

El control interno local ante el espejo: reflexiones desde el control externo

Simón Rego Vilar

Conselleiro del Área de Corporaciones Locales del Consello de Contas de Galicia

Revista Auditoría Pública nº 82

Julio - diciembre 2023. Páginas: 104-115

Resumen: Cinco años después de la entrada en vigor del Reglamento de Control Interno del Sector Público Local se plantea un ejercicio de comparación a través de tres espejos: el del control externo y sus guías de evaluación sobre la base del modelo COSO; el del propio control interno, desde la norma hasta su aplicación efectiva en sus principales elementos distintivos —la responsabilización del conjunto de la organización en el control que añade valor entre ellas— y un último espejo, que trata de contextualizar juicios de madurez, unas referencias al control interno en otros ámbitos a la luz de los informes de un OCEX. Ejercicio de comparación que concluye con un diagnóstico y una recomendación: la importancia de la colaboración público-pública en la implantación de un modelo de control interno local efectivo, que responda al principio de escalabilidad y orientado a riesgos y resultados.

Palabras Clave: Control interno local, COSO, auditoría interna, colaboración, orientación a resultados.

Abstract: Five years after the entry into force of the Regulation on Internal Control in the Local Public Sector, a comparison exercise is proposed through three mirrors: that of external control and its evaluation guides based on the COSO model; that of internal control itself, from the standard to its effective application in its main distinctive elements - the accountability of the whole organization in the control that adds value among them - and a last mirror, which tries to contextualize maturity assessments, some references to internal control in other areas in the light of the reports of an OCEX. This comparative exercise concludes with a diagnosis and a recommendation: the importance of public-public collaboration in the implementation of an effective local internal control model that responds to the principle of scalability and is oriented towards risks and results.

Keywords: Local Internal control, COSO, internal audit, collaboration, performance.



1. Introducción

« ¿Por qué comparar? [...] La comparación es un método de control de nuestras generalizaciones...o leyes del tipo sí... entonces... Digo un método de control porque obviamente no es el único». (Giovanni Sartori, 1994)

El 25 de octubre de 2023 la Comisión Europea presentó la comunicación «Mejora del Espacio Administrativo Europeo (ComPAAct)» que plantea la importancia de contar con administraciones públicas de alta calidad para la buena gobernanza y para la eficacia de la actuación de la UE y de los Estados Miembros, insistiendo en la importancia de «anticipar los cambios, además de reaccionar ante ellos». A través de tres pilares —Agenda de capacidades para la Administración Pública; Capacidad para la década digital de Europa y Capacidad para liderar la transición ecológica— se aboga por el reforzamiento de la planificación en la gestión pública, la adaptación de los métodos de trabajo a los cambios tecnológicos, y la revisión y renovación de la elaboración de políticas y la prestación de servicios orientada a la ciudadanía. Definiendo así un «espacio administrativo europeo», que comparte un conjunto común de principios globales que respaldan la calidad de la Administración pública entre los que se encuentran los de: «Subsidiariedad, coordinación, rendición de cuentas, apertura de la administración pública, integridad y supervisión de los procesos administrativos».

Transcurridos cinco años desde la entrada en vigor de una norma basilar para garantizar una gestión adecuada y sostenible de los recursos locales, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Control Interno del Sector Público Local (en adelante RCIL) y que supuso su modernización (Álvarez-Villazón, 2021) y alineación en la práctica con el régimen propio de la Intervención General de la Administración del Estado, se plantea un ejercicio de comparación para valorar la madurez del modelo y su efectiva implantación, y ello a través de tres «espejos»: el del control externo y los referentes en este ámbito; el de un control interno autonómico y, finalmente, el del control interno local en una Comunidad Autónoma, a través de la revisión de la información del control interno remitida por las entidades locales al órgano de control externo autonómico.

Este modelo supone la transición del enfoque tradicional que pivota sobre la función interventora, reactiva, basada en el control *ex ante* de la legalidad y regularidad del gasto e ingreso público, expediente a expediente, a un modelo «integrado y global» (Ruíz Sánchez, 2018). Incluyendo de este modo, con matices en relación con el segundo elemento, control interno y auditoría interna, acudiendo a la terminología comunitaria (Comisión Europea, 2014), aunque todavía esté en ciernes el proceso de la descentralización y responsabilización del conjunto de la organización, más allá

de los órganos de intervención. De forma análoga al control interno del órgano ejecutor (nivel 1) del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia español, o bien el propio modelo ya mayoritario en Europa en el que se integra en el sistema de gobernanza a nivel de centro gestor, centrada no solo en el cumplimiento de las regulaciones aplicables, sino en el rendimiento desde el punto de vista operativo, pero también de rendición de cuentas (Rego Vilar, 2021). El apartado 10 de la Recomendación sobre integridad pública de la OCDE marca el camino:

«Implementar un marco de control y gestión de riesgos que salvaguarde la integridad en las entidades del sector público, en concreto:

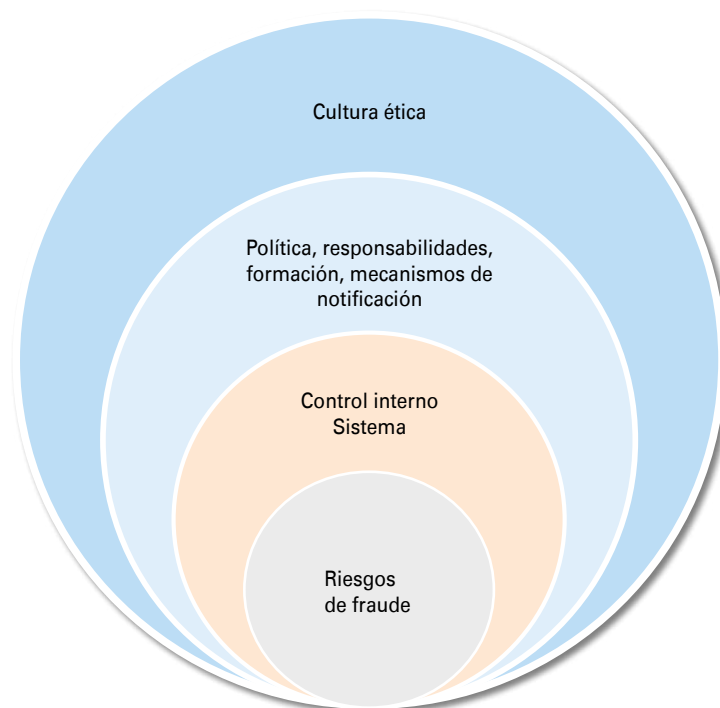
a) Garantizando un sistema de control con objetivos precisos que demuestren el compromiso de los responsables con la integridad pública y los valores del servicio público, y

que ofrezca un nivel razonable de garantía en cuanto a la eficiencia y los resultados de la entidad, así como del cumplimiento de las leyes y prácticas.

b) Garantizando un enfoque estratégico de la gestión de riesgos que comprenda la evaluación de riesgos en el ámbito de la integridad en el sector público, que aborde las carencias en materia de control (en particular, incorporando señales de alerta en los procesos críticos) e implementando un mecanismo eficaz de supervisión y control de calidad del sistema de gestión de riesgos.

c) Garantizando que los mecanismos de control sean congruentes y que comprendan procedimientos claros que respondan a sospechas creíbles de infracciones de leyes y reglamentos, y que faciliten las denuncias ante las autoridades competentes sin temor a represalias.»

Gráfico 1. Sistema de control interno centrado en la respuesta proporcionada a los «riesgos»



Fuente: Comisión Europea (2014).

2. El control interno local ante el espejo del control externo

La visión del control externo parte de la «Guía de INTOSAI de 1992 para las normas de control interno», esencial a la hora de centrar el debate en la importancia del diseño, implantación y evaluación del control interno; pero especialmente a raíz de su actualización en el 2004 en Budapest mediante la aprobación de la «Guía para las normas de control interno del sector público». (ISSAI 9100, 9110 y 9120).

El elemento clave de esta actualización pasa por la incorporación del marco integrado para el control interno del modelo COSO (2013), incluyendo entre los objetivos del control interno los requerimientos éticos y los marcos de integridad pública.

En este sentido se define el control interno, y aquí no siempre estará alineado con el modelo español de control interno local de origen esencialmente francés (Álvarez-Villazón, 2021), no como un hecho o circunstancia, adicional a las actividades de la entidad o como una obligación encomendada a un actor específico dentro de la estructura institucional —órgano interventor—, sino como «un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, diseñado para enfrentarse a los riesgos y dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones.
- Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad.
- Cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables.
- Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño.

Sin pretender realizar una exposición exhaustiva de las implicaciones del modelo COSO, se define el «estándar» en torno a cinco componentes interrelacionados — entorno de control, evaluación del riesgo, actividades de control, información y comunicación, y seguimiento—, con una serie de principios que operan como requerimientos de dichos componentes, con sus atributos propios.

Se configura de este modo un modelo de control interno que pivota sobre la gestión de riesgos, su identificación, valoración en relación con los objetivos de la organización —de cumplimiento, operativos y de rendición de cuentas—, evaluación del «apetito y tolerancia al riesgo», y finalmente

la repuesta institucional, bajo la forma de su transferencia, tolerancia, tratamiento o eliminación.

Los fundamentos conceptuales son muy similares en las normas de control interno del Gobierno Federal de Estados Unidos: «Green Book» (GAO, 2014), si bien cabe destacar el énfasis efectuado en este último caso, en las fuentes del riesgo de fraude: incentivo/presión, oportunidad y racionalización por el responsable del mismo y en la evaluación anual de la efectividad del sistema de control interno, desde la fase de diseño a la de implementación.

Este marco conceptual, concretado en las Guías Prácticas de Fiscalización (GPF-OCEX) 1315 —Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno— y GPF-OCEX 1316 —El conocimiento requerido del control interno de la entidad—, son, en esencia, las que determinan el sistema de evaluación del control interno en las entidades locales efectuada por los órganos de control externo como el Consello de Contas de Galicia. ¿Hasta qué punto este modelo de evaluación es coherente con la práctica real existente en las entidades locales?.

3. El control interno local ante el espejo del RCIL

Teniendo claro cuál es el enfoque del auditor externo en este ámbito y la ratio que permite la evaluación del control interno local, de la mano de la incorporación de las Normas Internacionales de Auditoría (art. 29.4 RCIL), se aborda la cuestión de la efectividad del nuevo modelo de control interno local, partiendo de sus principales notas características, desde el análisis de la información remitida anualmente a los órganos de control externo.

En este sentido, el RCIL configura un modelo de control alineado con el propio del sector público estatal, con los problemas de escalabilidad implícitos, híbrido entre el rol tradicional centrado en la vigilancia, la regularidad contable, centrado en el cumplimiento —*cumplimiento*—, reactivo y *ex ante*, y un modelo de colaboración y corresponsabilización en el control, centrado en el valor añadido del control, el rendimiento —*performance*— y basado en el riesgo, proactivo y *ex post*.

El RCIL integra el modelo tradicional de control interno, en torno a la función interventora, centrada en el control previo de legalidad de las operaciones subyacentes, con la auditoría interna —matizada— a través del control financiero, en su doble modalidad, de control permanente y auditoría pública, centrado en garantizar la robustez del entorno control y en

los sistemas para prevenir las irregularidades, más que en las operaciones subyacentes concretas.

Auditoría interna que se vertebra en torno al concepto de riesgo, definido en el artículo 31.2 del RCIL como «la posibilidad de que se produzcan hechos o circunstancias en la gestión sometida a control susceptibles de generar incumplimientos de la normativa aplicable, falta de fiabilidad de la información financiera, o falta de eficacia y eficiencia en la gestión», y que determina la obligación del órgano interventor de planificar — Plan anual de control financiero sobre la base de obligaciones legales o análisis de riesgos—, evaluar —Informe resumen del control interno, con ocasión de la Cuenta General— y supervisar —Plan de acción de medidas correctoras adoptado por el Presidente de la Corporación—.

Este modelo «híbrido» de control interno, incorpora elementos de un modelo integrado y global, como esa responsabilización de los gestores en el control interno, más allá del órgano interventor a través del plan de acción, o bien la posibilidades de fiscalización e intervención limitada previa de requisitos básicos (artículo 13), o la obligación de garantizar un control efectivo, con medios propios o externos, de, al menos, el ochenta por ciento del presupuesto general consolidado del ejercicio a través de las modalidades de función interventora y control financiero, y en el transcurso

de tres años, en base a un análisis de riesgos, el cien por cien de dicho presupuesto. Incorporando, asimismo, su auténtica «carta de naturaleza» al mundo local, la auditoría pública, en las tres modalidades de auditoría financiera, pero también de auditoría de cumplimiento y auditoría operativa —para aquellas entidades no sometidas a control permanente— en la «caja de herramientas» del control interno local. El control interno se concibe así como un instrumento para la mejora de la calidad y rendimiento del sector público (Arena y Jeppesen, 2016) y no solo para la vigilancia de la adecuación al marco jurídico.

4. Evidencias de la aplicación del nuevo modelo de control interno

Hasta aquí el diseño institucional, pero ¿en qué medida se ha aplicado este modelo cinco años después de su entrada en vigor?. En un momento de madurez formal, con la reciente publicación de la adaptación al sector público de las normas internacionales de gestión de calidad y la Norma Internacional de Auditoría 220 —revisada— (IGAE, 2023), se plantea un ejercicio de diagnóstico desde la óptica de un OCEX del «estado de situación» del control interno local en Galicia.



Las entidades locales están obligadas a remitir al OCEX respectivo, antes del 29 de abril de cada ejercicio, la información relativa al ejercicio del control interno del ejercicio anterior, agrupada en cuatro grandes bloques:

- a) Estructura del órgano de intervención y ejercicio del control interno de la entidad local.
- b) Acuerdos de gasto contrarios al criterio de un reparo del órgano interventor.
- c) Acuerdos y resoluciones con omisión del trámite de fiscalización previa.
- d) Anomalías en la gestión de ingresos.

Del análisis de la información remitida relativa al tercer y cuarto ejercicio de implantación del modelo de control interno se pueden extraer una serie de conclusiones en torno su funcionamiento práctico, madurez y efectividad desde la experiencia de un OCEX como el Consello de Contas de Galicia:

a) Capacidad administrativa del órgano de intervención

En cuanto a la estructura del órgano de intervención, el 60% de los puestos se cubren de forma definitiva —no temporal—,

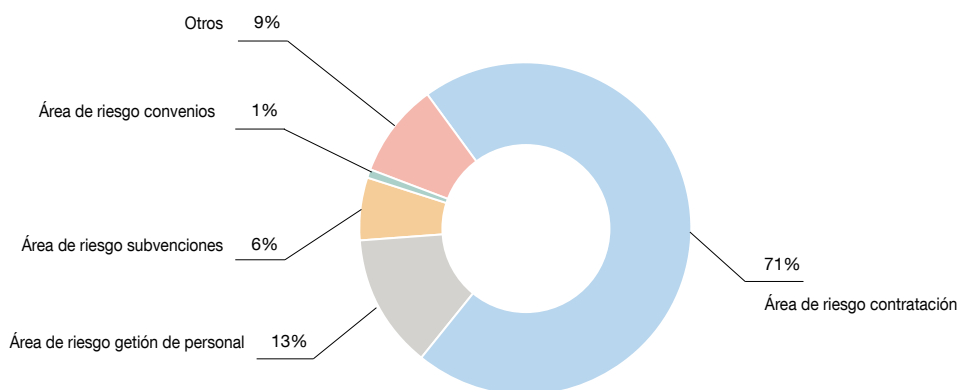
un 30% con carácter provisional y, uno de cada diez, con funcionarios no pertenecientes a la escala de funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional.

Por otro lado, de las 278 entidades locales principales —de un total de 360— que remiten información sobre el ejercicio del control interno, un 75% consideran insuficiente la dotación de medios materiales y humanos de los que disponen para el ejercicio de su funciones y, de estos, el 64% se lo comunica formalmente al Pleno de la Corporación.

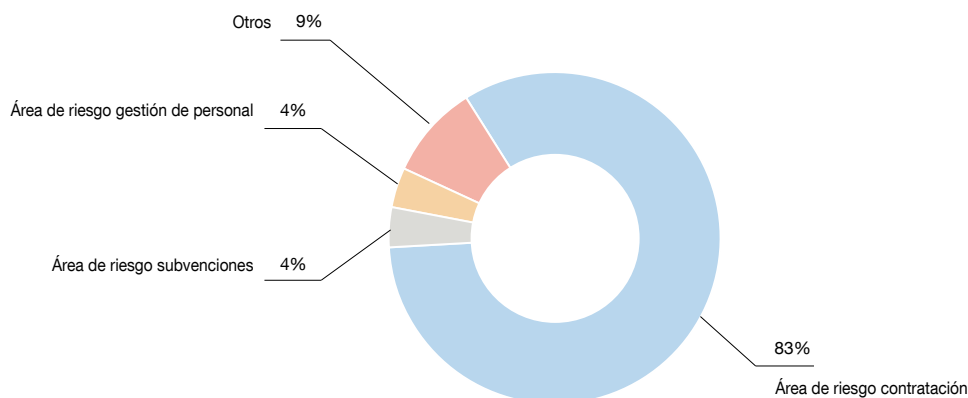
b) Del enfoque de cumplimiento al enfoque de rendimiento

Si analizamos el sistema de control interno, en torno a los parámetros de aplicación del régimen de fiscalización plena o limitada, o bien el régimen de control simplificado, en función de las posibilidades planteadas por el marco normativo vigente, se concluye que seis de cada diez entidades aplican el régimen de fiscalización plena, frente a la opción minoritaria en torno al régimen de fiscalización e intervención limitada previa de requisitos básicos —artículo 13 RCI—, y que obligatoriamente debe ir acompañada de una fiscalización plena en el marco de las actuaciones del control financiero planificadas. Es decir, no se están aprovechando las posibilidades normativas consistentes en la posibilidad de centrar la capacidad institucional del control del órgano de intervención en aquellas áreas donde puede aportar más valor añadido.

Gráfico 2. Principales áreas de riesgo. Los reparos del órgano interventor



Fuente: Elaboración propia.

Gráfico 3. Principales áreas de riesgo. Expedientes con omisión de fiscalización previa

Fuente: Elaboración propia.

En cuanto al régimen de control simplificado vinculado a la aplicabilidad del modelo simplificado de contabilidad local, que excluye la obligatoriedad de la función de control financiero, se hace operativo por 93 entidades locales en Galicia, 23 de las cuales —22 Ayuntamientos y una mancomunidad— exceden el límite de la previsión inicial de ingresos.

c) La práctica del control interno

En lo relativo a los Acuerdos de gasto contrarios al criterio de un reparo del órgano interventor, de los 9.562 reparos efectuados las áreas que concentran el mayor riesgo son dos, con una diferencia muy significativa entre ambas: contratación —71% de los reparos— y personal —13%—.

Otras áreas que a priori podrían ser significativas, especialmente en el entorno post pandemia y el «tolerancia al riesgo» en dicho contexto, como el área de subvenciones, solo concentran un 6% los reparos o los convenios —1%—. En cuanto a las principales causas de dichos reparos, que se podrían estructurar en tres grandes apartados: comprobaciones materiales de obras, suministros y servicios; ausencia de competencia para la aprobación del gasto; insuficiencia o inadecuación del crédito y, por último, omisión de requisitos o trámites que pudieran dar lugar a la nulidad del acto, solo una de estas categorías —la última— explica el 99% de los casos.

- En cuanto a los expedientes con omisión de fiscalización previa, de nuevo concentrados mayoritariamente en tres áreas de riesgo: contratación —83%—, personal —4%— y subvenciones —4%—; se tramitaron 1.334 expedientes por un importe de 53,5 millones de euros, un 52% más que el año anterior.

d) La planificación del control financiero

Una de las grandes novedades del RCIL radica en la «necesidad y obligatoriedad de llevar a cabo una adecuada planificación del control financiero», incluyendo el mandato obligatorio de aprobación por el órgano interventor, con carácter anual y en base a un análisis de riesgos, de un Plan Anual de Control Financiero. Como corolario de este plan, se incluye, por un lado, la obligación de rendición de cuentas anual, a través de un informe resumen de los resultados del control interno —función interventora y control financiero— al Pleno de la Corporación a través del Presidente y a la Intervención General de la Administración del Estado. Y por otro, como mecanismo de cierre de la lógica integral del sistema, la obligación de la Presidencia de la Corporación de formalizar un plan de acción en el plazo de tres meses con las medidas para mitigar los riesgos identificados, así como subsanar las deficiencias que dieron lugar a los mismos, las fuentes de dichos riesgos; complementado con la valoración del órgano interventor de dicho Plan de Acción. En la práctica, se responsabiliza a toda la organización del control interno local — *tone at the top*—.



El balance de cumplimiento de esta obligación es el siguiente, si tomamos los últimos datos de la encuesta presentada en abril de 2023:

- En cuanto a la planificación del control financiero, cumplen con esta obligación, conforme a la información remitida al OCEX, el 100% de las diputaciones provinciales y un 14,46% de los ayuntamientos de Galicia que remiten la información de control interno —23 de 159—, con el siguiente desglose:
 - El 50% de los ayuntamientos de más de 50.000 habitantes.
 - El 33,33% de los ayuntamientos de 20.001 a 50.000 habitantes, y de 10.001 a 20.000 habitantes.
 - El 13% de los ayuntamientos de 5.001 a 10.000 habitantes y el 7% de los ayuntamientos de menos de 5.000 habitantes, con la matización que conlleva en estos casos la aplicación del régimen de control interno simplificado en los que no resulta de aplicación obligatoria la función de control financiero conforme a lo dispuesto en el artículo 40 del RCIL.
- Remiten el informe-resumen un 54,86% de las entidades que informan en relación con el ejercicio del control interno-.
- Ese informe resumen se tramita por el Presidente de la Corporación en el 78,13% de las entidades y a la Intervención General de la Administración del Estado en el 82,29% de los casos.
- Finalmente en cuanto a los Planes de Acción, mecanismo de cierre del sistema, solo se presentan en un 12,50% de las entidades que remiten el informe resumen de los resultados del control interno.

En consecuencia, se constata las debilidades en la aplicación práctica del modelo, es decir, el grado de madurez en la aplicación del modelo está en un estadio inicial de desarrollo, especialmente en los aspectos críticos de transición del modelo.

e) El rol de la «auditoría interna»

Una de las novedades en este ámbito, además de la plena incorporación de las normas técnicas de auditoría y control financiero de la IGAE, es la apertura a la posibilidad de contar con la colaboración de otros órganos públicos o firmas privadas de auditoría, además de la inclusión, no solo de la auditoría de cuentas, sino de la cumplimiento y ya también de la operativa, definida como «el examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización,

programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de la buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas».

Analizando la aplicación práctica de estos preceptos no existen ejemplos de auditorías operativas, más allá de alguna mínima mención incidental, no pudiendo obviarse la evidente labor de acompañamiento y colaboración a desempeñar por los OCEX en este camino (ASOCEX, 2022).

En cuanto a la práctica real, de las entidades obligadas a realizar la auditoría de cuentas a sus entidades vinculadas conforme al artículo 29.3a) del RCIL, incumplen esta obligación un 36,36%, realizándose un 75% de las mismas con medios externos.

f) La gestión de ingresos

Finalmente, en relación con la gestión de ingresos, el 70% de las entidades sustituyen el control de derechos por la toma de razón en contabilidad, de las cuales tres de cada cuatro no efectúan control posterior, lo que conlleva que en la mitad de las entidades que remiten información de control interno no se verifica, en la práctica, un control efectivo de derechos.

5. El control interno local ante el espejo del control interno autonómico

Llegados a este punto, y una vez analizado el «estado real» de situación de la aplicación del modelo de control interno del RCIL, cabría plantearse efectuar un ejercicio de contextualización con la comparativa con la situación del control interno autonómico a través de los informes de un OCEX, en concreto de la Comunidad Autónoma de Galicia.

En el análisis de la última cuenta rendida al Consello de Contas (2023), se sigue reiterando la ausencia de remisión de información cualitativa sobre los reparos, las observaciones e incidencias puestas de manifiesto. En este sentido, solo se dispone de información estadística: de los 235.784 expedientes contables se formularon reparos suspensivos en un 0,16% de los mismos —384— y 1.849 reparos no suspensivos —0,78%. En cuanto al ámbito material de dichos reparos se centran en expedientes relativos a la modificación de convenios, adjudicación de subvenciones por vía de recurso, renuncia de subvenciones, problemas de traspaso de saldos, reajuste de anualidades, libramientos a justificar o anulación de saldos a cierre de ejercicio.

En lo concerniente a la omisión de fiscalización previa, que debe matizarse por la exclusión de facto del 40% del gasto no financiero de la C.A. —gasto sanitario—, se tramitaron 7 expedientes de validación de gastos en 2022 por un importe de 1,4 millones de euros.

Finalmente si, cuando se analizaba el perfil del control interno local, se podría llegar a la conclusión de la no utilización del régimen de fiscalización previa limitada por el efecto limitativo que conlleva la obligación de control financiero posterior, en el caso de la Comunidad Autónoma —aun siendo obligatorio conforme a la Ley de régimen financiero y presupuestario de Galicia—, los gastos sometidos a fiscalización previa limitada no fueron objeto de ninguna fiscalización plena con posterioridad, ni de actuaciones de control financiero *ex post* en áreas de riesgo que no fueron objetivo de fiscalización previa, como la contratación menor o las subvenciones nominativas.

En cuanto a la planificación del control financiero consta la aprobación del Plan de Control financiero y auditoría pública correspondiente al ejercicio 2021, el 10 de marzo de 2022, centrado con especial intensidad en el ámbito de la gestión de fondos europeos.

6. Conclusiones: La colaboración público-pública en el control

Casi treinta y cinco años después de la ratificación por España de la Carta Europea de Autonomía Local, el Congreso de Autoridades Locales y Regionales del Consejo de Europa, en el que están representadas 130.000 autoridades locales y regionales de los 46 Estados Miembros, presentó su tercer «Informe de Seguimiento de la aplicación de la Carta Europea de Autonomía Local en España» (Consejo de Europa, 2021). Entre las recomendaciones destacan la necesaria clarificación del reparto de responsabilidades entre niveles de gobierno, las restricciones impuestas a las entidades locales para complementar la acción de otras Administraciones Públicas, la importancia de transferir competencias con acompañamiento financiero o la necesidad de afrontar el debate de la reforma del sistema de financiación local con un auténtico sistema de nivelación financiera municipal.

Más allá de estas grandes recomendaciones generales, en el informe también se alude al control interno local, de forma esquemática, cuando se refiere a la adecuación de las estructuras administrativas de las entidades locales (artículo 6 de la Carta), se pone de manifiesto el carácter dual del control interno y la transición de modelo que está en curso, cuando se menciona la relevancia de sus funciones en el ámbito de control de la legalidad, pero a la par, en igualdad de condiciones se citan las «managerial functions».

En este trabajo, se ha tratado de realizar un recorrido sobre la transición del modelo en curso del control interno local, desde la experiencia y la práctica del control externo en la aplicación del modelo COSO para su evaluación, hasta la aplicación del modelo del RCIL y su implementación práctica, contextualizándolo con unas notas sobre el estado de situación en una Comunidad Autónoma a la luz de los informes de un OCEX.

Comparación que trata de servir de base a un diagnóstico —las debilidades de la implantación del modelo en la responsabilización del conjunto de la organización con el control interno y en el pilar de la «auditoría interna»— y a una recomendación: resulta imprescindible la colaboración de los OCEX, y no solo, a través de las Guías Prácticas de Fiscalización, sus informes y sus funciones de colaboración a través de la emisión de notas y criterios técnicos en el ámbito de la auditoría —la operativa en el horizonte inmediato—, pero también de formación, en la implantación efectiva del modelo de control interno local.

La IGAE, a la hora de aprobar la adaptación al sector público de las normas internacionales de gestión de la calidad y de la norma internacional de auditoría 220 (Revisada), plantea en sus disposiciones cuarta y quinta la importancia del «proceso de personalización a los órganos de intervención local de acuerdo con el principio de escalabilidad (...)», creando una Comisión de apoyo al sector público local para la implantación. En síntesis, la importancia de la colaboración público-pública también en el control, que se complementa con el trabajo de los OCEX y también de los gobiernos intermedios, con el principio de auditoría única en el horizonte próximo, basado en el riesgo, la fiabilidad del entorno de control interno y la importancia de orientación a resultados. En suma, la transición de un modelo de madurez formal del control interno local a un modelo real y efectivo, de implementación e impactos, adaptado a las realidades locales, coherente y completo.

Bibliografía

- **Arena, M. y Jeppesen, K.K. (2016):** «Practice variation in public sector internal auditing». *European Accounting Review*, pp. 319-345.
- **ASOCEX (2022):** GPF-OCEX-3000 Norma para la auditoría operativa. Referencia: ISSAI 3000 Norma para la auditoría de desempeño. Disponible en: <https://asocex.es/wp-content/uploads/2022/06/GPF-OCEX-3000-v9-6-2022.pdf>. Último acceso el 08/11/2023.
- **Álvarez-Villazón, J.C. (2021):** «El control interno en el sector público local. Limitaciones actuales. Una propuesta de implantación de un modelo efectivo de control interno». *El Consultor de los Ayuntamientos*, 2021. pág. 53.
- **Comisión Europea (2014):** «Evaluación del riesgo de fraude y medidas efectivas y proporcionadas contra el fraude», *Orientaciones para los Estados Miembros y las autoridades responsables de los programas*.
- **Consejo de Europa (2021):** «Monitoring of the application of the European Charter of Local Self-Government in Spain». Disponible en: https://search.coe.int/congress/pages/result_details.aspx?objectid=0900001680a4210d#_Toc56592690. Último acceso el 09/11/2023.
- **Consello de Contas de Galicia (2023):** «Informe de la cuenta general de la Comunidad Autónoma. Ejercicio 2021». Disponible en: [1602022_02_D_Informe_Fiscalizacion_Conta_Xeral_Comunidade_Autonomas_2021_G.pdf](https://contasgalicia.es/1602022_02_D_Informe_Fiscalizacion_Conta_Xeral_Comunidade_Autonomas_2021_G.pdf) (contasgalicia.es). Último acceso el 08/11/2023.
- **GAO (2014):** «Standards for Internal Control in the Federal Government», 2014. Disponible en: [Standards for Internal Control in the Federal Government | U.S. GAO](https://www.gao.gov/products/2014/11/11/Standards-for-Internal-Control-in-the-Federal-Government). Último acceso: 08.11.2023.
- **Pumares Besteiro, J.M. (2020):** «Enfoque de riesgos y prevención de la corrupción diseñado por el Consello de Contas de Galicia. Referencia al control financiero local», *Revista Administración & Ciudadanía*, vol. 15.
- **Rego Vilar, S. (2021):** «El principio de auditoría única y los fondos europeos: del cumplimiento al rendimiento». *Revista de Auditoría Pública*, nº 79, pp. 34-49.
- **Ruiz Sánchez, José María (2018):** «El Real Decreto 424/2017, de 28 de abril: un hito en la evolución del control interno en las entidades locales españolas» *El Consultor nº Especial*, pág. 8.

