operaciones, la información y el cumplimiento. Añadiendo los objetivos estratégicos a lo anterior, podríamos aplicar la definición anterior a la gestión de riesgos corporativos.

Para realizar la tercera aclaración, resulta oportuna incorporar unas citas literales del COSO 2004:

*“La premisa subyacente en la gestión de riesgos corporativos es que las entidades existen con el fin último de generar valor para sus grupos de interés. (...) Se maximiza el valor cuando la dirección establece una estrategia y objetivos para encontrar un equilibrio óptimo entre los objetivos de crecimiento y rentabilidad y los riesgos asociados, además de desplegar recursos eficaz y eficientemente a fin de lograr los objetivos de la entidad.*

(...)

*Los objetivos de la entidad se pueden clasificar en cuatro categorías:*

- Estrategia: Objetivos a alto nivel, alineados con la misión de la entidad y dándole apoyo.*
- Operaciones: Objetivos vinculados al uso eficaz y eficiente de recursos.*
- Información: Objetivos de fiabilidad de la información suministrada.*
- Cumplimiento: Objetivos relativos al cumplimiento de leyes y normas aplicables.*

(...)

*El logro de los objetivos estratégicos y operativos (...) está sujeto a acontecimientos externos no siempre bajo control de la entidad; por tanto, respecto a ellos, la gestión de riesgos corporativos puede proporcionar una seguridad razonable de que la dirección, y el consejo de administración en su papel de supervisión, estén siendo informados oportunamente del progreso de la entidad hacia su consecución.”*





Las explicaciones anteriores se consideran clave para justificar una tercera y radical aclaración: el modelo COSO, en lo esencial, más que un modelo de gestión de riesgos, debería ser visto como un sistema de gestión de objetivos.

En ese sentido, el modelo COSO tendría que añadirse a la lista de sistemas de gestión enfocados a objetivos y resultados que (con sospechosa regularidad) se van sucediendo a medida que caduca el interés en los anteriores. Como la lista es larga, a continuación se aporta una lista de los sistemas más conocidos, añadiendo en cada caso lo que se considera que cada uno aportaba como diferencial:

- Total Quality Management (TQM). Uso holístico del concepto de “calidad” para realzar la necesaria integración y globalidad del proceso.
- European Foundation for Quality Management (EFQM). Recurso a la autoevaluación como piedra de toque del modelo.
- Ciclo de Deming. Énfasis en hacer explícitas las fases nucleares de la gestión.
- Hoshin Kanri. Especial relieve de la capacidad de adaptación a los cambios en el entorno.

- Cuadro de mando integral. Se pretende incorporar a las decisiones de gestión ámbitos que van más allá de las cuestiones financieras más habituales.
- Enfoque del marco lógico. Se busca asegurar una planificación, ejecución y evaluación adecuadas situándolas en un marco de referencia que funciona a modo de lista de comprobación.

En este marco, lo que habría que preguntarse es qué aporta COSO (además de la novedad en sí misma) para haberse convertido en la referencia casi indiscutible de gestión, y la respuesta, se puede pensar, se encontraría en haber hecho explícito y sistematizado el tratamiento de un factor no suficientemente considerado en modelos anteriores: la detección y mitigación de los riesgos que puedan impactar en los objetivos (especialmente los estratégicos) de la organización.

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, la última, y quizás inesperada, aclaración se refiere a que, al preguntarse si el modelo COSO es aplicable a la gestión pública en realidad la pregunta tendría que ser si es posible aplicar a la gestión pública un modelo de gestión basado en objetivos y resultados.

### III. ¿Qué es realmente una gestión orientada a resultados?

Para confirmar lo que debe entenderse por una gestión orientada a objetivos y resultados, deberá tomar como referencia alguna definición convencional como sería, por ejemplo, la que recoge la OCDE en su “Glosario de los principales términos sobre evaluación y gestión basada en resultados (2002)”:

“Estrategia de gestión que se centra en el desempeño y el logro de productos, efectos e impacto”.

Lo cual obliga, para evitar posteriores problemas terminológicos, a aclarar también lo que se quiere decir con productos, efectos e impacto, para lo que deberá recurrirse a las definiciones habituales sobre estos conceptos, encontrando lo siguiente:

- **Productos.** Bienes y servicios que resultan directamente de una actuación.
- **Efectos directos.** Resultados a corto y medio plazo, probables o reales, derivados de los productos de una actuación.
- **Impactos.** Efectos a largo plazo de una actuación, ya sean positivos o negativos, tanto primarios como secundarios, y producidos directa o indirectamente, intencionalmente o no.

Teniendo en cuenta lo anterior, se puede plantear que, en última instancia, se trata de enlazar coherentemente los objetivos con los resultados, y ello al margen de los aspectos diferenciales de cada modelo. Por ello, parece razonable asumir que lo esencial de cualquier modelo de gestión por objetivos y resultados siempre consistirá en asegurar que la actividad se realiza, en todas sus fases, focalizando el logro de los resultados finalistas que justifican la existencia de esta actividad.

Así, y optando por un enfoque simplista y hasta “naif”, pero que puede ayudar a obtener cierta claridad en la exposición, se propone concluir este apartado proponiendo como gestión enfocada a objetivos y resultados cualquier modelo de gestión que busque asegurar de un modo real los siguientes puntos:

1. Saber lo que hay que hacer.
2. Hacer lo que hay que hacer.
3. Saber si se ha hecho lo que se tenía que hacer.

Un corolario de lo anterior sería que hablar de modelos de gestión por resultados frente a modelos de gestión por objetivos sería, en lo esencial, equivalente, ya que la diferencia estaría en la fase del proceso que se estaría enfatizando (el “pre” frente al “post”), pero ambos aspectos deberían formar parte del mismo proceso, pues la ausencia de uno privaría de sentido al otro.

Sobre el primer punto (saber lo que hay que hacer) resulta conveniente aclarar que habría que entenderlo desdoblado en saber el “qué” y saber el “cómo”. No obstante, el segundo aspecto, el “cómo”, se va a considerar englobado en la coherencia o incoherencia con el segundo nivel de análisis (hacer lo que hay que hacer).

### IV. ¿Es posible una gestión pública orientada a resultados?

En principio, se podría pensar que para llevar a cabo una gestión pública orientada a resultados, bastaría con aplicar cualquiera de los modelos de gestión privada, con las adaptaciones que en su caso pudieran hacer falta.

Para poder confirmarlo, se puede tomar la principal adaptación del modelo COSO a la gestión pública realizada hasta ahora, y que se concretó en la realizada por el INTOSAI (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores), en 2004 respecto al modelo de control interno del COSO y en 2007 respecto al modelo de gestión de riesgos.

En tal sentido, el modelo INTOSAI realmente no realiza adaptaciones significativas del modelo COSOS a la gestión pública, pues se estructura en 8 componentes equivalentes a los del COSO y, en el desarrollo de estos componentes, INTOSAI se limita en lo esencial a una transcripción del modelo COSO, realizando poco más que algunas adaptaciones terminológicas puntuales.

Por su parte, el Instituto de Auditores Internos de España elaboró en noviembre de 2016 un documento de aplicación del Marco Integrado de Control Interno (COSO) en el Sector Público Español, en el que se aplica un análisis de madurez a los 17 principios del modelo COSO 2013, concretando para cada uno de los principios el contenido de cinco niveles de madurez. Sin embargo, pese a que se aporta un análisis interesante, son escasos los contenidos específicamente públicos.

Otra adaptación de COSO en el marco de la gestión pública se encuentra en el modelo PIFC (Public Internal Financial Control) de la UE, el cual se declara inspirado en

el marco integrado de control interno de COSO, a través de la adaptación al sector público realizada por INTOSAI. El PIFC ha sido desarrollado por la Comisión Europea para proporcionar un modelo estructurado y operativo para ayudar a los gobiernos nacionales a rediseñar su entorno de control interno y, en particular, a actualizar sus sistemas de control del sector público en línea con las normas internacionales y las mejores prácticas de la UE.

Sin embargo, si bien este modelo modifica la estructura de las relaciones entre los participantes en la gestión pública (al gestor directo responsabilizándolo de su gestión mediante una rendición de cuentas efectiva, al auditor interno convirtiéndolo en verificador clave del cumplimiento de objetivos y al auditor externo convirtiéndolo en un supervisor indirecto más que un controlador inmediato), no se puede decir que incorpore realmente contenidos operativos diferenciales en cuanto a la articulación de los objetivos y resultados de la gestión pública.

De lo anterior se podría obtener la conclusión de que, en lo esencial, no sería necesario adaptar las pautas de gestión privada a la gestión pública y, de acuerdo con ello, se podría pensar que el hecho de que instituciones como INTOSAI no hayan realizado una adaptación con contenido material efectivo cuando han trasladado al ámbito de la gestión pública por resultados los correspondientes modelos privados se explicaría por la inexistencia de limitaciones relevantes que exigiesen tal adaptación.

Esta conclusión se vería confirmada por otras adaptaciones a la gestión pública de otros modelos de gestión. Así, el modelo EFQM ha sido objeto de sucesivas adaptaciones promovidas por la Red Europea de Administraciones Públicas (EUPAN) y materializadas inicialmente en el Marco Común de Evaluación (CAF) del año 2000. En 2013, junto con el Instituto Europeo de Administración Pública (EIPA) se realizó una revisión del modelo, cuya versión española fue impulsada por la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios (AEVAL). Estas adaptaciones, como en la realizada por INTOSAI de COSO, no incorporan contenidos específicos que realmente reflejen las posibles peculiaridades de la gestión pública.

Sin embargo, afirmar que no es necesario adaptar las pautas de gestión privada a la gestión pública choca frontalmente con todos los manuales y estudios de gestión pública publicados y elaborados desde que existe ese campo, que nunca dejan de incluir el correspondiente epígrafe dedicado a las restricciones existentes en la actividad pública.

Por aportar una referencia, Emilio Albi y Jorge Onrubia (2015) señalan las siguientes limitaciones de la organización pública:

- Selección política de los responsables de la gestión pública.
- Carácter fiduciario de la actividad financiera pública.
- Imposibilidad de usar precios.
- Información imperfecta sobre consecuencias distributivas.
- Posibilidad de incumplimiento contractual por la administración.
- Restricciones en la aplicación de incentivos.
- Carácter monopolístico de la organización pública.

La relación anterior, como cualquier otra, puede parecer algo arbitraria y, por ello, sin duda tendrá importantes diferencias con cualquier otra relación de cualquier otro manual de gestión pública. Como alternativa, se podría intentar sistematizar en un mínimo grado estas restricciones y limitaciones relacionándolas con los contenidos ideales de una gestión por resultados propuestos en un punto anterior.

## V. ¿Cómo sería una gestión por resultados ideal?

Los tres puntos señalados en un punto anterior como definidores de una gestión enfocada a objetivos y resultados (saber lo que hay que hacer, hacer lo que hay que hacer, saber si se ha hecho lo que se tenía que hacer) pueden resultar iluminadores pero, sin duda, demasiado escuetos, por lo que será necesario enriquecerlos con todos aquellos detalles que podrían convertir el conjunto en un modelo ideal.

El resultado podría parecerse a lo siguiente, planteado a modo de lista de comprobación:

1. **Para verificar que se sabe lo que hay que hacer (es decir, que la planificación es adecuada), habría que comprobar si:**
  - a) Existe una planificación global de objetivos.
  - b) Los objetivos son coherentes con el marco regulador.
  - c) Los objetivos son de carácter finalista (es decir, prevén el logro de un resultado entendido en términos de impacto, no la realización de una actividad).
  - d) Los objetivos tienen procesos y actividades asociadas.

2. Para verificar que se hace lo que hay que hacer (es decir, que la ejecución se desarrolla correctamente), habría que comprobar si:

- a) Existe un plan anual de procesos y actividades.
- b) Todos los procesos y actividades están vinculados a objetivos (es decir, no se realizan procesos y actividades no programados en el marco de los objetivos).
- c) Los procesos y actividades son relevantes para el cumplimiento del objetivo al que están vinculados (es decir, la adecuada realización de los procesos y actividades implica el cumplimiento de los objetivos).
- d) Los procesos y actividades se programan de forma coherente con la estructura de la organización.
- e) Los procesos y actividades se programan de forma coherente con los recursos de la organización.

3. Para verificar si se ha hecho lo que se tenía que hacer (es decir, que existe evaluación), habría que comprobar si:

- a) Existen indicadores o sistemas de seguimiento de resultados para todos los objetivos establecidos y procesos y actividades programados.
- b) Los indicadores o sistemas de seguimiento son coherentes con su finalidad (es decir, los indicadores son de impacto para objetivos y de ejecución para actividades).
- c) Los indicadores tienen en cuenta el coste y eficiencia de las actividades.
- d) Se genera información sistemática sobre desviaciones en los procesos y actividades programadas.
- e) Los procedimientos prevén los canales de comunicación de la información sobre desviaciones en función de su ámbito y relevancia.
- f) Se toman decisiones basadas en la evolución de las desviaciones y de las medidas correctoras.

Expuesto lo anterior, la pregunta clave sería la siguiente: ¿puede esperar razonablemente un gestor público encontrar de conformidad los puntos anteriores en su ámbito de actividad?





## VI. Los problemas de la gestión pública para un enfoque por objetivos y resultados

Contestando a la pregunta anterior, se puede afirmar sin riesgo de error que un gestor público se va a encontrar en su actividad con problemas de definición (para identificar lo que tendría que hacer), de adaptación (para ajustar sus recursos a las actividades asignadas) y de información y decisión (para conocer lo realizado y corregir desviaciones).

Exponiéndolo con mayor detalle, el gestor público se va a encontrar con muchas de las siguientes circunstancias:

### 1. Problemas de definición del mandato:

- No hay objetivos.
- Los objetivos son retóricos.
- Los objetivos carecen de desarrollo operativo.
- Los objetivos son meras actividades.

### 2. Problemas de adaptación de recursos:

- Falta de relación entre actividades y objetivos.
- Limitaciones para establecer prioridades en la asignación de recursos.
- Rigidez por procedimientos fijados legalmente.
- Ilusión financiera por costes aparentemente fijos.
- Asignación externa de recursos y carga de trabajo y sin relación entre ambos.
- Inexistencia de incentivos para una ejecución adecuada.

### 3. Problemas de obtención y uso de información:

- Desconocimiento de los resultados reales de las actividades (los resultados de la actividad son difusos y difíciles de identificar).
- Alejamiento entre actividades e impactos sociales.
- Insuficiente conocimiento del valor creado (no se es consciente de la utilidad social del trabajo realizado).
- Escasa responsabilización en los resultados.
- Marco político de decisión.
- Inercia contraria a la corrección.
- Resistencia a la evaluación.



Las consecuencias de lo anterior son tan contundentes como obvias: ausencia de finalidad, incoherencia, insuficiencia o exceso de recursos, ineficacia e ineficiencia, ausencia de alineamiento, actividad inercial...

Sin embargo, todo lo anterior, que con frecuencia tiende a verse como la demostración de la ineficiencia y falta de justificación de la gestión pública, en realidad debería verse como una lista de las características que definen la gestión pública y, paradójicamente, justifican su existencia, porque esas características son precisamente las que impiden la aplicación, en los ámbitos en que se producen, una gestión de acuerdo con pautas de gestión privada.

En cualquier caso, y al margen de lo anterior, el hecho es que cualquier gestor público, si lleva a cabo un análisis de su ámbito de actividad, lo más probable es que obtenga las siguientes conclusiones:

1. Mis objetivos estratégicos no me dicen casi nada de lo que tengo que hacer a corto plazo.
2. Mi plan anual de actividades es una lista heterogénea de cosas que hacer (muy parecida a la del año pasado) desconectada por arriba de los objetivos y por abajo de los resultados.
3. Nada garantiza el equilibrio entre la carga de trabajo y los recursos disponibles y no tengo información fiable al respecto.



4. Puedo saber las cosas que he hecho (producto), pero escasamente su efecto y absolutamente nada de su impacto.

Un poco desolador, sin duda, y existe el riesgo de que ese hipotético gestor piense que no está en su mano evitar o, por lo menos, paliar esa situación.

## VII. ¿Gestionando un riesgo por fin?

Retomando el enfoque de COSO, se va a proponer a continuación una posible aplicación de uno de sus contenidos clave: las medidas mitigadoras de riesgos.

Para ello, y considerando, aunque sea como simple hipótesis argumental, que el principal riesgo de un gestor público es que las indefiniciones intrínsecas de la gestión pública que se han descrito convierta su actividad en una suma de actuaciones desconectadas de sus objetivos y carentes de contraste sobre sus resultados reales, se debería llevar a cabo un esfuerzo dirigido a identificar las posibles medidas mitigadoras de los diferentes componentes que dan lugar al citado riesgo global.

A continuación se realiza una propuesta de orientaciones para la concreción de esas medidas mitigadoras, estructurándolas alrededor de las debilidades advertidas en los cuatro procesos básicos de la gestión pública:

### 1. Objetivos estratégicos (marco estratégico)

- a) Identificar los mandatos de naturaleza finalista que sean de aplicación a la entidad (normas, planes estratégicos...).
- b) Adaptar aquellos mandatos cuya expresión sea inconcreta para permitir su desarrollo operativo.
- c) Sistematizar e integrar de un modo coherente los mandatos identificados, articulándolos de acuerdo con prioridades si es posible.

### 2. Procesos y actividades (plan anual)

- a) Identificar los procesos y actividades realmente realizados por la unidad.
- b) Si existe plan anual de actividades fijado externamente, identificar procesos y actividades reales no incluidos en el plan externo.
- c) Generar un plan global de actividades que incluya tanto procesos y actividades del plan anual externo como procesos y actividades no incluidas en el plan anual externo, pero realmente realizadas.
- d) Articular coherentemente el plan de actividades con el marco estratégico.

- e) Verificar la coherencia del plan de actividades con el marco estratégico.
- f) Definir internamente una planificación a medio plazo que conecte temporalmente los planes anuales con el marco estratégico.

### 3. Carga de trabajo y recursos disponibles

- a) Estimar la carga de trabajo de los procesos y actividades recogidas en el plan anual.
- b) Cuantificar la carga de trabajo asumible por los recursos disponibles.
- c) Cruzar la carga de trabajo estimada con los recursos disponibles de la plantilla.
- d) Identificar desajustes entre la carga de trabajo asignada y los recursos disponibles (por defecto o por exceso).

### 4. Seguimiento de la actividad y mejora de los resultados

- a) Hacer explícito el valor social creado.
- b) Hacer explícitos los costes de las actividades y procesos.

- c) Desarrollar indicadores de actividades (nivel 3), objetivos intermedios (nivel 2) y objetivos estratégicos (nivel 1).
- d) Aumentar la influencia de los usuarios/clientes.
- e) Analizar periódicamente la coherencia de la relación entre objetivos, procesos e indicadores.
- f) Implicar al personal en la innovación.
- g) Formalizar un plan anual de aplicación de mejoras internas.

Evidentemente, lo anterior se mantiene en un nivel de generalidad que le podría hacer caer en la tan lamentable como frecuente costumbre de consultores y auditores de indicar el “qué” olvidándose de aportar el “cómo”.

Sin embargo, esa necesaria concreción es posible mediante un adecuado esfuerzo, si bien su desarrollo hay que entenderlo condicionado a cada contexto concreto y, en cualquier caso, su planteamiento completo excedería a la naturaleza de este texto.

Con todo, y aunque solo sea a modo de ejemplo, en el caso de haber identificado una insuficiencia de recursos humanos, la aplicación de mejoras en los procesos podría abordarse con medidas como las siguientes:



- Comparar las cargas de trabajo teóricas y reales de los procesos y aplicar mejoras en los procesos, revisando procesos y subprocesos para reducir tareas secundarias y automatizar rutinas.
- Asignar los recursos disponibles mediante prioridades.
- Mejorar la adaptación de competencias de la plantilla.
- Asignar plazos para la realización de los trabajos.

### VIII. Conclusiones

La principal conclusión que se propone con base en lo hasta aquí expuesto es que la aplicación real del modelo COSO a la gestión pública está condicionada al desarrollo de importantes adaptaciones que hagan explícitas y aborden las especificidades y dificultades que condicionan la gestión pública, pues en otro caso aludir al modelo COSO en el contexto de la gestión pública parece condenarlo a convertirse en una mera referencia retórica vacía de contenido operativo real.

Por otra parte, y completando lo anterior, conseguir que la gestión pública sea eficiente (dando por sentado que sus limitaciones se plantean más en términos de eficiencia que de eficacia, por lo menos en el contexto de la Unión Europea), parece exigir la aplicación real y efectiva de modelos de gestión basados tanto en una correcta definición de objetivos como

en una información fiable de resultados, ya sea de acuerdo con las pautas que propone COSO o con las derivadas de cualquier otro modelo, siempre que esta aplicación tenga un contenido operativo real, pues obviamente no basta con citar unas siglas para conseguir la transformación y mejora de algo tan complejo como es la gestión pública.

### IX. Referencias bibliográficas

- **Instituto de Auditores Internos de España (2016):** *Aplicación del Marco Integrado de Control Interno (COSO) en el Sector Público español.*
- **AEVAL (2013):** *El Marco Común de Evaluación. Mejora de las organizaciones públicas por medio de la autoevaluación.*
- **INTOSAI (2007):** *Guía para las Normas del Control Interno del Sector Público - Información adicional sobre la Administración de Riesgos de la Entidad.*
- **Comisión Europea (2006):** *Welcome to the World of Public Internal Financial Control.*
- **INTOSAI (2004):** *Guía para las normas de control interno del sector público.*
- **OCDE (2002):** *Glosario de los principales términos sobre evaluación y gestión basada en resultados.*