



Control Interno

CI/08

Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental

INDICE

- I. Presentación***
- II. Principios***
- III. Normas Generales y Básicas de Control Interno***
- IV. Documentos y Bibliografía Consultados***

Versión	Unidad Proponente	Firmas de conformidad				Aprobación del Contralor	Fecha
2	SCAE 21-09-2000	21-09-00	21-09-00	21-09-00	21-09-00	21-09 CGR-1/070/00	21/09/00



**CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
B O L I V I A**

RESOLUCION N° CGR-1/070/2000

La Paz, 21 de septiembre de 2000

CONSIDERANDO:

Que, por disposición del artículo 23 de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, la Contraloría General de la República es el órgano rector del Sistema de Control Gubernamental y le corresponde emitir las normas básicas de control interno y externo.

Que, el artículo 20 de la precitada Ley N° 1178 establece que corresponde a los órganos rectores fijar los plazos y condiciones para elaborar las normas secundarias o especializadas y la implantación progresiva de los sistemas.

Que, el artículo 18 del Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado mediante Decreto Supremo N° 23215, establece que las normas básicas de control gubernamental interno forman parte integral del control gubernamental y son normas generales de carácter principista que definen el nivel mínimo de calidad para desarrollar adecuadamente las políticas, los programas, la organización, la administración y el control de las operaciones de las entidades públicas.

Que, el precitado artículo 18 establece asimismo que las normas básicas de control interno gubernamental deben ser tomadas en cuenta por el Organismo Rector de los Sistemas de Administración en el diseño y desarrollo de los mismos y por las entidades públicas en la elaboración de la normatividad secundaria.

Que, mediante Resoluciones Nrs. CGR-1/11/91 de 3 de octubre de 1991, CGR-1/018/92 de 30 de septiembre de 1992, respectivamente, se aprobaron las Normas Generales de Control Interno y las Normas Básicas de Control Interno relativas a los Sistemas de Administración Gubernamental, siendo estas últimas objeto de actualización mediante Resolución N° CGR-1/090/96 de 6 de noviembre de 1996.

Que, es necesaria la revisión y actualización de la normatividad de control interno gubernamental vigente.

POR TANTO:

El Contralor General de la República, en ejercicio de las atribuciones conferidas por Ley

RESUELVE:

PRIMERO. Aprobar los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental en todas sus partes, que en calidad de Anexo forman parte de la presente Resolución.

SEGUNDO. Las entidades del sector público aplicarán los principios y normas aprobadas mediante la presente Resolución en la normatividad secundaria que emitan a partir del 1ro de enero de 2001. Por su parte, el "Ministerio de Hacienda considerará estos mismos principios y normas en la actualización de las Normas Básicas de los Sistemas de Administración.

TERCERO. Las Normas Básicas de Control Interno aprobadas por Resolución N° CGR-1/090/96 de 6 de noviembre de 1996 serán aplicadas hasta el 31 de diciembre de 2000; pasado este término quedarán abrogadas.

CUARTO. Se abroga la Resolución N° CGR-1/11/91 de 3 de octubre de 1991.

Regístrese, comuníquese y archívese.



Lic. Marcelo Zalles Barriga
CONTRALOR GENERAL DE LA REPUBLICA

**Principios, Normas Generales y
Básicas de Control Interno
Gubernamental**

INDICE

I. PRESENTACION

I.1 INTRODUCCION

I.2 MARCO LEGAL PARA NORMAR EL CONTROL INTERNO POR LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

I.3 NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

I.4 DECRETO SUPREMO N° 25410

I.5 EVOLUCION DEL CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

I.6 CONCEPTUALIZACION DEL CONTROL INTERNO EN EL PRESENTE DOCUMENTO

I.7 INFORMACION PARA EL USO DEL PRESENTE DOCUMENTO

II. PRINCIPIOS

1000. PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO

1100. NATURALEZA DEL CONTROL INTERNO

1200. CALIDAD DEL CONTROL INTERNO

1300. RESPONSABILIDAD

1400. JERARQUIA DE LOS CONTROLES

1500. CRITERIO Y JUICIO PERSONAL Y PROFESIONAL

III. NORMAS GENERALES Y BASICAS DE CONTROL INTERNO

2000. NORMAS GENERALES Y BASICAS DE CONTROL INTERNO

2100. NORMA GENERAL DE AMBIENTE DE CONTROL

2110. NORMAS BASICAS DE AMBIENTE DE CONTROL

2111. FILOSOFIA DE LA DIRECCION

2112. INTEGRIDAD Y VALORES ETICOS

2113. COMPETENCIA PROFESIONAL

2114. ATMOSFERA DE CONFIABILIDAD

2115. ADMINISTRACION ESTRATEGICA

2116. SISTEMA ORGANIZATIVO

2117. ASIGNACION DE AUTORIDAD Y RESPONSABILIDADES

2118. POLITICAS DE ADMINISTRACION DE PERSONAL

2119. AUDITORIA INTERNA Y COMITES DE CONTROL

2200. NORMA GENERAL DE EVALUACION DE RIESGOS**2210. NORMAS BASICAS DE EVALUACION DE RIESGOS**

- 2211. IDENTIFICACION DEL RIESGO*
- 2212. SISTEMAS DE ALERTAS TEMPRANOS*
- 2213. ESTIMACION DEL RIESGO*

2300. NORMA GENERAL DE ACTIVIDADES DE CONTROL**2310. NORMAS BASICAS DE ACTIVIDADES DE CONTROL**

- 2311. CONTROLES CLAVES*
- 2312. ENFOQUE SISTEMICO DE LAS ACTIVIDADES DE CONTROL*
- 2313. ASEGURAMIENTO DE LA INTEGRIDAD*
- 2314. NATURALEZA GENERICA DE LAS ACTIVIDADES DE CONTROL*
- 2315. ASEGURAMIENTO DE OBJETIVOS FUENTE DE LA ORGANIZACION*
- 2316. MEDIDORES DE RENDIMIENTO*
- 2317. AMBIENTE DE CONTROL DE LOS SISTEMAS INFORMATICOS*
- 2318. PROCEDIMIENTOS PARA EJECUTAR ACTIVIDADES DE CONTROL*

2400. NORMA GENERAL DE INFORMACION Y COMUNICACION**2410. NORMAS BASICAS DE INFORMACION Y COMUNICACION**

- 2411. FUNCIONES Y CARACTERISTICAS DE LA INFORMACION*
- 2412. EL SISTEMA DE INFORMACION*
- 2413. CONTROL DE LA TECNOLOGIA DE INFORMACION*
- 2414. FUNCIONES Y CARACTERISTICAS DE LOS CANALES DE COMUNICACIÓN*

2500. NORMA GENERAL DE SUPERVISION**2510. NORMAS BASICAS DE SUPERVISION**

- 2511. LA FUNCION DE LA SUPERVISION Y SU RELACION CON LA EFICACIA Y EFICIENCIA DEL CONTROL INTERNO*
- 2512. EL PROCESO DE LA SUPERVISION*
- 2513. CARACTERISTICAS DEL SUPERVISOR*
- 2514. AUDITORIAS DEL PROCESO DE CONTROL INTERNO*

2600 NORMA GENERAL DE CALIDAD DEL CONTROL INTERNO

2610 NORMAS BASICAS DE CALIDAD DEL CONTROL INTERNO

2611. MARCO ESTRATEGICO PARA LA GESTION DE LA CALIDAD

2612. ACTIVIDADES DE MEJORAMIENTO CONTINUO

IV. DOCUMENTOS Y BIBLIOGRAFIA CONSULTADOS

V. GLOSARIO

I. PRESENTACION

I. PRESENTACION

I.1 INTRODUCCION

La promulgación de la Ley N° 1178, del 20 de julio de 1990 y su progresiva aplicación están procurando dotar al Estado Boliviano de sistemas modernos de gestión pública, cuya implantación se inició con la emisión y la aplicación de normas generales y básicas de control interno para cada sistema de administración emitidas, en primera instancia, en septiembre de 1992 por la Contraloría General de la República (CGR), las que fueron revisadas y reemplazadas en noviembre de 1996. Posteriormente, el Ministerio de Hacienda (Organo Rector de los Sistemas de Administración) procedió a la emisión de Normas Básicas para cada uno de ellos en la gestión 1995 completándose el proceso en 1998.

Dado el tiempo transcurrido de emitidas las referidas Normas Básicas de Control Interno, se hace evidente la necesidad de una revisión y actualización de las mismas, en atención a las necesidades y dinámicas relacionadas con los siguientes conceptos:

- Evaluación del ambiente y de las actividades de control para la minimización de los riesgos y jerarquización de controles, en el cumplimiento de los objetivos de las entidades del sector público (Informe COSO)
- Administración por objetivos y evaluación de resultados
- Responsabilidad
- Compromiso social en el marco del desarrollo sostenible
- Aseguramiento de la calidad
- Desarrollo científico y tecnológico.

De acuerdo con el Art. 18° del Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado por Decreto Supremo N° 23215, la Contraloría General de la República emite las Normas Básicas de Control Gubernamental Interno, de carácter principista, que deben ser tenidas en cuenta por el Organo Rector de los Sistemas de Administración (Ministerio de Hacienda) en el diseño y desarrollo de los mismos y por las entidades públicas en el desarrollo de la normativa secundaria.

Las Normas Básicas de Control Interno Relativas a los Sistemas de Administración Gubernamental, fueron emitidas y aprobadas, en su primera versión, por la CGR, mediante Resolución N° CGR-1/018/92, del 30 de septiembre de 1992 y abrogadas por la Resolución N° CGR-1-090/96, del 6 de noviembre de 1996, la cual a su vez aprueba las Normas Básicas de Control Interno (NBCI), en su segunda versión, las que fueron revisadas para emitir el presente documento. Este proceso de revisión y actualización periódica se impone por la propia dinámica del accionar del Estado.

De acuerdo con el Art. 60° del citado Reglamento, la CGR, como Organo Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado (de conformidad con la Ley N° 1178), tiene atribuciones para normar el control interno y externo del sector

público. En este contexto, el concepto de control involucra tanto al control interno como al externo, de forma tal que ambos se constituyen en el control global para preservar los objetivos definidos en el Art. 1° de la Ley N° 1178.

El presente documento trata del control interno, que involucra a todos los integrantes de una organización en todas las fases de los procesos necesarios para su gestión, bajo la responsabilidad de la dirección superior. En tal sentido, se diferencia del control externo, que es una acción posterior, independiente e imparcial, cuyo objeto es la organización en su conjunto y los resultados que produce, para lo cual califica los sistemas de administración y control interno, opina sobre la confiabilidad de los registros contables y operativos, dictamina sobre la razonabilidad de los estados financieros y evalúa el nivel de eficacia, economía y eficiencia de las operaciones concluidas.

I.2 MARCO LEGAL PARA NORMAR EL CONTROL INTERNO POR LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA (LEY N° 1178 Y REGLAMENTO PARA EL EJERCICIO DE LAS ATRIBUCIONES DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, APROBADO POR D.S. N° 23215)

El Art. 13° de la Ley N° 1178 establece que el Control Gubernamental estará integrado por el Sistema de Control Interno, compuesto por instrumentos de control previo y posterior y el Sistema de Control Externo Posterior.

El Art. 23° de la referida Ley establece que la Contraloría General de la República es el órgano rector del Sistema de Control Gubernamental, el cual se implantará bajo su dirección y supervisión; emitirá las normas básicas de control interno y externo; evaluará la eficacia de los sistemas de control interno; realizará o supervisará el control externo realizado por firmas o profesionales calificados e independientes, contratados a esos fines.

El Art. 3° del Reglamento aprobado por el D.S. N° 23215, detalla las atribuciones conferidas a la Contraloría General de la República por la Ley N° 1178, entre ellas la atribución de elaborar y emitir la normatividad básica de Control Gubernamental Interno y Posterior Externo.

En concordancia con lo anterior, el Art. 18° del citado Reglamento determina que las Normas Básicas de Control Gubernamental Interno son emitidas por la Contraloría General de la República, forman parte integral del control gubernamental y son normas generales de carácter principista que definen el nivel mínimo de calidad para desarrollar adecuadamente las políticas, los programas, la organización, la administración y el control de las operaciones de las entidades públicas. Establece, además, que estas normas deben ser tenidas en cuenta por el órgano rector de los Sistemas de Administración en el diseño y desarrollo (implantación, evaluación y actualización) de los mismos y por las entidades públicas en la elaboración de la normatividad secundaria, esto es, los reglamentos, manuales, instructivos o guías emitidos por los ejecutivos y aplicados por las propias entidades.

I.3 NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

A fin de cumplir, entre otros, con los incisos a) y e) del Art. 3° y el Art. 19° del Reglamento aprobado por el D.S. N° 23215, referidos a la normatividad y ejercicio del control externo posterior, el cual se aplica por medio de la auditoría externa de las operaciones ya ejecutadas por una entidad, la Contraloría General de la República ha emitido las Normas de Auditoría Gubernamental las cuales establecen, en su numeral 223, las consideraciones básicas a ser tenidas en cuenta al evaluar el control interno de una entidad durante el proceso de una auditoría externa.

Al respecto, el citado numeral 223 establece lo siguiente:

223.02 El control interno es un proceso efectuado por la dirección y todo el personal, diseñado con el objeto de proporcionar una seguridad razonable para el logro de objetivos institucionales.

Comprende el plan de organización, incluyendo la Unidad de Auditoría Interna, todos los métodos coordinados y procedimientos adoptados en la entidad para promover la eficacia y la eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y de gestión, así como el cumplimiento de las políticas gerenciales, las disposiciones legales aplicadas y las obligaciones contractuales.

223.03 El control interno está conformado por cinco componentes que interactúan entre sí y se encuentran integrados al proceso de gestión; ambiente de control; evaluación de riesgo; actividades de control; información y comunicación; y monitoreo.

I.4 DECRETO SUPREMO N° 25410

El 8 de junio de 1999, el Poder Ejecutivo promulgó el D.S. N° 25410, el cual fortalece el cumplimiento de la Ley N° 1178. El mencionado decreto en sus Arts. 5° al 10°, introduce elementos nuevos que contribuirán al logro de los objetivos de gestión anual, a través del compromiso que asumirá la máxima autoridad ejecutiva de cada institución pública ante el Presidente de la República, para cumplir dicho cometido.

Tanto el D.S. N° 25410 como la Ley N° 1178, pretenden un mismo objetivo, que es el de promover una gestión pública orientada a resultados, destinados al cumplimiento de los Planes y Políticas de Desarrollo Nacional.

I.5 EVOLUCION DEL CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

Con el objeto de facilitar la comprensión del concepto de control interno en el sector público, aplicado en la elaboración de estas normas, es necesario desarrollar sucintamente la evolución del concepto de control interno en la profesión a través del tiempo. Esto permitirá observar y evaluar el por qué de ciertas precisiones aceptadas en la actualidad

Al respecto, el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificantes (AICPA), en una declaración emitida el 29 de octubre de 1958, que se transcribe en el Statement on Auditing Standards 1 (SAS 1), define al control interno de la siguiente manera: “El Control Interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia”.

Adicionalmente, el citado Comité estableció que el Control Interno se componía de dos categorías de controles:

- contables, relacionados directamente con la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros y
- administrativos, relacionados con la eficiencia de las operaciones, la adhesión a las políticas gerenciales y que, por lo común, sólo tienen que ver indirectamente con los registros financieros.

Como puede observarse, esta concepción del control interno tan sólo daba indicios acerca de su composición y de su posible finalidad. Por lo cual, ciertos interrogantes quedaban sin respuesta. Entre ellos podemos citar los siguientes:

- a) cuál era la relación entre las actividades de control y los objetivos de una organización;
- b) quién o quiénes eran los responsables del control y
- c) qué relación existía entre el proceso administrativo y el control.

Como consecuencia de lo expuesto, el citado Comité emitió una definición revisada del control administrativo señalando que: “El control administrativo incluye, pero no se limita, al plan de organización y los procedimientos y registros que están relacionados con el proceso de toma de decisiones, conducente a la autorización de transacciones por la gerencia. Tal autorización es una función de la gerencia directamente asociada con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones”.

Esta definición, si bien aproximaba una respuesta a los interrogantes antes planteados, era difusa, lo cual llevó a profesionales de la administración a formular mayores precisiones al

respecto. En tal sentido, la profesión, dentro del ámbito de la planificación estratégica, estableció que el control administrativo es el proceso mediante el cual los directivos aseguran la obtención de recursos y su utilización efectiva, eficiente y económica en el logro de los objetivos de la organización.

Como puede observarse, aquí se remarcan algunos conceptos básicos del control interno, aunque referidos solamente al control administrativo:

- a) es un proceso; esto es, el control interno no debe verse como un sistema o conjunto de componentes;
- b) el control interno es responsabilidad de los directivos; es decir, de la máxima autoridad ejecutiva de la organización y
- c) el control interno debe permitir asegurar (agreguemos razonablemente), el logro de los objetivos de la organización.

Por otra parte, desde la problemática de las funciones administrativas, establece que “el control”, al incluir la vigilancia activa de las operaciones para mantenerlas dentro de límites definidos es, en términos generales, una continuación de las tres funciones fundamentales de la administración: planificar, ejecutar y supervisar. Como se ve, esta posición remarca ciertos aspectos claves:

- el control interno, aquí llamado “el control”, es un proceso o cadena de actividades, inherentes a la gestión e integrado a los demás procesos básicos de la misma;
- al estar incluido dentro de las funciones de la administración en todas sus etapas, es responsabilidad de todos y cada uno de los componentes de la organización, pero constituye una responsabilidad indelegable del máximo ejecutivo, tal cual lo establece la Ley N° 1178.

Adicionalmente, es de hacer notar que la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Supremas (INTOSAI) estableció que el control interno puede ser definido como el plan de organización y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, tendientes a ofrecer una garantía razonable de que se cumplen los siguientes objetivos principales:

- promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada;
- preservar el patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades;
- respetar las leyes y reglamentaciones, como también las directivas y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma y

- obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.

Los lineamientos del INTOSAI, referidos al control interno agregan que incumbe a la autoridad superior la responsabilidad en cuanto al establecimiento de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como, su revisión y actualización periódica, lo cual está prevista en la Ley N° 1178 en sus Arts. 13, 14 y 15.

Como consecuencia de esta búsqueda de una definición precisa del concepto de control interno, debida no sólo a una cuestión meramente formal, sino también y principalmente a la necesidad de precisar las responsabilidades ante graves situaciones de hecho ocurridas durante el ejercicio profesional, en 1985, una comisión senatorial de los Estados Unidos de Norte América, la Treadway Commission, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, creó el Committee of Sponsoring Organizations (COSO), constituido por representantes de las siguientes organizaciones:

- American Accounting Association (AAA),
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),
- Financial Executive Institute (FEI),
- Institute of Internal Auditors (IIA) y el
- Institute of Management Accountants (IMA),

con el objeto de emitir un informe en el cual se definiera un nuevo marco conceptual del control interno, integrador de las definiciones y conceptos preexistentes, de modo tal que las organizaciones públicas y privadas, la auditoría interna y externa, los niveles académicos y legislativos, cuenten con un marco conceptual común, que satisficiera las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados. La redacción de este informe, llamado “Informe COSO”, fue encomendado a Coopers & Lybrand, siendo publicado en 1992.

I.6 CONCEPTUALIZACION DEL CONTROL INTERNO EN EL PRESENTE DOCUMENTO

El resultado del trabajo del Comité, antes referido, se define en el siguiente concepto de control interno:

“El Control Interno es un proceso compuesto por una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión, integradas a los procesos básicos de la misma e incorporadas a la infraestructura de la organización, bajo la responsabilidad de su consejo de administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por éstos y por todo el personal de la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afectan las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas, así como las iniciativas de calidad establecidas”.

La visión brindada por esta definición es la adoptada como sustento de los Principios y Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental desarrollados más adelante, en total coincidencia con lo establecido en materia de control gubernamental por la Ley N° 1178.

I.7 INFORMACION PARA EL USO DEL PRESENTE DOCUMENTO

La organización y estructura del presente documento responde a criterios fundamentados en diferenciar la naturaleza del control interno de las entidades públicas y de sus recursos humanos, con la orientación hacia el logro de objetivos institucionales concordantes con la estrategia, en un marco de calidad, contemplando los postulados de la Ley N° 1178.

Desde este punto de vista, la naturaleza del control interno radica en el diseño e implantación de actividades, que aseguren la minimización de los riesgos en el cumplimiento de los objetivos institucionales, en un ambiente de control adecuado, contemplando una jerarquía acorde con la establecida para la estructura organizativa. Este proceso de control debe ser desarrollado y ejecutado, por personal en pleno ejercicio del criterio y juicio profesional, respetando el concepto básico de responsabilidad y para el aseguramiento y mejoramiento continuo de la calidad.

Del enfoque precitado, resultan los siguientes principios, entendidos como razón o idea fundamental, consensuada y aceptada profesionalmente, para orientar la concepción del proceso de control interno:

- Naturaleza de control interno
- Calidad de control interno
- Responsabilidad
- Jerarquía de los controles
- Criterio y juicio personal y profesional

Los principios señalados, fueron los parámetros básicos que orientaron a la Contraloría General de la República, órgano rector del Sistema de Control Gubernamental, para formular las normas establecidas en el presente documento.

Las normas generales, se han desarrollado según los componentes del proceso de control interno, definidos en el informe coso y contemplando la gestión de la calidad, en consecuencia se refieren al:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión
- Calidad

Las referidas normas deben entenderse como reglas que, sobre la base de los principios y con una vigencia temporal, establecen los aspectos a los que se debe ajustar el proceso de control interno el cual forma parte integrante del control gubernamental.

En cuanto a las normas básicas, tienen como fin, como reglas derivadas de cada una de las normas generales, contribuir al mejor entendimiento de estas últimas y posibilitar el diseño, implantación y funcionamiento del proceso de control interno en las organizaciones públicas.

Tanto los principios, como las normas generales y básicas han sido formulados destacando sus postulados básicos “en negritas y sombreado”, complementadas con las justificaciones de dichos postulados y las ampliaciones necesarias para su mejor interpretación.

En cuanto al ordenamiento temático, se ha utilizado la numeración de cuatro dígitos, donde la sección 1000 comprende a los principios y la sección 2000 a las normas generales y básicas

En lo que respecta a los principios y a las normas generales se los han diferenciado por medio del segundo dígito.

Las normas básicas están numeradas correlativamente a partir del cuarto dígito, empezando por el número 1.

Ejemplo: 1000 PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO
2000 NORMAS GENERALES Y BASICAS DE CONTROL INTERNO

2100 NORMA GENERAL DE AMBIENTE DE CONTROL
2110 NORMAS BASICAS DE AMBIENTE DE CONTROL
2111 Integridad y valores éticos

El cuerpo normativo esta complementado con la sección IV Documentos y bibliografía consultados y la sección V Glosario

II. PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO

1000. PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO

1100. NATURALEZA DEL CONTROL INTERNO

El control interno gubernamental constituye un proceso integrado a todos los procesos, técnicos y administrativos, que conforman el accionar de las organizaciones públicas hacia el logro de sus objetivos específicos en concordancia con los planes generales de gobierno.

El logro de objetivos implica hacerlo no sólo en términos de efectividad, sino con la economicidad que optimice, razonablemente, la relación costo/beneficio y la calidad de los productos y/o servicios.

El logro de objetivos debe complementarse con el reflejo transparente de los hechos económicos derivados del accionar de las organizaciones públicas. En tal sentido, el control interno procura preservar la confiabilidad de la información económica, financiera y presupuestaria, que permita responder por la captación y la aplicación de los recursos públicos, así como de la información de gestión.

La transparencia se enmarca, asimismo, en el cumplimiento de la legislación y normatividad específica aplicables a las actividades de cada organización pública en particular.

El control interno, lejos de ser un fin en sí mismo que interfiera el accionar de las organizaciones, es un medio más para el logro de objetivos. Por lo tanto, debe entenderse como un proceso que, bajo la responsabilidad indelegable de la dirección superior, es ejecutado por ella misma y por todos y cada uno de los integrantes de la organización.

El marco integrado de control consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión

En los procesos de control interno, el ambiente de control es un reflejo del espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de sus integrantes, la responsabilidad con que asumen sus actividades y la importancia que le reconocen al control interno.

Sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente reinante que se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos. Simultáneamente se capta la información relevante y se realizan las comunicaciones

pertinentes, dentro de un proceso supervisado y corregido de acuerdo con las circunstancias.

Por otra parte, debe remarcarse el dinamismo propio del proceso de control interno. Así, la evaluación de riesgos no sólo influye en las actividades de control, sino que puede también poner de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y la comunicación.

No se trata de un proceso en serie, en el que un componente incide exclusivamente sobre el siguiente, sino que es interactivo multidireccional, en tanto cualquier componente puede influir y de hecho lo hace, en cualquier otro.

En el campo de la gestión, las unidades operativas y cada agente de la organización conforman secuencialmente un esquema orientado a los resultados que se buscan y la matriz constituida por ese esquema es a su vez cruzada por los componentes del control interno.

En suma, el control interno procura orientar las acciones, en forma sistemática, hacia objetivos predeterminados, minimizando los riesgos y previniendo o detectando los desvíos que alteren la coherencia entre acciones y objetivos.

1200. CALIDAD DEL CONTROL INTERNO

Los procesos de diseño, implantación, funcionamiento y seguimiento del control interno de los entes públicos deben ajustarse a y orientarse hacia el concepto de calidad.

Se entiende por calidad al conjunto de características del control interno, que le confieren la aptitud para satisfacer las necesidades establecidas e implícitas.

Son necesidades establecidas las que coadyuvan al logro de los objetivos institucionales minimizando los riesgos inherentes y son implícitas las vinculadas con la responsabilidad, el aseguramiento de la calidad, la jerarquización de los controles y el desarrollo del criterio y juicio profesional.

Dichas necesidades deben ser expresadas en términos de los requisitos cuantitativos y cualitativos del control interno a fin de permitir tanto su ejecución como su examen. De este modo, se debe asegurar que toda actividad de control interno conduzca a concluir sobre la conformidad o no del cumplimiento de las referidas necesidades establecidas e implícitas.

En el contexto indicado todas las actividades de control interno deben coadyuvar al aseguramiento de la calidad. Para ello, su ejecución debe responder a reglas predeterminadas y específicas y constituir una actividad conciente para el responsable de la misma. Además, deben existir actividades de evaluación periódica e independiente, bajo la responsabilidad de la dirección superior, para determinar si las actividades de control vigentes permiten obtener la conformidad antes señalada; dicha evaluación debe contemplar la verificación y validación de los controles. Ello implica confirmar mediante examen y obtención de evidencia objetiva que los controles se ejecutan conforme a su diseño (verificación) y que sus objetivos predeterminados se logran por cuanto operan efectivamente (validación).

Para asegurar la calidad y efectividad del control interno, se requiere analizar los resultados que generan las actividades de control para retroalimentar en forma continua a la dirección superior, aportándole los elementos suficientes para la toma de decisiones correctivas de las causas de los desvíos encontrados o, en su caso, redefinir la propia actividad de control. Este proceso implica el uso de sistemas de comunicación eficientes.

1300. RESPONSABILIDAD

Es la obligación y la actitud de todo servidor público, con independencia de su jerarquía dentro de una organización, de rendir cuentas por el destino de los recursos públicos que le fueron confiados, del rendimiento de su gestión y de los resultados logrados, no sólo por una responsabilidad conferida, resultante del cargo ocupado, sino por la responsabilidad social asumida y convenida al aceptar un cargo público, lo cual implica, ineludiblemente, brindar una total transparencia a los actos públicos y sus efectos.

Esto significa disponer de información útil, oportuna y confiable de la gestión pública y de sus resultados, para su análisis y evaluación por parte de los máximos ejecutivos de la propia organización, de los que ejercen tuición y control gubernamental sobre ella y, dentro del marco de la legislación vigente, la sociedad en su conjunto.

La transparencia es la característica esencial de la responsabilidad del sector público.

La responsabilidad, en los términos antes señalados, tiende a enfatizar la mejora permanente de la gestión pública y sus resultados, en beneficio de la sociedad.

1400. JERARQUIA DE LOS CONTROLES

El control interno, por ser un proceso, se conforma por un encadenamiento de acciones particulares de los recursos humanos en todos los niveles de las organizaciones públicas que, además de sus interrelaciones funcionales, se articulan en una relación de jerarquía en concordancia con dichos niveles.

La existencia efectiva del control interno presupone un marco de jerarquía superior, constituido por la orientación y el enfoque de la dirección superior hacia el control. Esta actitud pro control interno además de integrar el mismo, es una condición necesaria para potenciarlo, contribuyendo a configurar un ambiente positivo de control, asegurado mediante una jerarquía de controles (denominados directos), más abajo especificados.

Un segundo elemento es la propia estructura organizacional. En tanto esta resulte de un análisis de las funciones y actividades necesarias para el logro de los objetivos institucionales, tendrá sentido el quehacer diario de cada integrante de la organización. Adicionalmente, el diseño de la estructura debe considerar la adecuada oposición de intereses, que se logra a través de la relación entre los productores y usuarios internos de la organización en el cumplimiento de las metas específicas que a cada uno les compete.

La conformación de la estructura debe considerar, asimismo, una división de los procesos agrupándolos en operacionales y administrativos; de forma tal que los diferentes procesos no concentren tareas que impliquen riesgos para el ambiente de control. Así, se procura independizar la autorización, por ejemplo, de la prestación o contratación de un servicio, del registro de la cuenta por cobrar o pagar, el movimiento financiero y su control posterior.

Dados los dos elementos de entidad superior antes descritos (orientación de la dirección superior hacia el control y el diseño de la estructura organizacional para el logro de los objetivos institucionales) se ubican luego una serie de controles que pueden agruparse en dos grandes categorías con su respectivo orden jerárquico: los **controles directos** y los **controles generales**.

Entre los **controles directos** se ubican los siguientes, en el orden jerárquico enumerado:

- a) **gerenciales**, ejercidos por la dirección superior, que no participa en el procesamiento de las transacciones, mediante los cuales reúne la evidencia del modo en que monitorea las operaciones para evaluar permanentemente la gestión; ejemplos típicos son la formulación y seguimiento de la programación de las actividades y de su expresión monetaria, constituida por el presupuesto y los informes de excepción;
- b) **independientes**, ejercidos por integrantes de la organización o personas independientes de ella, que no participan directamente del proceso de las transacciones objeto de control; entre estos controles están las conciliaciones entre

datos de distinta fuente de información, las confirmaciones solicitadas a terceros, los recuentos físicos de bienes o valores y las revisiones selectivas practicadas por las unidades de auditoría interna y los exámenes de auditoría externa; todos ellos generan informes para la gerencia, en especial los de excepción;

- c) **de procesamiento**, ejercidos por los propios ejecutores de las actividades organizacionales y de los procesamientos de información incorporados a los mismos procesos, para garantizar básicamente la adecuación de las operaciones y la integridad y exactitud en la captación de los datos necesarios; la elaboración de informes de recepción de bienes o servicios, el depósito íntegro de cobranzas y la aprobación de la documentación de respaldo, previamente a cada desembolso, son ejemplos de este tipo de controles.

Los **controles generales** comprenden los aspectos inherentes a la estructura organizacional, el control por oposición de intereses, la segregación de funciones y la salvaguarda de activos.

La jerarquía de los controles debe concebirse considerando la dimensión de la organización, resultando necesario en las más pequeñas el accionar de los controles gerenciales para contrarrestar los riesgos derivados de la imposibilidad práctica de alcanzar íntegramente la segregación de funciones.

En la situación límite de estructuras mínimas (como las Alcaldías de provincia con limitaciones estructurales), se torna imprescindible el desarrollo gerencial del máximo ejecutivo y de sus colaboradores y, como reaseguro, se debe ejecutar el control externo posterior que deberá considerar el marco de acción en que se ejecutaron las actividades objeto del examen. En cambio, en organizaciones grandes se debería reforzar el recurso de la rotación del personal entre los diferentes puestos, para minimizar el riesgo de interferencias de relaciones interpersonales, que desvirtúen la segregación formal de funciones, la oposición de intereses y la asignación de responsabilidades.

Los controles de salvaguarda de activos comprenden todas aquellas medidas destinadas al resguardo y seguridad de los bienes, su existencia física y su estado de utilización, abarcando también las relacionadas con niveles autorizados de acceso a los sistemas informáticos y sus copias de seguridad y a los lugares de almacenamiento o archivo.

1500. CRITERIO Y JUICIO PERSONAL Y PROFESIONAL

En toda organización pública la existencia de un marco estratégico sistematizador y normativo de las decisiones y operaciones debe entenderse en un sentido positivo. Estos elementos no deben constituirse en interferencias para la dinámica del rendimiento, razón por la cual la aplicación del criterio con base en el sentido común y el juicio personal y profesional para la revisión permanente de las regulaciones, deben ser reconocidos cuando resulten necesarios para el logro de los objetivos institucionales, bajo el concepto de eficiencia.

La normatividad que regula las actividades de las diferentes unidades organizacionales es necesaria para reducir la discrecionalidad individual, orientar la ejecución de las tareas y el rumbo general de las instituciones. Sin embargo, la dirección superior debe estar conciente de las deformaciones de la normatividad que, por el transcurso del tiempo, la resistencia al cambio y la falta de actitudes de compromiso con la función y el servicio, burocratizan en extremos negativos el accionar al transformarse en un fin en sí misma perjudicando la calidad del servicio.

El contrapeso para este fenómeno organizacional en el sector público debe constituirlo un ambiente de confianza y de respeto por las iniciativas individuales, impulsado por la dirección superior. No existen normas perfectas que puedan entenderse como verdades inalterables e inmutables, de modo que el espacio para el criterio y juicio personales debe preservarse como un componente esencial del control interno, en tanto se orienten al mejor cumplimiento de los objetivos en términos de eficiencia y calidad y no afecten disposiciones legales de orden superior.

III. NORMAS GENERALES

Y

BASICAS

DE CONTROL INTERNO

2000. NORMAS GENERALES Y BASICAS DE CONTROL INTERNO

Los componentes interrelacionados del control interno, en el marco de los principios antes enunciados e integrados al proceso de gestión, devienen por su propia naturaleza en las Normas Generales y Básicas de Control Interno.

2100. NORMA GENERAL DE AMBIENTE DE CONTROL

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son, por lo tanto, determinantes de las conductas y los procedimientos organizacionales.

Entre los factores que inciden en el ambiente de control tiene fundamental importancia la actitud asumida con respecto al control interno por la dirección superior, la gerencia y los demás miembros de la organización, así como la organización gerencial y el marco para el control gerencial.

La naturaleza de esa actitud fija el tono de la organización y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto.

El ambiente de control constituye la conjunción de medios, operadores y reglas predefinidas, influidas por varios factores, para el establecimiento y fortalecimiento de políticas y procedimientos, así como el desarrollo de acciones efectivas para el logro de los objetivos organizacionales.

Entre los principales factores antes mencionados, del ambiente de control, se ubican:

- la filosofía y estilo de la dirección y la gerencia,
- la integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos,
- la estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimientos,
- las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal,
- el grado de documentación de políticas y decisiones y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento y
- en las organizaciones que lo justifiquen, la existencia de unidades de auditoría interna con suficiente grado de independencia y calificación profesional, así como comités de auditoría y control y de evaluación de la calidad del desempeño institucional.

El ambiente de control resultante será tan bueno como lo sean los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo y excelencia de éstos hará, en ese mismo orden, a la fortaleza o debilidad del ambiente que generan y a la calidad del desempeño de la organización. Consecuentemente, las Normas Básicas de Ambiente de Control derivan de los referidos factores.

2110. NORMAS BASICAS DE AMBIENTE DE CONTROL

2111. Filosofía de la dirección

La filosofía y el estilo de la dirección superior deben caracterizarse por la transparencia de la gestión, la actitud abierta hacia el aprendizaje y las innovaciones, la claridad en el proceder para la resolución ejecutiva de los conflictos, la habilidad para la negociación efectiva, actitudes personales de integridad que se manifiesten en el accionar para la resolución de problemas, equidad en los juicios, la voluntad de medición del desempeño y los resultados con una visión realista y ecuánime. Todas estas características deben complementarse con el interés de la dirección superior por un control interno efectivo.

La dirección superior debe tener como valor esencial al control interno y transmitir a todos los niveles de la organización, de manera explícita, contundente y permanente, su compromiso con el mismo.

La dirección superior debe hacer comprender a todo el personal, por medio de su accionar, que las responsabilidades de control interno deben asumirse con seriedad, que cada miembro cumple un rol importante dentro de la organización y que cada rol está relacionado con los demás. Este ejemplo de la actitud hacia el control interno suscita en el personal una actitud positiva hacia el mismo.

De esta forma, el personal se desempeñará en un ambiente que le facilite tanto la comprensión y respeto por el control interno, como la motivación para la sugerencia de medidas que fomenten su perfeccionamiento.

2112. Integridad y valores éticos

La dirección superior debe procurar suscitar, difundir, internalizar y vigilar la observancia de principios y valores éticos de honestidad personal, integridad, imparcialidad, probidad, transparencia, responsabilidad, responsabilidad y eficiencia funcionaria, que constituyan un sólido fundamento moral para la conducción de la organización, orientada hacia la calidad del servicio a la comunidad.

Dichos principios y valores éticos son esenciales para el ambiente de control y pertenecen a una dimensión moral y conducta individual; por lo tanto, van más allá del mero cumplimiento de las leyes, decretos, reglamentos y otras disposiciones normativas.

El desarrollo de estos principios y valores conforma una cultura organizacional definida, de forma tal que la misma perdure más allá de los cambios en las personas que ocupan temporalmente funciones de conducción. Estas personas, en pleno conocimiento de la cultura organizacional, deben preservar los valores fundacionales y contribuir a su fortalecimiento en el marco dinámico de la realidad de la organización y su entorno.

En la creación de una cultura apropiada a estos fines juega un papel principal la dirección superior, la que, con su ejemplo, contribuirá a fortalecer el ambiente de control.

2113. Competencia profesional

Los procesos de captación, evaluación del desempeño, capacitación, retribución y promoción o desvinculación de los recursos humanos en las organizaciones públicas deben reconocer como elemento esencial la competencia profesional, acorde con las funciones y responsabilidades asignadas.

El personal de la administración pública presta sus servicios exclusivamente a los intereses generales de la comunidad. Consecuentemente, debe caracterizarse por poseer un nivel de competencia que le permita comprender la importancia del desarrollo, implantación y mantenimiento de procesos de controles internos apropiados, con independencia de cualquier otro interés particular o sectorial.

Todos los servidores públicos, sean estos directivos, ejecutivos u operativos deben contar con un nivel de competencia profesional ajustado a sus responsabilidades.

La dirección superior debe especificar el nivel de competencia requerido para los distintos niveles y puestos de la organización, así como para las distintas tareas y expresarlo en términos de requerimientos de conocimientos y habilidades.

Los procesos de reclutamiento, selección, contratación, capacitación, evaluación del desempeño, retribución, promoción o despido, deben asegurar la implantación de procedimientos que reconozcan y valoricen los aportes concretos del personal al mejor desarrollo de la organización.

El proceso de control interno, integrado a los demás procesos de la organización, operará más eficazmente en la medida que exista personal competente que comprenda los principios del mismo.

2114. Atmósfera de confiabilidad

El proceso de control interno requiere, para su mejor funcionamiento que se efectivice su integración a todos los procesos organizacionales. A ese propósito contribuye la atmósfera de confianza derivada de la difusión de la información necesaria, la delegación de funciones, la adecuada comunicación y las técnicas de trabajo participativo y cooperativo.

La dirección superior es responsable de generar y fomentar una atmósfera de mutua confianza para respaldar el flujo de información entre la gente y su desempeño eficaz hacia el logro de los objetivos de la organización.

Dicha atmósfera puede ser alcanzada a través de las buenas comunicaciones, las que a su vez se logran poniendo a disposición de todo el personal toda la información necesaria para el mejor desempeño de sus funciones. Esto significa que deben existir líneas abiertas de comunicación, habilidad para escuchar por parte de la dirección superior y una circulación de la información multidireccional (ascendente, descendente y transversal).

La mencionada atmósfera de confiabilidad debe facilitar la existencia de mecanismos para la retroalimentación permanente que contribuya al mejoramiento de la calidad. Esto implica que todo asunto trascendente, que interfiera el buen desempeño organizacional, pueda no sólo ser detectado sino también transmitido oportunamente, por los canales de comunicación antes mencionados.

Estos objetivos son difícilmente alcanzables en un ámbito de administración tradicional caracterizada por concentrar información, no delegar funciones ni generar espacios participativos, que el proceso de control interno requiere para su mejor funcionamiento.

2115. Administración estratégica

Las organizaciones del sector público requieren, para su administración y control efectivos, la formulación sistemática y correlacionada de sus objetivos estratégicos y su plan respectivo. De este plan se derivan los objetivos de cada gestión, la programación de operaciones y sus metas asociadas, expresadas monetariamente en el presupuesto anual. Todas estas actividades deben ser formuladas de modo concordante con los planes y políticas establecidos por el Sistema Nacional de Planificación (SNP), las Normas del Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP), las Directrices del Sistema de Presupuesto, su propia misión y el análisis pormenorizado de situación y del entorno. Asimismo, dichas actividades deben diseñarse para coadyuvar al cumplimiento de los componentes de la administración estratégica antes mencionados. Como toda actividad de planificación requiere seguimiento y evaluación permanente.

En una organización sin administración estratégica, el control interno carecería de sus fundamentos más importantes y sólo se limitaría a la verificación del cumplimiento de ciertos aspectos formales.

El análisis de situación y del entorno se concreta considerando los resultados logrados, los hechos que implicaron desvíos a las programaciones precedentes, identificando las necesidades emergentes para satisfacer las demandas presentes y futuras de los usuarios y los recursos disponibles, en un marco de calidad.

Los productos de todas las actividades mencionadas de formulación, cumplimiento, seguimiento y evaluación, deben plasmarse en documentos oficiales a difundirse entre todos los niveles de la organización y a la comunidad en general.

2116. Sistema organizativo

Toda organización pública requiere desarrollar y actualizar la estructura organizativa que mejor contribuya al cumplimiento de sus objetivos y a la consecución de su misión.

A tales efectos deberá efectuar un análisis para determinar la estructura organizativa que mejor contribuya al logro de los objetivos fijados en los Programas de Operación Anuales. Este análisis es retrospectivo y prospectivo. Ello implica analizar la calidad de los servicios o bienes proporcionados en el pasado y la satisfacción de los usuarios, la efectividad de los procesos operativos y la velocidad de respuesta institucional a los cambios internos y externos. Estos elementos junto a la identificación de las necesidades y los recursos para satisfacerlas a futuro, contribuyen a la prospección de los ajustes necesarios de la estructura organizativa, incluyendo las unidades y áreas existentes así como los canales de comunicación y coordinación, tomando en cuenta los objetivos establecidos para cada gestión.

La referida prospección comprende los recursos humanos y materiales los cuales requieren, para los primeros, definiciones acerca de normas y procesos de programación de puestos, contratación y asignación de funciones del personal necesario para cubrir los puestos de las unidades organizacionales. Con respecto a los recursos materiales se deberá programar la contratación de los bienes y servicios requeridos para la gestión así como la estructura de soporte para la administración de tales bienes y servicios, incluyendo la programación y administración de los recursos financieros.

Todas las transacciones y hechos económicos deben ser registrados y controlados por medio de sistemas de procesamiento de información que se ajusten a los lineamientos de la contabilidad gubernamental, integrando las presupuestarias, financieras y patrimoniales.

Esta actividad recurrente se debe complementar con análisis coyunturales durante el desarrollo de cada gestión a fin de actuar oportunamente sobre los factores organizativos y externos que interfieran el logro de los objetivos.

Sobre la base de este análisis, las instituciones públicas deben diseñar o rediseñar su estructura orgánica, identificando las necesidades de los usuarios, los bienes o servicios que satisfagan esas necesidades, estableciendo los procesos, las unidades y áreas que realizarán las operaciones, el tipo y grado de autoridad de estas unidades y áreas y su ubicación en los niveles jerárquicos, los canales y medios de comunicación, así como las instancias de coordinación interna e interinstitucional que resulten apropiadas. El resultado de toda esta labor deberá formalizarse en manuales de organización y funciones, organigramas y manuales de procesos.

La dimensión de la estructura organizativa estará en función de la naturaleza y volumen de las actividades.

2117. Asignación de autoridad y responsabilidades

El ambiente de control se fortalece en la medida en que los recursos humanos de una organización pública conocen con propiedad sus deberes y responsabilidades, situación que los posiciona mejor para utilizar su propia iniciativa al enfrentar la solución de problemas, actuando en el marco delimitado por su autoridad.

Un elemento importante, para la eficiencia del control interno, es que todo el personal de la administración pública (de nivel ejecutivo o no), asuma su responsabilidad y responsabilidad funcionarias, por las cuales cada uno de ellos es responsable de sus actos y de rendir cuenta de los mismos y, en el caso de los ejecutivos, de informar, además, sobre los resultados de su gestión lo cual significa responder ante sí mismos y terceros.

Si bien existe una nueva tendencia de derivar autoridad hacia los niveles inferiores, de manera que ciertas decisiones sean tomadas por quienes están más cerca de la operación, es necesario implantar el límite de la delegación, puesto que se debe delegar tanto y cuando sea necesario pero, solamente, para aumentar la probabilidad de alcanzar los objetivos de la entidad.

Toda delegación conlleva la necesidad de que los jefes examinen y aprueben, cuando sea necesario, el trabajo de sus subordinados y que ambos cumplan con la rendición de cuenta de sus responsabilidades y tareas.

Para un funcionamiento eficaz de la delegación de autoridad, es necesario un elevado nivel de competencia en quienes asumen esta delegación, así como un alto grado de responsabilidad personal. Además, se deben aplicar procesos efectivos de supervisión de la acción y los resultados por parte de la dirección superior.

2118. Políticas de administración de personal

Para el mejor ambiente de control es necesario que las organizaciones públicas reconozcan a los recursos humanos como los activos más valiosos, lo cual requiere el establecimiento de un sistema de administración que regule la función pública, uniformando las políticas y la gestión de dichos recursos, garantizando el desarrollo de la carrera administrativa y asegurando la dignidad, transparencia, eficacia y vocación de servicio a la comunidad.

El personal debe ser tratado y conducido de forma tal que se consiga su más elevado rendimiento, promoviendo su satisfacción personal en el trabajo que realiza, para que, además de su consolidación técnica y adhesión a los objetivos institucionales, se enriquezca en el plano humano. La dirección superior asume su responsabilidad, en tal sentido, en los procesos vinculados con la administración de los recursos humanos desde el reclutamiento hasta la decisiones resultantes de la evaluación del desempeño.

Es relevante que la dirección superior implante los mecanismos normativos y de comunicación referidos, tanto a la cultura organizacional, los resultados esperados de cada miembro de la institución, los medios de evaluación y los “premios y castigos”, como a las incompatibilidades en el desempeño de la función pública.

2119. Auditoría interna y Comités de control

Una contribución necesaria para el buen ambiente de control es la existencia de actividades de control interno posterior. Las mismas deben estar a cargo de unidades especializadas y multidisciplinarias, cuando la naturaleza de la actividad lo requiera, conformadas en cada entidad pública, con dependencia funcional de la dirección superior. Estas unidades deben actuar con total autonomía en la programación, ejecución y comunicación de los resultados de sus objetivos de control. Adicionalmente, cuando las circunstancias lo justifiquen la dirección superior deberá evaluar la conveniencia de complementar la labor de las referidas unidades conformando comités responsables de vigilar el desempeño de los procesos de control interno.

Cualquiera sea la conformación de los equipos de trabajo responsables de la evaluación de los procesos de control interno, los mismos deben integrarse con miembros cuya autoridad esté legitimada por su idoneidad profesional.

Los productos generados por estos equipos, no deben limitarse a evaluar los procesos de control vigentes, sino que deben extenderse a la identificación de necesidades u oportunidades de mejoras permanentes de dichos procesos, en relación con la confiabilidad de los registros y estados financieros, la calidad de los productos y servicios y la eficiencia de las operaciones.

2200. NORMA GENERAL DE EVALUACION DE RIESGOS

El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes, tanto derivados de la situación presente como del efecto de los cambios futuros que deben anticiparse por medio de sistemas de alertas tempranos, se identifica el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza y se evalúa la vulnerabilidad del sistema. Para ello, debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes, de manera de identificar los puntos débiles y los riesgos internos y externos que pueden afectar las actividades de la organización.

El establecimiento de los objetivos organizacionales es anterior a la evaluación de riesgos. Si bien aquellos no son un componente del control interno, constituyen un requisito para el funcionamiento del mismo.

Los objetivos (relacionados con las operaciones, su legalidad y registro para generar información confiable), pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares. Estableciendo objetivos globales y por actividad, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito y determinar los criterios para medir el rendimiento.

Luego de identificados los riesgos, es necesario evaluar su significatividad relativa estimando la frecuencia con que pueden producirse, de forma tal de determinar cuáles riesgos se asumen y cuáles requieren establecer una variedad de procedimientos que tengan por objetivo su minimización.

Todas las actividades de identificación, evaluación y determinación de riesgos deben ser ejecutadas en el marco general del mejoramiento de la calidad del desempeño organizacional y adecuadamente documentadas. Dichas actividades son objeto de consideración específica en las Normas Básicas de Evaluación de Riesgos que se desarrollan a continuación.

2210. NORMAS BASICAS DE EVALUACION DE RIESGOS

2211. Identificación del riesgo

Se deben identificar los riesgos relevantes, actuales y potenciales, de origen interno y externo, que afecten la consecución de los objetivos institucionales, por medio de un proceso permanente que debe ser parte integrante de la estrategia y planeamiento organizacionales.

El referido proceso permanente de identificación de riesgos se debe alimentar no sólo con la experiencia de la entidad en materia de impactos derivados de hechos ocurridos, sino también de las amenazas y riesgos que puedan afrontarse en el futuro.

Dado que los flujos de información son esenciales para identificar los riesgos es necesario controlar los propios riesgos inherentes a cada categoría de información con relación a la gestión y toma de decisiones. En tal sentido, la que se genera en los niveles operativos de la organización debe estar controlada, básicamente, en cuanto a su integridad y exactitud, evitando duplicaciones, omisiones, errores e irregularidades en el proceso de captura de datos transaccionales. A medida que el flujo de información asciende hacia los niveles decisionales requiere una evaluación cuidadosa de las comparaciones, proyecciones y estimaciones que contiene, incluyendo aspectos esenciales sobre cambios estratégicos, políticos y programáticos, asegurando la representatividad de la información y su conformidad con los principios, normas, reglamentos y otras disposiciones que regulan su formulación.

El centro de atención para la identificación de riesgos reside en una serie de factores que pueden agruparse como los propios de las actividades críticas de cada entidad y los relacionados con los cambios dentro de la organización y/o en su entorno, que interfieran el logro de los objetivos formalmente explicitados o implícitos de una organización pública. El ámbito de análisis comprende el riesgo involucrado en los objetivos institucionales tanto como el asociado a objetivos específicos de programas, proyectos o actividades.

Las actividades críticas incluyen, entre otras:

- las inherentes a la razón de ser de la organización, con énfasis en las correspondientes a áreas estratégicas para los intereses del Estado (investigación y desarrollo científico y tecnológico, defensa del Estado, desarrollo sostenible y medio ambiente o asuntos de carácter reservado);
- todas las que implican el aseguramiento de la prestación de servicios sociales básicos relacionados con la calidad de vida de los ciudadanos;
- las que están sujetas a leyes, decretos, reglamentos u otras disposiciones jurídicas de estricto cumplimiento; y

- las comprometidas en acuerdos o convenios celebrados por el Estado con terceros.

Los cambios, como fuentes potenciales de riesgos pueden producirse internamente en la organización o tener un origen externo.

Situaciones de cambios internos a considerar son, entre otras:

- etapa de la vida institucional (fases de preoperación, operación o cierre);
- variaciones de los objetivos o estrategias institucionales;
- impactos por cambios en la dirección superior;
- reorganizaciones o reestructuraciones internas;
- implantación o modificación de sistemas informáticos;
- impactos por alteración de los niveles normales de rotación de los recursos humanos;
- y
- cambios de volúmenes de actividades que deriven en sub o sobredimensionamiento de la estructura o variaciones en la naturaleza de los productos o servicios ofrecidos.

Entre las situaciones de cambios de origen externo pueden mencionarse:

- innovaciones tecnológicas que son fuentes potenciales de obsolescencia organizacional y/o impactos ambientales negativos;
- cambios de volúmenes de actividades derivadas de la demanda social que impliquen modificaciones estructurales y de la naturaleza de los productos o servicios generados por nuevas necesidades de la población;
- asignaciones o reasignaciones de mandatos y funciones con base en disposiciones legales;
- cambios sustanciales en los mercados proveedores de recursos financieros, humanos y de insumos que alteren la ejecución de las actividades planeadas y
- fenómenos naturales no controlables.

2212. Sistemas de alertas tempranos

Todo organismo debe disponer de procedimientos capaces de captar e informar oportunamente los cambios efectivos o potenciales en el ambiente interno y externo, que puedan afectar contra la posibilidad de alcanzar sus objetivos en las condiciones deseadas.

En consecuencia, se requiere de un sistema de información apto para captar, procesar y transmitir información relativa a los hechos, eventos, actividades y condiciones que originan cambios ante los cuales el organismo se debe anticipar.

Una herramienta fundamental para asegurar la calidad del proceso de identificación de riesgos es la detección anticipada de los cambios en las condiciones del medio interno y externo en que el organismo desarrolla su acción. La concretización de esta herramienta se logra por medio de una actividad consciente, periódica e independiente, bajo la responsabilidad de la dirección superior, que permita determinar si las actividades de control vigentes resultan efectivas en las condiciones presentes y actuar en consecuencia. Un sistema de control puede dejar de ser efectivo al cambiar las condiciones en las cuales opera, por lo cual se requiere la revisión permanente de los factores internos y externos que afectan las actividades de la organización.

Un sistema de alertas tempranos involucra la identificación de los cambios y el análisis de las oportunidades y riesgos asociados, esto es, identificar causas potenciales que faciliten o impidan alcanzar los objetivos, calcular la probabilidad de su ocurrencia, evaluar sus probables efectos y considerar el grado en que el riesgo puede ser controlado o la oportunidad aprovechada.

2213. Estimación del riesgo

Se debe estimar la frecuencia con que se presentarán los riesgos identificados, así como también se debe cuantificar la probable pérdida que ellos pueden ocasionar o el impacto que pueden tener en la satisfacción de los usuarios del servicio. De este análisis, se derivarán objetivos específicos de control y las actividades asociadas para minimizar los efectos de los riesgos identificados como relevantes.

Los métodos utilizados para determinar la importancia relativa de los riesgos pueden ser diversos, debiendo contemplar, al menos, una estimación de su frecuencia o probabilidad de ocurrencia y la valoración de los efectos resultantes.

Los riesgos que se estimen como de alta frecuencia y alto impacto ameritarán la atención preferente. En los casos de riesgos intermedios jugarán un papel relevante el juicio y criterio profesional para analizarlos y decidir los cursos de acción a seguir. El mismo juicio profesional se requiere para los casos de riesgos que presentan dificultades en su cuantificación e identificación de impactos asociados, lo cual evitará la tendencia natural a conceptuarlos como "no medibles".

2300. NORMA GENERAL DE ACTIVIDADES DE CONTROL

El proceso de control interno involucra a todos los integrantes de una organización pública y es responsabilidad indelegable de su dirección superior. Esto implica que existe una actividad primaria y general de control, a cargo de aquellos y bajo la conducción de esta última, que consiste en el aseguramiento de la vigencia de los principios de control interno. Asimismo, comprende el monitoreo permanente del adecuado diseño, implantación y mantenimiento de un ambiente de control efectivo, para la minimización de los riesgos que pueden afectar los objetivos institucionales, dentro de un marco de aseguramiento permanente de la calidad y como base para el ejercicio de la responsabilidad.

La pauta que debe guiar la ejecución de esta actividad primaria de control, con aplicación del criterio y juicio profesional, debe ser la optimización de la relación costo beneficio. Ello significa identificar y diseñar actividades claves de control integradas a los procesos operacionales y administrativos, como un curso de acción direccionado a la desburocratización y modernización del Estado, asegurando mayores niveles de eficacia, economía y eficiencia en la administración de los recursos públicos.

En el contexto descrito, la dirección superior debe evaluar continuamente la mezcla óptima de las actividades de control desde la perspectiva de sus jerarquías. Esto significa equilibrar los controles gerenciales, independientes y de procesamiento, en el marco de los controles generales, lo cual implica contemplar aspectos cualitativos de la administración tales como:

- la integridad personal y los valores éticos;
- la competencia profesional acorde con las funciones;
- ambiente de trabajo en una atmósfera de mutua confianza;
- filosofía definida y estilo de dirección proclive a la valoración del control interno;
- planificación estratégica traducida en actividades y sus costos asociados;
- estructura organizativa a la medida de las funciones y actividades necesarias para el logro de los objetivos de la entidad;
- coordinación entre las actividades de las unidades organizativas de la entidad explotando el beneficio para el proceso de control interno de la oposición de intereses entendida como un mecanismo positivo y retroalimentador de la eficiencia en tanto, además de actuar como controles recíprocos y competitivos de las actividades coadyuven coordinadamente al logro de los objetivos institucionales;
- coordinación de las actividades de la entidad relacionadas con terceros (sector público o privado) como consecuencia de los procesos de descentralización, desconcentración, tuición, regulación, convenios para la ejecución de proyectos y programas, etc.;
- delimitación de ámbitos de competencia mediante la asignación de autoridad y responsabilidad para la aprobación específica de compromisos, devengamientos y ejecuciones de recursos y gastos y sus modificaciones;

- evaluación permanente del desarrollo de las actividades programadas por las unidades de auditoría interna y constatación de los aportes concretos de los comités de control que se conformen para diferentes temáticas;
- revisión de las políticas de administración de personal en todas las fases de su implantación;
- utilización de medidores de rendimiento para los propósitos de cuantificar los objetivos institucionales, diseñar los sistemas de alertas tempranas y ejecutar las actividades de control;
- documentación escrita de toda la normativa que regula el funcionamiento organizacional y los procesos de control, lo cual incluye manuales de organización, de funciones, de procedimientos, instructivos, normas básicas de los sistemas de administración y control, etc.;
- salvaguarda de activos, sistemas de información y archivos de documentación mediante mecanismos de restricción de acceso a las personas autorizadas y de rendición de cuentas de su custodia y utilización y
- control de las actividades de los centros de procesamiento de datos.

Tanto en los principios como en las normas de ambiente de control y de evaluación de riesgo se amplían conceptualmente los controles generales precedentemente enunciados. En la ejecución de estos controles la dirección superior debe considerar la categoría de cada uno de ellos en tanto constituyen principios, normas generales o normas básicas.

2310. NORMAS BASICAS DE ACTIVIDADES DE CONTROL

2311. Controles claves

Las actividades de control son acciones ejercidas sobre sistemas, procesos y métodos operativos y administrativos, los cuales constituyen elementos claves para el logro de los objetivos institucionales. Por lo tanto, en el diseño de las actividades de control, su implantación y ejecución, debe primar el criterio de jerarquía del objeto a evaluar, determinando si constituye o no una actividad esencial para decidir el esfuerzo de control a realizar.

Las pautas para esta evaluación las constituyen consideraciones acerca del nivel de riesgo para la consecución del objetivo de la actividad y elementos que inciden en la cantidad, valor económico y calidad de los productos que genera la actividad, así como su incidencia en la satisfacción de necesidades sociales. Esta estrategia de evaluación de la actividades de control permite orientar las acciones administrativas a mejorar los sistemas, procesos y métodos, así como para detectar mecanismos duplicados, inútiles o vacíos de control. Asimismo, contribuye al mejoramiento permanente de la calidad.

2312. Enfoque Sistémico de las Actividades de Control

Las actividades de control son aplicables, en un enfoque sistémico de las organizaciones, a los insumos, procesos y productos, tanto para los usuarios internos de estos últimos como para los destinatarios o usuarios finales, abarcando también la retroalimentación para el aseguramiento de la calidad.

Este enfoque es esencial para comprender los efectos interrelacionados de desvíos en los insumos, procesos y productos, que terminan afectando la consecución de los objetivos institucionales y a la identificación en cada componente del sistema de las actividades claves.

También el proceso de retroalimentación coadyuva a brindar las entradas al sistema (inputs) requeridos para una supervisión permanente y efectiva.

2313. Aseguramiento de la integridad

Toda actividad de control pierde efectividad en tanto no cumpla el requisito de asegurar la integridad de los elementos que constituyen el objeto de control.

Esto implica que todo dato, información o documento a ser utilizado como objeto de una actividad de control debe provenir de fuentes en las que los procesos que los generan garanticen, razonablemente, la integridad de su procesamiento.

El factor de integridad es esencial por cuanto existen actividades de control que utilizan la técnica del muestreo; de no darse la condición de integridad no es posible hacer inferencias para el universo a partir de las unidades de muestreo.

Para contribuir a preservar la integridad, existen herramientas de control tales como:

- mecanismos de identificación de documentos que permitan verificar su correlatividad de emisión;
- controles de cortes de registro de documentación entre períodos;
- técnicas de totales de control en lotes de documentación;
- revisión de archivos de pendientes y listas de recordatorios;
- análisis de consistencia entre entradas y salidas;
- confrontación de datos de distintas fuentes;
- controles de recálculo y doble verificación y
- orden en la ejecución de las tareas y mantenimiento de archivos

2314. Naturaleza genérica de las actividades de control

Las denominadas actividades de control son siempre acciones, que genéricamente contribuyen al aseguramiento de:

- **los objetivos fuente de la organización;**
- **la confiabilidad de la información;**
- **la legalidad en la ejecución de las operaciones y**
- **la calidad del desempeño organizacional y los productos o servicios que genera.**

Los objetivos fuente son aquellos que permiten alcanzar ciertos grados de control sobre los sistemas externos que interactúan con la organización, así como sobre los propios subsistemas que la componen, en un marco de calidad que incluya la generación de información confiable sobre las transacciones, ejecutadas en términos de legalidad y orientadas a la satisfacción de los usuarios.

2315. Aseguramiento de objetivos fuente de la organización

En un enfoque sistémico, las organizaciones públicas son entes que interactúan con el medio circundante y accionan internamente para satisfacer necesidades sociales. Los puntos de contacto con el medio externo se dan en los procesos de abastecimiento de recursos (humanos, materiales y financieros) y en la devolución en servicios a la comunidad de sus contribuciones (impuestos, tasas, etc.). Internamente realiza procesos, de naturaleza diversa, que abarcan en general a la planificación, la estructura, la dirección, la ejecución operativa y el mismo control. Todo ello en concordancia con sus objetivos y metas correlacionados con la misión, visión y valores definidos.

En todas estas acciones e interacciones existen objetivos fuente o críticos cuya preservación constituye el escenario para diseñar las actividades de control.

Dichos objetivos fuente se pueden agrupar en externos e internos.

Entre los primeros se ubican:

- **la oferta laboral;**
- **el abastecimiento de insumos materiales;**
- **las fuentes de financiamiento;**
- **los recursos tecnológicos y**
- **los beneficiarios de los servicios y productos.**

Los objetivos fuente internos comprenden:

- **flexibilización de la estructura organizacional;**
- **variabilización de costos con relación a los volúmenes de actividad;**
- **logro de metas de productividad y**
- **preservación de los objetivos básicos de continuidad y desarrollo institucional.**

Los dos grupos de objetivos deben estar imbuidos del concepto de calidad en su definición, la cual se retroalimenta con la adecuada coordinación y coherencia entre ambos.

A modo de ejemplo, deberían considerarse los siguientes aspectos para los objetivos antes enunciados, para que la dirección superior procure que las actividades de control coadyuven a vencer las restricciones que presentan el aseguramiento de:

Objetivos fuente externos

Oferta laboral

- la planificación y programación de los recursos humanos
- la estabilidad laboral en costos y condiciones
- el acceso directo a la mano de obra mejor calificada
- las condiciones de administración de los recursos humanos
- la adaptabilidad del personal a las diversas actividades que desarrolla la entidad

Abastecimiento de insumos materiales

- la planificación y programación de los recursos materiales
- la oportunidad del aprovisionamiento
- el acceso a insumos y/o equipamientos escasos
- el acceso a las cantidades y calidades requeridas
- estandarización de los insumos
- el conocimiento detallado del mercado proveedor
- el equilibrio entre los costos de inmovilización de capital y mantenimiento de stocks con relación a los costos de adquisición

Fuentes de financiamiento

- la planificación y programación de los recursos financieros, utilizando como herramientas los presupuestos de gastos y recursos y los flujos de caja
- el equilibrio entre el volumen y el costo del capital neto a emplear con el volumen y el costo del financiamiento planificado
- la fluidez del flujo de financiamiento
- el retorno financiero de las inversiones
- la cobertura frente a fenómenos de descapitalización y pérdidas del poder adquisitivo de la moneda
- equilibrio en el endeudamiento temporal

Recursos tecnológicos

- el acceso al conocimiento de la tecnología disponible
- la evaluación comparativa de la tecnología en uso con relación a la disponible
- la disponibilidad de recursos humanos capacitados para el manejo de la tecnología y del abastecimiento necesario para su mantenimiento y renovación

Beneficiarios de los servicios

- el conocimiento de las dinámicas de las demandas sociales
- la adecuación de la estrategia organizacional al marco económico, político y social

- la difusión social de los productos o servicios que ofrece la institución y el rol social de ésta

Objetivos fuente internos

Flexibilidad estructural

- el sobredimensionamiento estructural con relación a la demanda proyectada
- el nivel óptimo de utilización de la estructura diseñada
- la optimización de las decisiones de modalidades de operación (procesos internos, tercerización, alquiler/compra)

Variabilidad de costos y productividad

- la revisión de la ingeniería de procesos, productos y servicios
- la identificación de oportunidades de mejoras en las relaciones de insumos/productos
- la estandarización de servicios internos
- las oportunidades de reducción de costos
- las posibilidades de mejoras en el rendimiento de los recursos escasos

Continuidad y desarrollo

- la preservación de la memoria institucional
- las interrelaciones de la actividad institucional con el desarrollo sostenible y el medio ambiente
- la identificación positiva de la entidad por el conjunto social
- la búsqueda permanente de mejoras en los niveles de satisfacción de los usuarios en cuanto al producto o servicio ofrecido y la atención brindada
- el doble rol del factor humano como recurso y cliente.

Adicionalmente, la dirección superior debe considerar que, además de los objetivos fuente descritos, debe orientar las actividades de control, con calidad, hacia los objetivos de confiabilidad de la información, dentro de un marco de cumplimiento con las disposiciones legales.

2316. Medidores de rendimiento

La dirección superior es responsable de desarrollar medidores de rendimiento para múltiples propósitos. En primer lugar para que los objetivos institucionales cumplan la condición necesaria de ser cuantificables. A partir de dicha cuantificación los medidores de rendimiento constituyen por sí mismos herramientas para diseñar los sistemas de alertas tempranas y las actividades de control.

Un medidor de rendimiento es todo método, técnica, herramienta o cálculo comparativo que, con aplicación de parámetros predefinidos, permite evaluar los desvíos en el desarrollo real de las actividades con relación a los objetivos institucionales. En este sentido, permite alertar tempranamente sobre factores que pueden afectar el logro de tales objetivos y cuantificar su incidencia. Asimismo, constituye una herramienta para ejecutar las actividades de control destinadas a minimizar los riesgos identificados que pueden impactar el nivel de eficacia, economía, eficiencia y calidad logrados en el cumplimiento de metas u objetivos aceptados y comprometidos.

Las metas y objetivos a ser medidos en el marco de la función pública, son los fijados, dentro de la programación de operaciones y su valorización monetaria (el presupuesto), a toda operación, actividad, procedimiento o proceso asignado a cada sector, unidad o área de la organización, así como a la información económica, financiera y presupuestaria que aquellas generen y al cumplimiento de todas y cada una de las disposiciones legales y normativas aplicables a la organización y sus servidores, en cada circunstancia.

Estas metas y objetivos pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares, globales o por operación o actividad.

Como ejemplos de medidores de rendimiento, no solo deben considerarse las relaciones insumo/producto (toneladas asfalto/kilómetros de carretera construidos) o grado de avance en el cumplimiento de objetivos establecidos (% de reducción de mortalidad infantil en un lapso determinado), sino también, todo otro medidor tal como los diseños de factibilidad aprobados o proyectos de obra, los cuales participan de las características asignadas o propias de los medidores de rendimiento, que permiten evaluar los desvíos en el desarrollo real de las actividades con relación a los objetivos prefijados

Consecuentemente, no puede considerarse plenamente definida una meta o un objetivo si no se han analizado y evaluado los factores de éxito y de riesgo asociados al cumplimiento de cada uno de ellos y si, además, no se han establecido los criterios y los parámetros que permitan medir el grado de consecución de las metas u objetivos.

Al establecerse un medidor de rendimiento deben observarse al menos las siguientes propiedades inherentes a los mismos:

Normatizado. Esto significa que resulte de un proceso de estudio, análisis y evaluación de los hechos y circunstancias que rodean una operatoria o actividad, de modo tal que los componentes del medidor puedan estandarizarse. En definitiva, que permitan apreciar una posición parametral normativa o estándar respecto a la cual hacer referencia.

Consistente. En cuanto a su relación con los componentes que lo forman y el tipo de interrelación que exista entre ellos.

Integro. Esto está en relación con la validación de los datos que se utilizan para elaborar un medidor de rendimiento. En una relación insumo/producto, tal como, por ejemplo: toneladas de cemento consumido/kilómetros de camino construido, si no se verificara la integridad de los consumos (o salidas de almacén), así como la adecuada determinación del grado de avance de obra, el medidor no permitiría arribar a conclusiones congruentes.

Contextualizado. Debe estar armonizado con el resto del sistema de medición lo cual implica indicar una característica, situación o atributo para el objeto de medición. Además debe poder correlacionarse con la situación general de la entidad, en alguno, varios o todos los otros aspectos involucrados en la problemática organizacional bajo análisis. Al respecto, la programación de operaciones y su presupuesto asociado, son herramientas adecuadas para la contextualización referida.

Preciso. Dado que un medidor de rendimiento es en sí mismo un parámetro o tiene basamento en un parámetro, todo desvío va a tener una significación precisa para el propósito del análisis que se está efectuando. Esa significación deberá dejarse explícitamente definida al establecerse el método o criterio de medición. Es básico dejar adecuadamente documentado el nivel de desvío aceptado en cuanto a cuáles son sus componentes y el porqué de su aceptación.

Quedan, además, involucrados otros aspectos de la definición del medidor de rendimiento, tales como: a qué proceso/actividad, sector/unidad/área, período (día/mes/año), etc., se refiere.

Pertinente y eficiente. Esto es, su relación es inequívoca con el objetivo o meta a medir, aplicando la relación costo/beneficio.

Esto deberá estar en relación con el objetivo mismo del control a efectuar y a la naturaleza del objeto de evaluación. Medir por cuartas podría ser aceptable (o sea, alcanzar el nivel de precisión que se adecue) para el caso de la fabricación de cajones de manzanas, pero no lo sería (no podría ser aplicado) como medidor en el supuesto que se fabricasen muebles finos.

Este aspecto involucra la conveniencia de un medidor en cuanto a su aplicabilidad y resultados a brindar. Como ejemplo podría decirse que el segundero de un reloj, en alguna

medida nos permitiría determinar el tiempo empleado por un participante en una carrera de autos, pero seguramente, un cronómetro nos brindará una medición más efectiva.

La selección del o los medidores de rendimiento debe guiarse por conceptos de costo/beneficio. Esto implica que su costo sea superado por el beneficio de su aplicación. Por ejemplo, para medir la distancia entre las ciudades de La Paz y Caracas, el medidor puede ser un metro, pero sería mucho más eficiente medir tamaña distancia con un medidor satelital.

Aceptado. Significa que los responsables de las acciones objeto de medición deben ser partícipes de la elaboración del medidor, comprender el significado de los resultados que se obtengan, interpretar el sentido de la relación premios/castigos establecida y, por sobre todo, considerarse aptos para efectuar las correcciones necesarias en casos de detección de desvíos.

Asociado con “premios/castigos”. Implica que se debe predeterminar la acción a tomar en casos de cumplimientos o incumplimientos de los rendimientos comprometidos, en términos de premios o castigos.

Medio de responsabilización. Un medidor de rendimiento no es efectivo si no identifica a los responsables a quienes puedan atribuirse las facultades para la corrección de los desvíos encontrados.

2317. Ambiente de control de los sistemas informáticos

El ambiente de control de los sistemas informáticos incluye a los controles generales y a los de aplicación. Los controles generales, que contribuyen a la confiabilidad de los controles y funciones de procesamiento, son:

- **estructura administrativa y procedimientos de operación adecuados;**
- **controles suficientes sobre cambios a los programas y**
- **controles de acceso general**

Los controles de aplicación involucran tanto los procedimientos manuales que ejecutan los usuarios, como computadorizados; estos últimos incluyen controles al ingreso de datos, vía terminal, realizados en las áreas de los usuarios, así como procedimientos computadorizados que controlan el flujo de datos a través del computador; se complementan con los controles generales y tienen la siguiente clasificación:

- **controles aplicados por el usuario;**
- **controles aplicados por el grupo de control de datos y**
- **controles aplicados por los programas computadorizados.**

Para el adecuado ambiente de control de las actividades del centro de procesamiento de datos, se requiere que las mismas sean preparadas con anticipación y programadas, que existan copias de seguridad y procedimientos previstos de recuperaciones de datos y planes de contingencia para afrontar situaciones de emergencia.

Los controles sobre el “software” abarcan también a los sistemas operativos, los de seguridad, los utilitarios y las bases de datos.

Los controles de seguridad deben proteger al sistema en general y cuando aplique a las redes instaladas, del acceso y uso inapropiados, tanto del personal de la entidad como de terceros.

El control específico de las actividades incluye el cambio frecuente de claves y mecanismos de acceso, el cual debe limitarse según niveles predeterminados de autorización en función de las competencias de los usuarios. Es importante el control sobre el uso de claves de acceso enfatizando la anulación de las asignadas a personal que se desvincule de las funciones.

Los lugares físicos que ocupen el centro de procesamiento de datos o las redes instaladas deben reunir condiciones de seguridad de acceso.

El control del desarrollo y mantenimiento de los sistemas de aplicación provee la estructura para el desarrollo seguro de nuevos sistemas y la modificación de los existentes, incluyendo las carpetas de documentación de los sistemas.

Se requiere definir sistemas de autorización para la realización de proyectos, revisiones, testeos y aprobaciones para actividades de desarrollo y modificación, previa a la puesta en operación de los sistemas.

Las decisiones sobre desarrollo propio o adquisición de “software” deben contemplar la satisfacción de las necesidades y requerimientos de los usuarios así como el aseguramiento de su operabilidad.

2318. Procedimientos para ejecutar actividades de control

Los procedimientos para ejecutar actividades de control responden a un orden de prelación que contempla controles previos, sucesivos niveles de supervisión hasta llegar a la dirección superior, con el apoyo de la auditoría interna. Todos los procedimientos se completan con la retroalimentación de los resultados que producen para la generación de acciones correctivas tanto sobre el proceso objeto de control como sobre el propio procedimiento de control.

Las actividades de control referidas incluyen, entre otras:

- revisión del desempeño real por parte de la dirección superior
- revisión gerencial por funciones y actividades
- controles independientes mediante recuentos físicos y comprobaciones de existencia y estado de los activos
- inspección de documentación
- constataciones de propiedad
- confirmaciones y conciliaciones
- indagaciones y representaciones
- observaciones “in situ” de hechos o circunstancias
- técnicas de datos de prueba y testeos orientados a cantidades, calidades, precios y costos
- análisis de causas de reprocesos
- pruebas de reconstrucción
- análisis de causas de reclamos, devoluciones y quejas
- diseño orientado de encuestas al personal, a los usuarios externos y a los terceros relacionados
- validación de exactitud y oportunidad del registro de transacciones y hechos
- consideración de observaciones contenidas en informes de control independientes.

Las actividades de control enumeradas precedentemente, a título ejemplificativo, no sólo son ejecutables por instancias independientes sino que deben también constituir actividades de control previo y simultáneo tanto a la ejecución de operaciones como a su registro. Por otra parte, existen actividades de control propias de cada proceso inherentes a su misma ejecución, tales como constataciones, comparaciones, cálculos y recálculos, inspecciones de calidad y recuentos físicos; por ejemplo, previo al pago de la factura de un proveedor se constatará que la misma responde a las condiciones y términos de la orden de compra y a la recepción efectiva del bien o servicio.

Adicionalmente, se identifica un conjunto de actividades de control que utilizan para contrastar información propia con otra proveniente del entorno, incluyendo la de entidades similares, relacionadas, tutoras, de fiscalización, estadística, estudios e investigaciones, organismos nacionales e internacionales, etc.

2400. NORMA GENERAL DE INFORMACION Y COMUNICACION

La información, generada internamente o captada del entorno, en las entidades gubernamentales debe ser comprendida por la dirección superior como el medio imprescindible para reducir la incertidumbre, a niveles que permitan la toma adecuada de decisiones que involucren las operaciones, la gestión y su control y la rendición transparente de cuentas, asegurando la consistencia entre toda la información que se genera y circula en la organización y la interpretación inequívoca por todos sus miembros.

Para lograr la finalidad de la información, así entendida, se requieren canales de circulación para su comunicación que reúnan condiciones apropiadas. Ello implica la existencia de modalidades de circulación predeterminadas (especificadas en manuales e instrucciones internas) y conocidas por todos los involucrados (mediante mecanismos apropiados de difusión). Las modalidades incluyen canales formales e informales con líneas abiertas de comunicación y, fundamentalmente, apoyados por una clara actitud de escuchar y transmitir con debido cuidado por parte de la dirección superior, en una atmósfera de mutua confianza.

La conformación de los sistemas de información y comunicación deben responder a características de adaptabilidad a los cambios de la dinámica propia de la vida institucional y del contexto. Por lo tanto, se deben conformar dos tipologías de información que comprenden los informes cotidianos y rutinarios y, por otra, a los informes de excepción y de alertas sobre hechos especiales y no recurrentes.

Los sistemas de información deben ser integrados en el sentido de correlacionar la de naturaleza financiera con la de gestión, para contribuir al mejor seguimiento y control de esta última.

Todos los involucrados en la organización deben conocer oportunamente sus responsabilidades de operación, gestión y control así como el modo en que se relacionan sus actividades con el trabajo de los demás.

La transmisión de la información por los canales de comunicación debe ser multidireccional y abierta en el ambiente de confianza antes mencionado.

La toma apropiada de decisiones, que incluyan la consideración de los cambios permanentes en la organización y su entorno, requiere la interrelación continua de la información generada internamente y la proveniente del entorno.

Las funciones y características de la información y su sistema y de los canales de comunicación, así como el control de la tecnología de información son objeto de tratamiento particular en las normas básicas específicas que se desarrollan a continuación.

2410. NORMAS BASICAS DE INFORMACION Y COMUNICACION

2411. Funciones y características de la información

Se debe entender por información el producto resultante del análisis y la elaboración de datos operativos, financieros y de control, provenientes del interior o exterior de la organización, integrados con un propósito específico de transmitir una situación existente, en términos de confiabilidad, oportunidad y utilidad, de modo que su usuario disponga de los elementos esenciales para la ejecución de sus tareas, sean estas operativas o gerenciales, comprendiendo la interrelación de sus responsabilidades con las del resto de los miembros de la institución y utilizándola como medio de retroalimentación hacia otros sectores o niveles.

En estas condiciones la información contribuye al mejor cumplimiento de las responsabilidades individuales y a la coordinación del conjunto de actividades que desarrolla la organización para el logro de sus objetivos.

Debe existir una razonable correspondencia entre la información generada y los fenómenos que ésta pretende describir. En este sentido, para que la información resulte representativa debe satisfacer requisitos de oportunidad, accesibilidad, integridad, exactitud, certidumbre, racionalidad, actualización y objetividad.

Los flujos de información deben ser coherentes con la naturaleza de las ejecuciones y decisiones que se realicen o adopten en cada nivel organizacional. En este sentido, debe distinguirse que en los niveles inferiores se realizan, generalmente, actividades programadas que requieren un tipo de información de detalle de carácter operacional. En cambio, en la medida que se asciende en los niveles, la naturaleza de las actividades demanda la disposición de otro tipo de información orientada al logro de los objetivos estratégicos y de gestión. Por ello, requiere ser seleccionada, analizada, evaluada y sintetizada para reducir los grados de incertidumbre, que caracterizan a la actividad gerencial en la toma de decisiones al elegir entre diversas alternativas posibles.

2412. El sistema de información

El sistema de información debe diseñarse en concordancia con los planes estratégicos y los programas de actividades de cada organismo público, incorporando las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales en un sistema común, que procese las expresiones monetarias y físicas. De este modo, el sistema de información es el proveedor del insumo para la toma de decisiones de gestión y control, con mecanismos de retroalimentación y la rendición transparente de cuentas.

La dimensión y complejidad del sistema dependerá del tamaño de la organización, del volumen de actividad, cumpliendo los requisitos legales mínimos y relaciones óptimas de costo beneficio.

El manejo, preparación y presentación de la información económica, financiera, contable, presupuestaria y operativa deberá realizarse de manera imparcial y objetiva, de modo que asegure su equidad, evitando beneficiar a alguna de las partes interesadas, presentando información veraz, sin deformaciones.

El sistema de información que se implante debe brindar, básicamente, información con respecto a:

- avances en la ejecución de actividades programadas en sus expresiones monetaria y física;
- los niveles alcanzados en la prosecución de los objetivos estratégicos;
- estados de situación económica y financiera expuestos en forma comparativa entre períodos y
- requerimientos específicos de orden legal.

Desde la perspectiva de los diferentes niveles jerárquicos, la información responde a distintas categorías que, en un sentido ascendente en el proceso de toma de decisiones, pueden diferenciarse en:

- **informes de transacciones**, orientados a los niveles operativos, esencialmente analíticos;
- **informes sintéticos**, que agregan y consolidan datos y se orientan hacia el primer nivel de supervisión y control;
- **informes de evolución**, que incorporan a los anteriores datos comparativos que permiten analizar tendencias y comportamientos, destinados a los niveles medios y altos; en esta categoría se incluyen los informes de alertas tempranas sobre aspectos centrales del funcionamiento de la organización;

- **informes de proyección** que, a partir de la situación presente y considerando escenarios futuros definidos, ofrecen una visión proyectada de la organización que contribuye a la planificación y toma anticipada de decisiones e
- **informes multidireccionales**, originados en cualquier proceso de la organización que detecte situaciones de riesgo potencial significativo, cuyo propósito es accionar los alertas tempranos como instrumento de retroalimentación.

Desde un enfoque sistémico, que presupone la interrelación de cada parte con las otras y con el todo, la información de gestión responde a la característica de interfuncionalidad, por lo cual contribuye a la retroalimentación y a la dinámica de la comunicación.

Los sustentos del sistema de información deben asegurar su calidad estableciendo las modalidades de registro, valuación, exposición, correlación y medición que faciliten la interpretación inequívoca de la información generada. Desde este punto de vista, se debe ejercer control sobre la razonabilidad de las afirmaciones contenidas en la información operativa y financiera.

Los grados de interés y compromiso de la dirección superior con el sistema de información, se explicitan y manifiestan en la asignación de recursos suficientes para su funcionamiento eficiente.

Por otra parte, el proceso de comunicación de la información generada no debe obviar la difusión y sustentación de los valores éticos de la organización, así como de su misión, visión, políticas, objetivos y resultados de su gestión.

En un sentido más amplio el sistema de información debe captar y procesar en forma oportuna las situaciones referentes a:

- cambios en la normativa, legal o reglamentaria, que alcance al organismo;
- conocer la opinión de los usuarios sobre el servicio que se le proporciona y
- sus reclamos e inquietudes en lo que hace a sus necesidades.

El procesamiento de la información presupone una actividad de selección de datos considerando el valor agregado que el esfuerzo adicional de obtenerlos provee al mejoramiento de la toma de decisiones.

Cuando la institución cambie de estrategia, misión, política, objetivos, programas o actividades, previa difusión de tales circunstancias debe contemplar el impacto en el sistema de información, adaptando el mismo a las nuevas circunstancias.

2413. Control de la tecnología de información

Es responsabilidad de la dirección superior efectuar el seguimiento de los recursos tecnológicos, así como a las nuevas necesidades de la organización y de los usuarios internos y externos y a los fines de mejorar la calidad de la información necesaria para dar cumplimiento a los requerimientos de la responsabilidad, la que permita el seguimiento de la gestión para el logro de los objetivos institucionales.

La mencionada responsabilidad es concordante con las Normas Básicas Nrs. 2315. Aseguramiento de objetivos fuente de la organización, 2317. Ambiente de control de los sistemas informáticos y 2412. El sistema de información, precedentes.

2414. Funciones y características de los canales de comunicación

Los canales de comunicación constituyen el “sistema circulatorio” de la información, adecuado a las necesidades de la organización, con una mecánica de distribución formal e informal y multidireccional. Ellos permiten que la información llegue a cada usuario en la oportunidad, cantidad y calidad requeridas para la mejor ejecución de las actividades que le son asignadas, en coordinación con el conjunto de las actividades del organismo.

Los canales deben contemplar no sólo la recepción de información (órdenes apropiadamente transmitidas y comprendidas), sino también líneas de devolución que permitan la retroalimentación y la distribución para coordinar las diferentes actividades.

Entre las características del diseño óptimo de los canales de comunicación, se pueden señalar:

- su explicitación en manuales, reglamentos e instructivos, difundidos apropiadamente en la institución;
- la conformación de líneas formales e informales, abiertas y multidireccionales;
- definición clara del transmisor y receptor de cada tipo de información y
- selección apropiada de los medios de comunicación a utilizar a través de los canales.

El diseño óptimo debe contribuir al control gerencial sobre el cumplimiento del plan estratégico y las actividades programadas y a la ejecución operacional y de control por todos los miembros de la organización.

Las características del transmisor y receptor de la información, deben estar acordes con las jerarquías, el nivel de autoridad y la responsabilidad asignada a sus respectivos cargos, así como a las cualidades personales y profesionales adicionalmente requeridas.

Por otra parte, el diseño de sistemas de información y de canales de comunicación deberá contemplar, al menos, los siguientes aspectos:

- evitar las complejidades de los procesos;
- ajustar los recursos a las necesidades de información y en concordancia con la dimensión organizacional;
- mejorar la capacidad de procesamiento de la información, aplicando la tecnología informática en todo lo posible;
- desarrollar y mantener bases de datos multipropósito;
- coordinar las oportunidades de información entre los diferentes usuarios de la organización para evitar duplicaciones de tareas o interferencias entre las mismas;
- generar formas de relaciones participativas en el ámbito de trabajo, tales como:

- contactos directos entre gerentes, para lograr la continua transferencia de información entre los mismos;
- roles de enlace entre sectores, unidades y departamentos, que coadyuven al involucramiento general de los miembros de la organización en sus diversas problemáticas y faciliten la rotación del personal cuando resulte necesaria;
- fuerzas de tareas temporales o equipos permanentes de trabajo, en relación con tareas ocasionales o periódicas, respectivamente, permitiendo ahorros en la creación de canales de comunicación;
- roles integradores, para ayudar a la supervisión de los trabajos, a las relaciones interdisciplinarias y a mejorar la visión y logro de los objetivos institucionales; a la vez constituyen medios para que los problemas se resuelvan en los niveles apropiados evitando ocupar a la dirección superior en cuestiones menores;
- roles gerenciales de enlace y coordinación que, a las características antes enunciadas para roles integradores, suman la participación en el proceso decisorio y
- comités de organización y de control, cuyo accionar y resultados esperados deben estar en línea con lo expuesto en la norma respectiva (2119.).

Asimismo, se podrán diseñar alternativas organizacionales que permitan el intercambio de información, la comunicación interdisciplinaria interna y el permanente contacto con el entorno.

2500. NORMA GENERAL DE SUPERVISION

La supervisión se define como la revisión de un trabajo; sin embargo, en el contexto de control presentado en estas normas debe entenderse con mayor amplitud. En tal sentido, constituye un proceso sistemático y permanente de revisión de todas las actividades que desarrolla una organización, sean éstas de gestión, de operación o control, incluyendo entonces, como objeto e integrándose, a la vez, a las actividades de control.

Las acciones que conforman el proceso de supervisión son ejecutadas según la distribución de responsabilidades y funciones asignadas y autoridad delegada en la estructura organizativa. Por lo tanto, la supervisión tiene un orden jerárquico descendente desde la de índole gerencial, pasando por la independiente y llegando hasta la de procesamiento, según el nivel de sus ejecutores. En cualquier caso son sus propósitos contribuir a la minimización de los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos institucionales, incrementando la eficiencia del desempeño y preservando su calidad, en una relación interactiva con los demás componentes del proceso de control.

En la consecución de sus objetivos, que se resumen en la identificación de mejoras para el funcionamiento de los procesos de control interno, la supervisión puede utilizar dos modalidades. Una consiste en evaluaciones incorporadas a las operaciones corrientes y recurrentes, que se ejecutan en tiempo real y arraigadas a la operación. La otra responde al grupo de evaluaciones puntuales en relación con la naturaleza e importancia asociadas a cualquier cambio o situación no recurrente o excepcional, incluyendo las detectadas por medio de la primera modalidad. Ambas modalidades se correlacionan, respectivamente, con las categorizaciones del control gubernamental previstas en la Ley N° 1178 (Arts. 13, 14 y 15) la cual diferencia el control interno previo y el control posterior (interno o externo), en el marco de la supervisión continua.

La tarea de supervisión consiste en evaluar el funcionamiento real del sistema, la existencia de controles y su formalización aplicados, cotidianamente, como rutina incorporada a los hábitos y que resulten aptos para los fines perseguidos. La amplitud descrita hace que el supervisor deba recurrir al apoyo de auditoría interna y/o externa, consultorías especiales y asistencia para el desarrollo de proyectos especiales, ejerciendo en todo momento su criterio y juicio personal y profesional.

El ejercicio de la supervisión es abarcativo de todas las fases del desempeño de una organización, por lo cual actúa en la planificación, ejecución, la evaluación de los resultados, retroalimentando permanentemente el accionar y proponiendo correcciones o ajustes en las etapas pertinentes y contribuyendo a mejorar el proceso de toma de decisiones.

La función y el proceso de supervisión, las características de sus ejecutores con relación al proceso y la eficacia del control interno son normadas a continuación.

2510. NORMAS BASICAS DE SUPERVISION

2511. La función de la supervisión y su relación con la eficacia y eficiencia del control interno

La supervisión, como componente interactivo de los procesos de control contribuye al mejoramiento de los objetivos de estos procesos para que la dirección superior a la que apoyan tenga una seguridad razonable en:

- la confiabilidad de la información acerca del avance en el logro de sus objetivos y metas y en el empleo de criterios de eficacia, economía y eficiencia, expresados en informes de gestión, operativos y financieros;**
- el cumplimiento de la legislación y normativa interna vigente, incluyendo las políticas y los procedimientos emanados de la propia organización y**
- en los niveles de calidad logrados en el desempeño real.**

En la medida en que el diseño y funcionamiento de los controles internos existentes en la organización tengan la capacidad real de detectar desvíos, la eficacia de dichos controles estará presente y se cumplirán sus objetivos.

Como los controles tienen un costo en tiempo y dinero (economicidad y eficiencia), la supervisión debe juzgar si un mayor control o seguridad justifica su costo; por otra parte, debe buscar el equilibrio entre los objetivos de la organización y los controles para lograrlos, evitando que el exceso de control dificulte el logro de lo planificado.

2512. El proceso de la supervisión

Para contribuir al aseguramiento de la calidad, la supervisión debe:

- **examinar permanentemente los procesos y productos;**
- **llevar registro documental de las experiencias de su función;**
- **formular propuestas alternativas para solucionar problemas detectados, validando su factibilidad;**
- **formalizar en cuerpos normativos internos las soluciones que impliquen innovaciones en los procesos de control, comunicarlas y difundirlas a todos los involucrados;**
- **utilizar los sistemas de alertas tempranos para anticipar cambios que, junto al hallazgo de situaciones de desvío en la aplicación de otros procesos de supervisión, retroalimenten a toda la organización y**
- **atender a la coordinación general entre los componentes de la organización y terceros con los que interactúa para proveer los insumos óptimos para la toma de decisiones.**

Las acciones enunciadas precedentemente implican comprobar en forma continua el funcionamiento de los procesos de control vigente y la naturaleza e importancia de los resultados de tales procesos. Paralelamente, estar atento a los cambios internos y del contexto y a las sugerencias de los propios integrantes de la organización como a las de los usuarios de sus productos o servicios. La supervisión implica, también, la evaluación y comprobación de las metodologías empleadas para ejecutar todos los procesos, incluyendo las actividades de control, atendiendo al uso de los recursos humanos y materiales asignados a los mismos, vigilando la coordinación y retroalimentando al conjunto de la organización para coadyuvar a la calidad. En este último aspecto, la supervisión es parte integrante del sistema de gestión de la calidad, ayudando a generar propuestas alternativas de mejoramiento, analizar su factibilidad e incorporar las implantadas a los cuerpos normativos así como comunicar y difundir estas normas a todo el personal de la organización.

La función de supervisión implica, asimismo, evaluar continuamente el desempeño de los recursos humanos generando los “inputs” para identificar las necesidades de capacitación, promoción, rotación y demás actividades propias de la administración de personal.

2513. Características del supervisor

En el marco de las funciones asignadas, autoridad delegada y su ubicación en la estructura administrativa, todos los involucrados en procesos de supervisión deben asumir una actitud de compromiso con los objetivos del control interno, a partir de su conocimiento de los objetivos y políticas institucionales.

Los supervisores, así entendidos, comprenden a diferentes integrantes de la organización ubicados en distintos niveles jerárquicos, comenzando por la dirección superior que asume la responsabilidad indelegable del ejercicio de la supervisión general.

El supervisor, como cualquier otro miembro de la organización, está obligado a responder por sus funciones ejerciendo las mismas con competencia e idoneidad, observando la aplicación de las reglas internas vigentes y con aplicación de su criterio y juicio profesional.

2514. Auditorías del proceso de control interno

La supervisión de orden jerárquico, establecida en toda organización, debe apoyarse y aprovechar el rol de supervisión general desarrollado por las auditorías internas y externas a que se somete el proceso de control interno.

Las auditorías, según la Ley N° 1178, (Arts. 15°, 16° y 42° inciso a), son practicadas por las respectivas Unidades de Auditoría Interna de las entidades del sector público, por las firmas o profesionales calificados e independientes y por la propia Contraloría General de la República de Bolivia.

Dados los objetivos de la auditoría interna, de evaluación del grado de cumplimiento y eficiencia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos, determinación de la confiabilidad de los registros y estados financieros y análisis de los resultados y de la eficiencia de las operaciones, el adecuado planeamiento y programación de sus actividades, así como su coordinación con las tareas a desarrollar por la supervisión jerárquica de la organización, son fundamentales para el logro de los objetivos señalados para la supervisión en general. La planificación adecuada de las actividades a desarrollar por la auditoría interna, actúa como filtro de la información para asegurar su confiabilidad para el proceso de toma de decisiones.

Por otra parte, el rol desempeñado por la auditoría externa, al calificar la eficiencia de los sistemas de administración y control interno, opinar sobre la confiabilidad de los registros contables y operativos, dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros y evaluar la eficiencia de los resultados de las operaciones, a través de su propia actividad de auditoría, así como de la revisión permanente de los informes emitidos por la propia auditoría interna de la organización, sus recomendaciones, discutidas y aceptadas por la dirección superior, deben ser de cumplimiento obligatorio.

Los exámenes de auditoría interna y externa, practicados según Normas de Auditoría Gubernamental y en concordancia con las disposiciones legales vigentes (Normas Básicas emitidas por los órganos rectores), permiten obtener una opinión técnica válida sobre el estado y funcionamiento de los controles internos.

2600. NORMA GENERAL DE CALIDAD DEL CONTROL INTERNO

Las organizaciones públicas deben mantener un nivel de excelencia y credibilidad elevado de sus procesos y productos / servicios, lo cual debe ser corroborado por los usuarios. Por ello, su plan estratégico debe considerar un sistema de gestión de la calidad, coordinado y eficiente, para todos sus productos o servicios.

Ningún conjunto de normas o reglas puede contemplar todas las circunstancias que impacten los procesos de control interno, por lo cual se debe reconocer como valor esencial el ejercicio del juicio profesional. El desafío en la elaboración del sistema de gestión de la calidad es llegar a un equilibrio justo entre las actividades de control necesarias y el juicio profesional que deben ejercer todos los encargados de su ejecución. Para el desarrollo de dicho juicio es necesario un ambiente de trabajo confiable.

Por ello, cada entidad del sector público debe establecer políticas y procedimientos de control de calidad para obtener una seguridad razonable de que se está cumpliendo con los principios, normas generales y básicas del control interno gubernamental.

La naturaleza y extensión de las políticas y procedimientos de control de calidad de una entidad pública dependen de factores tales como el tamaño de la misma, la naturaleza de sus prácticas, su organización y las consideraciones apropiadas de costo / beneficio.

La gestión de la calidad se debe desarrollar partiendo de su consideración en el marco estratégico global de cada entidad bajo las premisas de lograr su aseguramiento y mejoramiento continuo.

2610. NORMAS BASICAS DE CALIDAD DEL CONTROL INTERNO

2611. Marco estratégico para la gestión de la calidad

La gestión total de la calidad se desenvuelve dentro de un marco estratégico global a largo plazo, el cual debe contemplar tanto al control de la calidad como al aseguramiento de la misma, con la participación de todos los miembros, de sus clientes y de la sociedad considerada en su conjunto.

Todos los conceptos indicados en esta norma tienen implicaciones económicas y de tiempo. El marco estratégico se debe actualizar regularmente para reflejar las variaciones del contexto en el cual las entidades públicas ejercen sus actividades.

La importancia de los sistemas de gestión de la calidad tiene sus fundamentos en las nuevas percepciones de riesgos, las limitaciones presupuestarias, la diversidad de actividades y productos y las crecientes demandas sociales.

Como consecuencia de esto, los sistemas de gestión de la calidad implican:

- integrar la calidad a los procesos operacionales más que controlar resultados posteriores;
- respuesta inmediata de los controles frente a los alertas tempranos y a los hechos ocurridos, cuando éstos no los detectaran;
- evitar la superabundancia de controles, que pueden resultar ineficientes y hasta representar ausencia de control;
- la estructuración de los controles para que operen en cascada, como mecanismos internos y externos de una actividad, colectivos o individuales, de procesamiento, independientes y gerenciales;
- orientación de las actividades de control hacia el mejoramiento de los resultados y
- definición y comunicación adecuadas de las responsabilidades de todos los integrantes de la organización, quienes deben participar en el proceso de control.

2612. Actividades de mejoramiento continuo

El aseguramiento de la calidad, es el conjunto de actividades preestablecidas y sistemáticas, aplicadas en el marco del sistema de la calidad que se ha demostrado son necesarias para dar confianza adecuada de que una entidad satisfará los requisitos para la calidad.

Un sistema de calidad involucra a la estructura de la organización, procedimientos, procesos y recursos necesarios para llevar a cabo la gestión de la calidad.

El concepto de estructura de la organización involucra una definición precisa de las responsabilidades, autoridades y relaciones ordenadas, a través de la cual una organización cumple sus funciones.

Un procedimiento implica una manera de realizar una actividad, mientras que un proceso, es un conjunto de actividades que transforman elementos de entrada (insumos) en elementos de salida (producto/servicio)

El proceso de mejoramiento continuo se conforma, por al menos, las siguientes actividades básicas, las que deben realizarse en forma interactiva:

- exámenes para evaluar la calidad de los productos y procesos
- determinación y documentación de las experiencias adquiridas
- conformación de propuestas alternativas de mejoramiento
- estudios de factibilidad de las propuestas
- implantación de la alternativa viable
- incorporación de las alternativas implantadas a los cuerpos normativos formales, previa validación de su efectividad y
- comunicación y difusión de la nueva norma.

**IV. DOCUMENTOS Y
BIBLIOGRAFIA
CONSULTADOS**

IV. DOCUMENTOS Y BIBLIOGRAFIA CONSULTADOS

- Ley N° 1178 del 20 de julio de 1990, de Administración y Control Gubernamentales
- Decreto Supremo N° 23215 del 22 de julio de 1992, Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República
- Decreto Supremo N° 25410 del 8 de junio de 1999, referido a la promoción de la reforma y modernización de las entidades de la Administración Pública
- Resolución N° CGR –1/018/92 del 30 de septiembre de 1992, que aprueba y emite las Normas Básicas de Control Interno Relativas a los Sistemas de Administración Gubernamental
- Resolución N° CGR-1/090/96 del 6 de noviembre de 1996, que aprueba las Normas Básicas de Control Interno (NBCI)
- Resolución N° CGR–1/009/99, que aprueba las Normas de Auditoría Gubernamental
- Resoluciones Supremas emitidas por los órganos rectores respectivos que aprueban las Normas Básicas de los Sistemas:
 - N° 216145 del 21 de agosto de 1995: Administración de Bienes y Servicios
 - N° 216768 del 25 de junio de 1996: Nacional de Inversión Pública
 - N° 216779 del 9 de agosto de 1996: Nacional de Planificación
 - N° 216784 del 26 de agosto de 1996: Programación de Operaciones
 - N° 217055 del 15 de diciembre de 1997: Organización Administrativa
 - N° 217064 del 15 de diciembre de 1997: Administración de Personal
 - N° 218056 del 27 de enero de 1998: Tesorería del Estado
 - N° 217095 del 27 de enero de 1998: Presupuesto
 - N° 218040 del 9 de febrero de 1998: Contabilidad Gubernamental Integrada
 - N° 218041 del 9 de febrero de 1998: Crédito Público
- Los Nuevos Conceptos del Control Interno (Informe COSO), Coopers & Lybrand e Instituto de Auditores Internos de España. Ediciones Díaz de Santos S.A., Madrid, 1997
- Normas Generales de Control Interno emitidas en 1998, por la Sindicatura General de la Nación Argentina
- Manual de Auditoría de la Optimización de Recursos de la Oficina del Auditor General de Canadá

- Standards for Internal Control in The Federal Government, de mayo de 1999, GAO - Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos de Norteamérica
- INTOSAI, Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Supremas, "Directrices para las Normas de Control Interno", Comisión de Normas de Control Interno. INTOSAI, junio, 1992
- Norma Boliviana NB-ISO 8402 y la serie 9000
- Incursiones en Management - Ensayos sobre gestión, Juan Carlos Gomez Fulao y otros, Editorial CIMA, Buenos Aires, 1996
- Manual de Auditoría Operativa, Lic. Gastón Loma Gómez y Lic. Rubén Centellas España – La Paz Bolivia
- Declaración sobre Normas de Auditoría N° 78 (Statement on Auditing Standards SAS N° 78) – Evaluación de la estructura del control interno en una auditoría de estados financieros: corrección al SAS N° 55 – Declaraciones sobre Normas de Auditoría - American Institute of Certified Accountants – Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Federación de Colegios de Profesionistas TOMO IV – México, agosto de 1996

V. GLOSARIO

V. GLOSARIO

ACTIVIDAD: conjunto de operaciones o tareas propias de una entidad o persona realizadas con el propósito de obtener un resultado esperado.

ASEGURAMIENTO: conjunto de actividades preestablecidas y sistemáticas, aplicadas en el marco del sistema de la calidad de los procesos de control, del logro de objetivos fuente, que han demostrado su necesidad y suficiencia para dar confianza razonable de que una organización pública alcanzará los niveles esperados de eficacia, economía, eficiencia y calidad en su desempeño global.

CALIDAD: conjunto de características de una actividad de control que le confieren la aptitud para satisfacer las necesidades establecidas e implícitas.

CONTROLES CLAVES: actividades de control que operan sobre las actividades relevantes de la organización en relación con el logro de los objetivos fuente, coadyuvando a la toma de decisiones de la dirección superior.

COMPETITIVIDAD: capacidad de realizar las cosas u obtener resultados dentro de un estándar de general aceptación en cuanto a valor económico o social, cantidad y calidad, en el marco del mercado de productos o servicios en que actúa una organización.

COSO: Committee of Sponsoring Organizations.

DESARROLLO SOSTENIBLE: proceso mediante el cual se satisfacen las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer su satisfacción para las generaciones futuras.

ECONOMICIDAD: medida del costo optimizable en que se incurre en la prosecución de los objetivos institucionales.

EFICACIA: medida en que se alcanzan objetivos predeterminados o se cumplen las funciones para las cuales fue constituida una organización pública.

EFICIENCIA: relación entre la cantidad y calidad de productos obtenidos o servicios prestados con los insumos utilizados para obtenerlos.

ENFOQUE SISTEMICO: manera de considerar los procesos de gestión y control de una organización como un sistema.

ESTADO AMBIENTAL: situación medible en términos de parámetros físicos, químicos, biológicos y fenomenológicos (entre otros) y las condiciones políticas, económicas, sociales y culturales, en las que se encuentra el medio ambiente en un momento determinado.

GLOBALIZACION: proceso contemporáneo en curso de establecimiento de interrelaciones e integraciones políticas, económicas, jurídicas, sociales y culturales, acorde con los medios de comunicación brindados por la tecnología actual.

IMPACTO AMBIENTAL: cualquier cambio en el estado ambiental, sea adverso o benéfico, provocado en parte o totalmente por causa de una política, decisión, actividad, proyecto, producto y/o servicio, incluyendo causas de origen social, cultural y natural

INFORMACION DE GESTION: la resultante de un proceso de transformación de datos en informaciones pertinentes y convenientes que son utilizadas por los diferentes niveles decisorios de la organización, proporcionando el sustento necesario para optimizar los resultados esperados.

JERARQUIA DE LOS CONTROLES: orden de importancia de las actividades de control implantadas en la organización, relacionado con el nivel decisorio de sus ejecutantes y del grado de independencia respecto de la actividad controlada (con documentos), así como de la significatividad dada a ciertos componentes claves del ambiente de control.

MEDIDOR DE RENDIMIENTO: todo método, técnica, herramienta o cálculo comparativo que, con aplicación de parámetros predefinidos, permite evaluar los desvíos en el desarrollo real de las actividades con relación a los objetivos institucionales, en términos de eficacia, economía, eficiencia y calidad esperados.

OBJETIVOS FUENTE: objetivos organizacionales básicos, que logrados en su conjunto, permiten alcanzar los niveles de control predeterminados por la organización, sobre los sistemas externos que interactúan con ella así como sobre los subsistemas internos que la componen, dentro de un marco de calidad esperado.

OPOSICION DE INTERESES: relación planificada de las actividades, de modo tal de lograr que el accionar de cada involucrado, en términos de productor/usuario interno y de receptor externo de productos/servicios, en un marco de calidad, al procurar alcanzar los objetivos que se le asignaron, contribuya positivamente tanto en la coordinación como en el control sobre el cumplimiento de los objetivos organizacionales.

PROCESO: conjunto de recursos y actividades que transforman elementos de entrada (insumos) en elementos de salida (producto/servicio); los recursos incluyen el personal, las finanzas, las instalaciones, los equipos, las tecnologías, las técnicas y los métodos.

PROCEDIMIENTO: manera especificada de realizar una actividad, que debe estar contenida en documentos aprobados, la cual incluye el objeto y el alcance de una actividad, qué debe hacerse y quien debe hacerlo, cuándo, dónde y cómo debe hacerse, qué materiales y equipos y documentos deben utilizarse y cómo debe controlarse y registrarse.

PRODUCTO: resultado de las actividades o procesos, de naturaleza tangible, intangible o una combinación de ambos (por lo cual incluye a los servicios) para satisfacer necesidades de los usuarios.

RESPONDABILIDAD: dar respuesta o rendir cuentas en forma transparente por lo actuado y por los resultados obtenidos en la administración de los recursos del Estado, no sólo como consecuencia de una responsabilidad conferida, resultante del cargo ocupado, sino por la responsabilidad asumida y convenida ante la jerarquía institucional y ante la sociedad al acceder a un cargo público.

SISTEMA: serie de actividades relacionadas, cuyo diseño y operación conjunta, tienen el propósito de lograr uno o más objetivos preestablecidos; en tal sentido, cualquier entidad, actividad, área, programa, proyecto o parte de éstos, puede ser considerado como un sistema, donde los recursos (entradas al sistema) son organizados (procesados por el sistema) para producir resultados (salidas del sistema) de acuerdo con propósitos predeterminados (objetivos del sistema).

SISTEMAS DE ALERTAS TEMPRANOS: sistemas que interrelacionan los controles claves operativos y financieros que permiten detectar los cambios potenciales internos y externos de la organización brindando información acerca del posible efecto de los mismos en las actividades.