



MANUAL DE NORMAS DE CONTROL INTERNO

Honduras, C.A.



MANUAL DE NORMAS DE CONTROL INTERNO

CERTIFICACIÓN

“ACUERDO ADMINISTRATIVO N°. 027/2003

El Tribunal Superior de Cuentas

CONSIDERANDO: Que el mejoramiento de la Rendición de Cuentas y la transparencia del Gobierno de Honduras, debe ser una actividad permanente del Tribunal Superior de Cuentas.- **CONSIDERANDO:** Que el Artículo 31 en sus numerales 2 y 7 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas se establece que el Tribunal tendrá las funciones administrativas siguientes: 2. “Emitir las normas generales de la fiscalización internas y externa”; 7. “Vigilar el cumplimiento de las resoluciones, medidas y recomendaciones emitidas o formuladas como resultado del ejercicio de sus funciones de control”;

CONSIDERANDO: Que el Artículo 39 de la Ley Orgánica del Tribunal establece que los procedimientos, medidas y recomendaciones para mejorar los sistemas de control interno fundados en normas de orden público, contenidos en los informes que el Tribunal emita, son de cumplimiento obligatorio para los sujetos pasivos. Cuando hagan referencia a facultades discrecionales podrán aquéllos optar por darle cumplimiento o abstenerse, en cuyo caso deberán brindar al Tribunal las explicaciones o fundamentos de su proceder.-

CONSIDERANDO: Que el Artículo 45 numeral 9 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas establece que el Tribunal tiene que supervisar y evaluar la eficacia del control interno que constituye la principal fuente de información para el cumplimiento de las funciones de control del Tribunal, para lo cual emitirá normas de carácter general.-

POR TANTO: El Tribunal Superior de Cuentas, en uso de las facultades que las leyes le confieren y en aplicación del Artículo 222 de la Constitución de la República; 4, 7 y 31 numeral 2 y demás aplicables de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas.-

ACUERDA:

ARTICULO PRIMERO:¹

a) **EL MANUAL DE NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO.-** Introducción.- Que el Artículo 2, Definiciones, de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas definió el control interno como el “proceso permanente y continuo realizado por la dirección, gerencia y otros empleados de las entidades públicas y privadas, con el propósito de asistir a los servidores públicos en la prevención de infracciones a las leyes y a la ética, con motivo de su gestión y administración de los bienes nacionales”.

La Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Instituciones Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) definió el control interno como el plan de organización y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, orientados a proporcionar una garantía razonable de que se cumplen los objetivos de promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada; preservar el patrimonio de pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades; respetar las leyes y reglamentaciones y estimular la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos, y obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.- Por su parte en el Informe COSO1 , aparece una definición de control interno, señalando que el proceso ejecutado por el consejo de directores, la administración y otro personal de una institución, diseñado para proporcionar seguridad razonable con miras a la consecución de objetivos institucionales agrupados en tres categorías, a saber: la efectividad y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes y regulaciones

¹ Derogado mediante el Acuerdo Administrativo N° 001-2009

aplicables a la organización.- El control interno no acaba en el mantenimiento de registros contables correctos y la detección de fraudes; sino que además sirve como elemento facilitador y orientador para que la administración cumpla efectivamente sus planes y programas y logre sus objetivos. Tomando como base el deber constitucional de todo funcionario público, y particularmente de los jefes, de rendir cuentas acerca del desempeño institucional, fundado en la eficacia y eficiencia, economía, equidad, veracidad y legalidad.

CAPÍTULO I

NORMAS GENERALES RELATIVAS AL CONCEPTO DE CONTROL INTERNO.

1.1 DEFINICIÓN Y OBJETIVOS

El control interno, de conformidad al Artículo 46 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas, comprende la serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la administración activa para proporcionar una seguridad razonable en torno a la consecución de los objetivos de la organización, fundamentalmente en los siguientes aspectos:

- 1) Procurar la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y la calidad en los servicios;
- 2) Proteger los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- 3) Cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- 4) Elaborar información financiera válida y confiable presentada con oportunidad.

COMENTARIO: El control interno está presente en todos los procesos institucionales desde antes que éstos den inicio y, mediante procesos de verificación y otros similares, hasta después de que han concluido. En efecto, los cinco componentes del marco integrado de control interno son:

- 1) El ambiente de control;
- 2) La evaluación de riesgos;
- 3) Las actividades de control;
- 4) La información y comunicación; y,
- 5) El monitoreo.

↳ El control interno no debe interferir el accionar de las organizaciones, sino que es un medio más para el logro de objetivos y la protección del patrimonio público. Por lo tanto, debe entenderse como un proceso que, bajo la responsabilidad indelegable de la máxima autoridad, es ejecutado por ella y por todos y cada uno de los integrantes de la organización. En este sentido, es un control administrativo que se crea para ayudar a los administradores en su labor de dirección, de manera que les permita alcanzar los resultados programados en sus planes tácticos y estratégicos.

↳ El control interno procura proporcionar una seguridad razonable de que la organización alcance los objetivos en las siguientes categorías:

* Eficacia, eficiencia y economía de las operaciones, lo que implica una conducción adecuada de las actividades organizacionales, haciendo un uso apropiado de los recursos disponibles y atendiendo las mejores prácticas que dicten la técnica y el ordenamiento jurídico, lo que idealmente debe conducir al logro de los objetivos al menor costo.

* Proteger los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal, mediante la obtención de una seguridad razonable en cuanto a la protección de los activos y a la detección y corrección oportunas de eventuales desviaciones y usos indebidos. Por ello se dice que el control interno también resulta útil como “primera línea de defensa” que sirve de salvaguarda de los activos y coadyuva en la prevención y detección de errores y fraudes.-

* Cumplimiento de la normativa aplicable, sea ésta de carácter jurídico (leyes, decretos, reglamentos, resoluciones, acuerdos, etc.), técnico (documentos normativos emitidos por el Tribunal Superior de Cuentas u otras autoridades con competencia en materias específicas) o administrativo (disposiciones internas de la institución). Debe tenerse particularmente presente el principio de legalidad consagrado en el Artículo 321 de la Constitución de la República.-

* Confiabilidad y oportunidad de la información, incluyendo informes sobre la ejecución presupuestaria, estados financieros y otros informes contables, administrativos y de otra naturaleza, para uso interno y externo. Los informes serán confiables si contienen la información precisa, veraz y exacta relacionada con el asunto que traten; y serán oportunos si contienen los datos suficientes y se comunican en tiempo propicio para que las autoridades pertinentes emprendan acciones adecuadas para promover una gestión eficaz y eficiente al servicio de la ciudadanía.-

1.2 COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO.-

Los componentes del control interno son: funcionales y orgánicos

Los componentes **funcionales** son:

- (1) El ambiente de control;
- (2) La evaluación del riesgo;
- (3) La información y la comunicación;
- (4) Las actividades de control; y,
- (5) El monitoreo.-

Los componentes **orgánicos** son:

- (1) La Administración Activa; y,

(2) La Auditoría Interna.-

COMENTARIO.- Las tendencias mundiales, con base en el Informe COSO, reconocen los siguientes cinco componentes funcionales del sistema de control interno:

↳ El ambiente de control, relacionado con las actitudes y acciones de los jefes, los titulares subordinados y demás funcionarios de la institución, sus valores y el ambiente en el que desempeñan sus actividades dentro de la institución, que sirva como fundamento para la operación exitosa de los demás componentes y el sistema como un todo.-

↳ La valoración de riesgos, que conlleva la existencia de un sistema de detección y valoración de los riesgos derivados del ambiente —entendidos como los factores o situaciones que podrían afectar el logro de los objetivos institucionales—, que permita a la administración efectuar una gestión eficaz y eficiente por medio de la toma de acciones válidas y oportunas para prevenir y enfrentar las posibles consecuencias de la eventual materialización de esos riesgos, entendida como el hecho de que el perjuicio al logro de los objetivos institucionales por esos riesgos deje de ser probable y se convierta en una realidad.-

↳ Las actividades de control, que comprenden todos los métodos, políticas, procedimientos y otras medidas establecidas y ejecutadas como parte de las operaciones para asegurar que se están aplicando las acciones necesarias para manejar y minimizar los riesgos y realizar una gestión eficiente y eficaz.

↳ La información y la comunicación, que comprenden los sistemas de información y comunicación existentes en la institución, los cuales deben permitir la generación, la captura, el procesamiento y la transmisión de información relevante sobre las actividades institucionales y los eventos internos y externos que puedan afectar su desempeño positiva o negativamente.

↳ El monitoreo, que consiste en un proceso de seguimiento continuo para valorar la calidad de la gestión institucional y del sistema de control interno.

La administración activa, como componente orgánico con la responsabilidad establecida, debe fortalecer los cinco componentes funcionales del control interno a fin de obtener un

sistema sano y confiable. Por su parte, la Auditoría Interna, con su responsabilidad de asesoría, advertencia y fiscalización, debe emitir recomendaciones y sugerencias relevantes y oportunas para reforzar dichos componentes.

1.3 RESPONSABILIDAD POR EL CONTROL INTERNO.

La responsabilidad principal por el diseño, la implantación, la operación, la evaluación, el mejoramiento y el perfeccionamiento del control interno, tal como manda el Artículo 47 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas, es inherente al jerarca y a los titulares subordinados de cada organización. Por su parte, las jefaturas en cada área de la institución deben velar porque las medidas de control específicas relativas a su ámbito de acción sean suficientes y válidas, y porque los funcionarios sujetos a su autoridad jerárquica las apliquen cumplidamente.

COMENTARIO.- Esta norma es congruente con el Artículo 37, numeral 3), de la Ley Orgánica del Tribunal, y con la obligación que tienen los administradores de los recursos públicos, de rendir cuentas a la colectividad acerca del modo como han usado tales recursos en la gestión organizacional, ya que el control es el instrumento básico de que disponen para asegurarse de que, en el desempeño diario, se actúe de conformidad con valores y con disposiciones legales, técnicas y administrativas previamente establecidos para promover el cumplimiento de la misión y el logro de los objetivos trazados para la institución.

En virtud de lo anterior, el jerarca establece los criterios fundamentales de control y aprueba los mecanismos y medidas correspondientes para su puesta en práctica. Por su parte, los titulares subordinados son responsables por el control interno que funciona dentro del ámbito de acción específico y de ejercer una supervisión directa sobre los miembros de su equipo de trabajo para guiarlos en la observancia de los controles aplicables. Finalmente, corresponde a todos los funcionarios sujetarse, en todo momento, a los controles definidos por la dirección para su puesto de trabajo; aplicarlos oportuna y

correctamente, y hacer notar a sus superiores las deficiencias que observen en tales controles.

CAPÍTULO II.- NORMAS GENERALES RELATIVAS AL AMBIENTE DE CONTROL

2.1 AMBIENTE DE CONTROL.

La administración activa, principalmente el jerarca, debe fomentar un ambiente propicio para la operación del control interno, mediante la generación de una cultura que promueva, entre los miembros de la institución, el reconocimiento del control como parte integrante de los sistemas institucionales.

El jerarca, en su calidad de responsable por el sistema de control interno, debe mostrar constantemente una actitud de apoyo a las medidas de control implantadas en la institución, mediante la divulgación de éstas y un ejemplo continuo de apego a ellas en el desarrollo de las labores cotidianas.

COMENTARIO: La labor fundamental de la administración activa, primordialmente el jerarca, radica en conducir actividades para satisfacer objetivos determinados, planificando, organizando, dirigiendo, coordinando y controlando para ello el esfuerzo humano y el uso de los recursos disponibles en la organización.

La actitud de apoyo al control que muestre el jerarca es un elemento especialmente importante para generar, en todo el personal, un compromiso de aplicación eficaz de los procesos y mecanismos de control correspondientes a su área específica de actividad. Para ello, no basta con que expresen verbalmente su adhesión a las disposiciones y reglas de control vigentes, sino que, en todo momento, deben conducirse con estricto apego a ellas.

2.2 VALORES DE INTEGRIDAD Y ÉTICA.

Los responsables del control interno deberán determinar y fomentar los valores de integridad y ética.

COMENTARIO: El jerarca y los titulares subordinados deben identificar cuales son los rasgos y cualidades éticos y morales necesarios en su personal para impulsar el sistema organizacional hacia un óptimo funcionamiento. A los efectos, los procesos de reclutamiento y selección de personal deben conducirse teniendo presentes esos rasgos y cualidades, de forma que se asegure la contratación de nuevos funcionarios que ya los reúnan o que, al menos, ostenten principios congruentes con los impulsados por el jerarca y, en general, por la administración activa.

Con todo, la labor de la administración al respecto no acaba en la etapa de selección; por lo contrario, le corresponde asegurarse de que las características de integridad y ética continúen presentes en sus funcionarios y se manifiesten en su accionar diario. Así, la administración puede valerse de medios de difusión de la cultura que presenten aquellas características o actitudes que, directa o indirectamente, reflejen los valores de integridad y ética deseables en la organización.

2.3 ADMINISTRACIÓN EFICAZ DEL RECURSO HUMANO.

El control interno debe incluir las políticas y los procedimientos necesarios para asegurar una apropiada planificación y administración del recurso humano de la institución, de manera que se asegure desde el reclutamiento y hasta el mantenimiento al servicio de la institución, de funcionarios que reúnan competencias (habilidades, actitudes y conocimientos) idóneas para el desempeño de cada puesto.

COMENTARIO: El jerarca debe diseñar y poner a operar un proceso de administración de recurso humano que le garantice la adquisición y el mantenimiento de personal idóneo. En el primer caso, se contemplan actividades de planificación de necesidades, reclutamiento, selección y contratación técnicamente correctas y transparentes. En el

otro, se agrupan, entre otros asuntos, la creación de condiciones laborales idóneas, la promoción de actividades de capacitación y formación que permitan al personal aumentar y perfeccionar sus conocimientos y destrezas, y la existencia de un sistema de evaluación del desempeño, rendición de cuentas e incentivos que motiven la adhesión a los valores y controles institucionales.

2.4 ESTRUCTURA ORGANIZATIVA

El jerarca debe crear una estructura organizativa que apoye efectivamente el logro de los objetivos organizacionales, y por ende, la realización de los procesos, las labores y la aplicación de los controles pertinentes.

COMENTARIO: La organización es una de las funciones administrativas básicas. Implica definir una estructura organizativa que apoye el logro de los objetivos institucionales, lo cual implica definir las actividades, procesos o transacciones, especificar las labores que deben completarse dentro de la organización, distribuirlas entre los diferentes puestos, y asignarles a estos últimos no sólo la responsabilidad por su cumplimiento, sino también la autoridad necesaria para ejecutarlas a cabalidad. Adicionalmente, deben establecerse las relaciones jerárquicas entre puestos, los canales de comunicación, coordinación e información formal que se utilizarán en la organización.

2.5 DELEGACIÓN

La delegación de funciones o tareas en un funcionario debe conllevar no sólo la exigencia de la responsabilidad por el cumplimiento de los procesos, actividades o transacciones correspondientes, sino también la asignación de la autoridad necesaria a fin de que ese funcionario pueda tomar las decisiones y emprender las acciones más oportunas para ejecutar su cometido de manera expedita y eficaz.

Es indispensable que el individuo a quien se exige la responsabilidad por un asunto en particular y se demanda la consecuente rendición de cuentas, también reciba la autoridad

necesaria para dirigir a las personas, obtener los recursos, la capacitación y los controles que hayan sido establecidos para llevar a cabo todas las gestiones requeridas para cumplir con las responsabilidades asignadas.

COMENTARIO: Por consideraciones elementales de control, la delegación de autoridad hecha por el jerarca y por los demás niveles jerárquicos de la administración activa debe quedar formalmente establecida por escrito (en manuales u otros documentos de vigencia prolongada), como una medida de protección para la administración y el funcionario respectivo, y con el propósito de que éste conozca los límites de su ámbito de acción y actúe siempre dentro de ellos. Asimismo, debe tenerse presente que, si bien cada funcionario es enteramente responsable ante sus superiores formales por el desarrollo eficaz de sus labores, el jerarca y el titular subordinado que asignan una tarea o proceso y delegan parte de su autoridad en procura de su cabal cumplimiento, comparten la responsabilidad final con aquel en quien la designación recae.

2.6 ACCIONES COORDINADAS.

El control interno debe contemplar los mecanismos y disposiciones requeridos a efecto de que los diversos funcionarios y unidades participantes en la ejecución de los procesos, actividades y transacciones de la institución, desarrollen sus acciones de manera coordinada y coherente, con miras a la implantación efectiva de la estrategia organizacional para el logro de los objetivos.

COMENTARIO: Es indispensable que la normativa interna establezca mecanismos de coordinación específicos, incluyendo los de autorización y aprobación de transacciones, operaciones y procesos; la supervisión; el examen de la gestión en asuntos específicos; la evaluación regular del desempeño del personal; la celebración de reuniones periódicas para monitorear el avance de determinados trabajos, y la revisión, por parte de personal especializado en diferentes disciplinas, de las tareas que lo ameriten. Igualmente, es conveniente contemplar el valor de la cultura organizacional como elemento catalizador para la coordinación y coherencia institucional.

Asimismo, debe considerarse que la coordinación tiene como fundamento a la planificación y que para su apropiado ejercicio se requiere una estructura orgánica idónea. Por ello, los mecanismos de coordinación deben preverse convenientemente desde las primeras etapas del proceso planificador e integrarse en la estrategia y en las consideraciones relativas a la organización formal y a las relaciones entre los diversos puestos.

2.7. PARTICIPACIÓN DEL PERSONAL.

El jerarca, con el apoyo de los titulares subordinados, deberá instaurar las medidas de control propicias a fin de que los miembros del personal reconozcan y acepten la responsabilidad que les compete por el adecuado funcionamiento del control interno. De acuerdo con esa responsabilidad, los funcionarios deberán participar activamente en la aplicación y el mejoramiento de las medidas ya implantadas, así como en el diseño de controles aún más efectivos para las áreas de la organización donde desempeñan sus labores.

COMENTARIO: Todo servidor debe rendir cuentas por la manera como ha desempeñado las actividades a él encomendadas, por el uso que ha hecho de los recursos recibidos para llevarlas a cabo, por el ejercicio de la autoridad que se le ha otorgado para facilitar el cumplimiento

de aquellas y, finalmente, por los resultados de su gestión. Por tanto, le corresponde ejercer un control permanente sobre su propio trabajo, para determinar si su avance es satisfactorio, si se conduce con eficacia al logro del objetivo correspondiente y como mejorar los controles aplicados al respecto. Con ese fin, es especialmente necesario que cada servidor tenga un conocimiento cabal del sistema de control interno y de la importancia de su contribución al logro de los objetivos organizacionales, a fin de que desarrolle un sentido de compromiso al respecto.

2.8 ADHESIÓN A LAS POLÍTICAS INSTITUCIONALES.

En el ejercicio de sus funciones, los servidores deben observar y contribuir con sugerencias a las políticas institucionales y a las específicas aplicables a sus respectivas áreas de trabajo, que hayan sido emitidas y divulgadas por los superiores jerárquicos, quienes además deben instaurar medidas y mecanismos propicios para fomentar la adhesión a las políticas por ellos emitidas.

COMENTARIO: Los funcionarios deben realizar sus funciones tomando en consideración las políticas establecidas por sus superiores jerárquicos y cuando corresponda, deben sugerir mejoras al respecto.

2.9.- CONFIANZA.

Los responsables del control interno deberán estimular entre el personal la generación y el mantenimiento de un ambiente de confianza basado en la difusión de información veraz, la comunicación adecuada, la delegación de funciones y técnicas de trabajo participativo y cooperativo con miras a la promoción de la lealtad, el desempeño eficaz y el logro de los objetivos institucionales.

COMENTARIO: El funcionamiento eficaz del sistema de control interno y su integración a todos los procesos organizacionales requieren la existencia de mecanismos de apoyo, cooperación y retroalimentación permanentes que contribuya al mejoramiento de la calidad en el trabajo. Esto implica que todo asunto trascendente, que interfiera con la buena gestión organizacional, pueda no sólo ser detectado sino también transmitido oportunamente, por los canales de comunicación adecuados.

La apertura de las comunicaciones y, a su vez, la disposición de los superiores a delegar, son indicadores del nivel de confianza que existe, con base en la seguridad acerca de la integridad y la competencia de otra persona o grupo. Un alto nivel de confianza anima a la gente a asegurarse de que todos los asuntos pertinentes e importantes sean conocidos por más de un individuo. Compartir la información y el conocimiento que ello implica,

constituye un medio para lograr buenas comunicaciones y fortalecer el control al reducir la dependencia continua en la presencia, el juicio y la habilidad de una sola persona.

2.10 UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA

La institución debe contar con una unidad de auditoría interna adecuadamente organizada, de conformidad a la normativa general que apruebe el Tribunal Superior de Cuentas, que disponga

de la independencia, el apoyo superior y los recursos necesarios para que pueda brindar una asesoría oportuna y profesional en el ámbito de su competencia y, de este modo, agregar valor a la gestión institucional y una garantía razonable de que la actuación del jerarca y demás funcionarios se realiza con apego a la legalidad y sanas prácticas.

COMENTARIO: De conformidad con el Artículo 48 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas las auditorías internas deben de ejercer sus funciones con total independencia funcional y de criterio en relación al respectivo órgano u organismo de la administración, quienes, a su vez, deben de contar con una unidad de auditoría interna, que cuente con los recursos necesarios para llevar acabo una óptima fiscalización.

La unidad de auditoría interna es necesaria porque actúa como un control de controles respecto del sistema de control interno, y mediante su acción agrega valor a los procesos organizacionales como un apoyo a la administración. Conviene señalar que el establecimiento de la unidad de auditoría interna no debe ser para el jerarca una razón para considerarse exento en modo alguno de su responsabilidad básica por el diseño, la implantación, la evaluación y el perfeccionamiento del sistema de control interno. En realidad, esta es una unidad que contribuye con él en un mejor desempeño de esa responsabilidad, pero no puede ni debe aceptar una obligación superior a la que le compete en lo referente al sistema. Aun más, es sólo mediante la acción del jerarca que las propuestas de la auditoría interna pueden ponerse en práctica, ya que ésta no tiene autoridad funcional para exigir su aplicación.

Por lo demás, el Artículo 79 de la Ley mencionada identifica a la administración activa como responsable de ejecutar lo recomendado por la auditoría interna en sus informes, pero deja abierto el camino hacia la discusión de las recomendaciones ofrecidas por esa unidad de asesoría y aseguramiento, y a que la misma administración proponga soluciones alternativas para los problemas identificados en el ejercicio de la función de auditoría. El resultado de la fiscalización que lleva a cabo la auditoría interna debe constituirse, para la ciudadanía, en una garantía razonable de que la actuación del jerarca y del resto del personal se realiza con apego a la legalidad y sanas prácticas.

Respecto de la auditoría interna existe una normativa específica emitida por el Tribunal Superior de Cuentas, denominada “Normas Generales de Auditoría Interna”, emitidas de conformidad a lo que dispone el Artículo 106 de su Ley Orgánica.

CAPÍTULO III.

NORMAS GENERALES RELATIVAS A LA EVALUACIÓN DE RIESGOS.

3.1. IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE RIESGOS.

La administración deberá identificar y evaluar los riesgos derivados de los factores ambientales que afectan a la institución, así como emprender las medidas pertinentes para que ésta sea capaz de afrontar exitosamente tales riesgos.

COMENTARIO: El riesgo se entiende como la probabilidad de que un evento interno o externo afecte negativamente la capacidad organizacional para alcanzar los objetivos planteados con legalidad, eficacia, eficiencia y economía.

La valoración de los riesgos, responsabilidad de la administración activa, incluye su identificación y evaluación, y es un componente fundamental de todo sistema de control interno bien orientado, que sirve como insumo para la toma de decisiones, la conducción de las actividades y la revisión de los planes para su ajuste a las condiciones cambiantes y

a los retos que plantea el riesgo identificado. Puede verse como una consecuencia directa de la observación permanente del ambiente, pues los riesgos que enfrenta la institución tienen origen en fuentes internas y externas. Además, de la misma manera como ocurre con el estudio del ambiente, la valoración de los riesgos es más que un esfuerzo teórico y de reflexión que se lleva a cabo una sola vez; en realidad, constituye un proceso activo, continuo, diario y repetitivo que realizan, con la ayuda de un sistema de información adecuado, las personas que toman decisiones en todos los niveles de la institución, como base para emprender medidas congruentes con la estrategia institucional y con las condiciones imperantes en un momento dado. Así, más que el conocimiento de los riesgos propiamente dicho, lo importante de la evaluación radica en que permite:

a. Identificar los factores que contribuyen a elevar el riesgo o a que éste se materialice. Para ello, la administración debe hacer un análisis de las circunstancias internas y externas en que se desarrolla la gestión institucional para determinar cuales conllevan algún grado de riesgo, determinar en cuales ese riesgo es más relevante (es decir, el riesgo tiene una mayor probabilidad de materializarse y ocasionar perjuicio al logro de los objetivos), y en consecuencia, asignarles prioridades para su enfrentamiento. En ese sentido, conviene aclarar que, dada la limitación de recursos de una institución, es preciso definir cuales riesgos merecen una atención inmediata y cuales pueden recibir un menor esfuerzo.

b. emprender acciones adecuadas para enfrentar el riesgo y reducir su impacto.

En efecto, habiendo identificado los riesgos más relevantes, la administración diseña estrategias para enfrentar esos riesgos, y con base en ellas implanta los controles que se ajusten mejor a sus posibilidades y que le den una mayor seguridad de realizar una gestión de riesgo exitosa. Debe tenerse presente que no es posible anular por completo los riesgos ni sus efectos, pero la administración, como responsable de la buena marcha de la institución, sí debe establecer mecanismos de control de diversa naturaleza encaminados a prevenir la materialización de los riesgos y de sus eventuales consecuencias, a reducir el impacto de éstos sobre el funcionamiento de la organización, y

a rendir información oportuna para la toma de decisiones y reorientar la gestión cuando ello sea necesario.

c. Permanecer alerta ante cambios eventuales que podrían aumentar o disminuirla incidencia del riesgo sobre las actividades institucionales. Lo anterior implica una labor de seguimiento o evaluación constante para determinar la forma como se han modificado los riesgos y como deben cambiar los controles.

3.2. PLANIFICACIÓN:

La identificación y evaluación de los riesgos, como componente del control interno, debe ser sustentado por un sistema participativo de planificación que considere la misión y la visión institucionales, así como objetivos, metas y políticas establecidos con base en un conocimiento adecuado de los medios interno y externo en que la organización desarrolla sus operaciones.

COMENTARIO: El propósito general del control interno consiste en brindar una seguridad razonable de que la organización alcance sus objetivos de corto y largo plazo. Por ende, pese a que la planificación no forma parte del sistema de control interno, la valoración de los riesgos, como componente del sistema si tiene como requisito previo un sistema de planificación que establezca, en planes estratégicos y operativos conocidos y aceptados por el personal, cuales son los objetivos que se pretende lograr y controlar mediante el sistema.

Como complemento, el proceso de planificación operativa convierte el plan estratégico en acciones concretas tendentes a obtener, como efecto conjunto final, el cumplimiento de los objetivos generales y, por ende, el alcance de la visión institucional. Para ello, es preciso generar metas y objetivos específicos y de corto plazo que identifiquen, entre otros, los recursos disponibles, las personas responsables de llevarlos a la práctica, la coordinación que debe darse entre las unidades participantes y la identificación y el análisis de los riesgos pertinentes. Finalmente, el plan anual lleva aparejado un

presupuesto que expresa los recursos financieros necesarios para ejecutar dicho plan, de conformidad con las disposiciones aplicables.

3.3. INDICADORES DE DESEMPEÑO MENSURABLES.

Los planes de la institución deberán establecer los mecanismos, criterios e indicadores que la administración usará para dar seguimiento al avance en el cumplimiento de esos planes y la medida en que han contribuido a satisfacer las metas, los objetivos y la misión institucionales.

COMENTARIO: Los planes no se considerarán completos si no establecen de manera explícita los criterios que se emplearán para evaluar su ejecución. Por ello, la Administración deberá asegurar que incluyan los indicadores pertinentes, los cuales deberían haber sido adoptados en consenso con los funcionarios responsables de la ejecución de dichos planes y por ende del cumplimiento de dichos indicadores.

Por regla general, debe procurarse que los indicadores respectivos sean claros, uniformes, fácilmente aplicables, medibles y de conocimiento general. En ese sentido, se dice que las metas deben ser evaluables en términos cuantitativos (por ejemplo: número de casos atendidos, cantidad de reparaciones efectuadas, etc.) más que cualitativos (por ejemplo: nivel de eficiencia, grado de satisfacción del cliente externo, etc.). Sin embargo, la naturaleza de algunas metas hace imposible su cuantificación y obliga a recurrir a características cualitativas.

El uso adecuado de los indicadores en el momento oportuno es tan importante como su definición acertada: si no se recurre a ellos para evaluar el desempeño del personal y los responsables de las unidades, el esfuerzo de definirlos será infructuoso y, aunque estén óptimamente diseñados, no harán notar a tiempo las desviaciones ocurridas respecto de los planes y a los resultados esperados.

3.4. DIVULGACIÓN DE LOS PLANES.

Los planes deberán ser divulgados oportunamente entre el personal respectivo para procurar un conocimiento y una aceptación generales, así como el compromiso requerido para su cumplimiento.-

COMENTARIO: Una vez que los planes oficiales han sido preparados y están listos para entrar en vigencia, es necesario que, atendiendo a las responsabilidades de cada quien, sean dados a conocer al personal—el que debe haber participado en su definición—para que todo miembro de éste sepa a cabalidad cuál es la contribución que se requiere de él como apoyo a la voluntad organizacional. Es indispensable que los planes se presenten al personal como instrumentos de gestión, y que su divulgación se oriente a conseguir su uso efectivo como herramientas para canalizar las actividades organizacionales.-

3.5 REVISIÓN DE LOS OBJETIVOS.

El jerarca respectivo, con el apoyo del resto del personal deberá revisar periódicamente los objetivos e introducirles las modificaciones requeridas para que continúen siendo guías claras para la conducción de la institución y proporcionen un sustento oportuno al control interno institucional.

COMENTARIO: El proceso de planeamiento (estratégico, operativo y presupuestario) no debe considerarse concluido con la emisión de los planes. Es un proceso permanente y repetitivo que constituye un mecanismo de aprendizaje gerencial, mediante el que se obtiene un conocimiento mejorado de la institución, de sus características positivas y negativas, y de las fuerzas que la afectan o la benefician. Como continuación y complemento de él, el monitoreo del ambiente interno, del entorno exterior y de la propia gestión institucional, es esencialmente un proceso continuo que brinda nuevos datos acerca de la propiedad y la vigencia de los objetivos definidos en los planes.

En este esfuerzo por analizar los objetivos, jugarán un papel especialmente importante los parámetros y criterios de evaluación que hayan sido definidos como parte de los planes.

Efectivamente, ellos no sólo son instrumentos que dan a la organización la capacidad de identificar y subsanar cualquier desviación en la ejecución de los planes, sino que también son útiles para indicarle la necesidad de enmendar sus estrategias, señalando incluso en qué áreas de su accionar deben realizarse las modificaciones respectivas.

CAPÍTULO IV.

NORMAS GENERALES RELATIVAS A LAS ACTIVIDADES DE CONTROL.

4.1. PRÁCTICAS Y MEDIDAS DE CONTROL:

La administración debe diseñar y adoptar las medidas y las prácticas de control interno que mejor se adapten a los procesos organizacionales, a los recursos disponibles, a las estrategias definidas para el enfrentamiento de los riesgos relevantes y a las características, en general, de la institución y sus funcionarios, y que coadyuven de mejor manera al logro de los objetivos y misión institucionales.

COMENTARIO: Las labores y los procesos organizacionales deben incorporar medidas de control que permitan saber si en la gestión se ha actuado de conformidad con la normativa legal, técnica y administrativa aplicable, así como determinar el grado en que el cumplimiento de los objetivos ha sido impulsado por el desarrollo de esas labores y procesos.

Al definir cuáles mecanismos de control son los más apropiados, deben considerarse los riesgos identificados y evaluados para los diferentes procesos y actividades; la posibilidad de que se presenten errores, omisiones o acciones contrarias a los intereses de la organización durante el procesamiento; el costo que implicaría la operación de los mecanismos de control en cuestión, y la capacidad del personal para ponerlos en práctica. Por ello, las consideraciones de control que se presentan en esta sección son puntos de aplicación general y no resultan exhaustivos; por ello, cada institución debe tener

presente que, dependiendo de su giro normal, pueden existir consideraciones adicionales que beneficien su sistema de control y el logro de sus objetivos.

4.2 CONTROL INTEGRADO:

Las medidas y las prácticas de control interno diseñadas por la administración deberán establecerse para ejercer control previo, concurrente y posterior de modo tal que estén integradas en los procesos, actividades, operaciones y acciones y promuevan su ajuste a los objetivos y misión organizacionales.

COMENTARIO: Debe procurarse que el control interno se ejerza en todas las etapas de los procesos que desarrolla la organización; consecuentemente, esos procesos deben contemplar medidas y procedimientos de control previo, concurrente y posterior. Cada uno de estos tipos de control tiene sus beneficios y sus desventajas; por ende, su aprovechamiento máximo depende de que la administración diseñe un sistema que combine los controles adecuadamente con las actividades y procesos.

En todo caso, los procedimientos y las medidas de control previo, concurrente y posterior aplicables en la organización deben quedar establecidos en los manuales de procedimientos que emita la administración, como parte inherente de estos procedimientos. No obstante, debe tenerse presente que, por ser el control interno un proceso dinámico, tanto el sistema como los controles deben ser revisados constantemente aún cuando estén formalmente establecidos, a fin de introducir las mejoras que procedan.

4.3 ANÁLISIS DE COSTO / BENEFICIO:

La implantación de cualquier medida, práctica o procedimiento de control debe ser precedida por un análisis de costo / beneficio para determinar su viabilidad, su conveniencia y su contribución al logro de los objetivos.

COMENTARIO: El control interno es de tal naturaleza que resulta imposible implantar un sistema que resulte perfecto y satisfaga a cabalidad todas las necesidades de la organización, por causa de factores tales como la disponibilidad de recursos de la institución y la falibilidad de los seres humanos encargados de diseñar los controles y de ponerlos en práctica.

En vista de lo anterior, es necesario determinar la importancia relativa de los riesgos que se pretenden minimizar con un control, evaluar los costos de los diversos controles que podrían implantarse, y confrontarlos con su contribución esperada al éxito de la institución en el cumplimiento de su misión, al logro de los objetivos y a los esfuerzos por minimizar riesgos.

Como criterio elemental, debe tenerse en cuenta que ningún control debería implicar un costo mayor que el beneficio que pueda rendir. Se habla, entonces, de la viabilidad y la conveniencia como las dos consideraciones esenciales de si una medida de control será útil para la organización. La viabilidad tiene que ver con la capacidad de la institución de implantar y aplicar el control eficazmente, lo que está determinado, fundamentalmente, por su disponibilidad de recursos, incluyendo personal con capacidad para ejecutar los procedimientos y medidas del caso y obtener los objetivos de control pretendidos. Por su parte, la conveniencia se relaciona con los beneficios esperados en comparación con los recursos invertidos, y con la necesidad de que, como indica otra norma, los controles se acoplen a los procesos, transacciones, operaciones y acciones de los funcionarios de manera natural y se conviertan en parte de ellos, a fin de que contribuyan al logro de los objetivos.

Por lo demás, debe tenerse en cuenta que si un procedimiento o una práctica de control no satisface los criterios mencionados, los responsables de diseñar, implantar y perfeccionar el control interno, deberán analizar la posibilidad de establecer medidas y procedimientos supletorios, de manera que las eventuales debilidades no queden al descubierto ni expongan al riesgo innecesariamente a la institución.

4.4. RESPONSABILIDAD DELIMITADA:

La responsabilidad por cada proceso, actividad, operación, transacción o acción organizacional debe ser claramente definida, específicamente asignada y formalmente comunicada al funcionario respectivo, según el puesto que ocupa.

COMENTARIO: La definición de la estructura organizativa conlleva realizar un análisis de las labores que se efectúan dentro de la institución y asignar la responsabilidad por su ejecución al puesto idóneo y, por ende, al individuo apropiado, indicando cuál será el alcance de su injerencia sobre los diversos procesos, actividades, operaciones, transacciones o acciones organizacionales, y los parámetros con base en los cuales se evaluará su desempeño.

Normalmente, la comunicación de tales asuntos se hace mediante la descripción de puestos en manuales o compendios, o por medio de instrucciones impartidas por escrito y en términos claros y específicos. Esos manuales de puestos, funciones, competencias u otros, deben estar a disposición de todo el personal para que puedan utilizarlos como referencia. Igualmente, deberían utilizarse como medio de capacitación—o como referencia para ésta—a fin de que los servidores de nuevo ingreso tengan un primer acercamiento con sus cargos y con las funciones respectivas.

4.5. INSTRUCCIONES POR ESCRITO:

Las instrucciones que se impartan a todos y cada uno de los funcionarios de la institución deben darse por escrito y mantenerse en un compendio ordenado, actualizado y de fácil acceso que sea de conocimiento general. De igual manera, las órdenes e instrucciones más específicas y relacionadas con asuntos particulares deben emitirse mediante nota o memorando a los funcionarios responsables de su cumplimiento.

COMENTARIO: Es necesario que las instrucciones sean emitidas de manera clara, concisa y por escrito, independientemente de que se encuentren impresas o disponibles en medios electrónicos. Lo anterior conlleva la necesidad de que se utilice un estilo de

redacción que las haga fácilmente comprensibles con el fin de evitar que las disposiciones internas para la ejecución de las labores sean olvidadas o se presten a interpretaciones erróneas, lo que a su vez podría conducir a resultados insatisfactorios o adversos.

Las instrucciones escritas deben ordenarse en una especie de manual o compendio de operaciones que debe ser actualizado periódicamente para ajustarlo a los cambios en las necesidades y procesos organizacionales. También, es necesario que tanto el manual como sus actualizaciones se divulguen ampliamente en la organización y estén disponibles para su ulterior consulta por parte del personal interesado.

4.6 SEPARACIÓN DE FUNCIONES INCOMPATIBLES:

Deberán separarse y distribuirse entre los diferentes puestos, las funciones que, si se concentraran en una misma persona, podrían comprometer el equilibrio y la eficacia del control interno y de los objetivos y misión institucionales. Igualmente, las diversas fases que integran un proceso, transacción u operación deben distribuirse adecuadamente, con base en su grado de incompatibilidad, entre los diversos funcionarios y unidades de la institución, de tal manera que el control por la totalidad de su desarrollo no se concentre en una única instancia.

COMENTARIO: Al asignar las labores a cada puesto, es preciso asegurar que en ninguno de ellos se concentren funciones de carácter incompatible, entendidas éstas como aquellas tareas cuya combinación en las competencias de una sola persona, eventualmente podría permitir la realización o el ocultamiento de fraudes, errores u omisiones. De conformidad con lo dicho, entre otras, las funciones de autorización, ejecución, aprobación y registro de transacciones, así como las de custodia de recursos, deben separarse adecuadamente para reducir el riesgo de que se presenten situaciones irregulares que menoscaben la seguridad de los bienes de la institución y el cumplimiento de los objetivos. Por las mismas razones, debe procurarse que ninguna unidad tenga a su cargo la totalidad de una transacción; operación o proceso, a efecto de evitar que posea

un control completo de los recursos y las decisiones involucrados en su conclusión o requeridos para ella.

Como parte de las acciones tendentes a satisfacer esta norma, los manuales o compendios de procedimientos aplicados por la institución deben prever la secuencia lógica de actividades que conforman un proceso organizativo, y su asignación a funcionarios diferentes (de unidades distintas hasta donde sea posible) con base en la incompatibilidad existente entre ellas, según se indica en el párrafo anterior.

Conviene señalar que la implantación efectiva de medidas orientadas a asegurar la división del procesamiento de transacciones procura un control cruzado (entre unidades e individuos) de las actividades respectivas, con lo que se asegura, como efecto colateral, la corrección del resultado final.

Por lo demás, es claro que las limitaciones de recursos pueden ser un obstáculo para que algunas instituciones implanten plenamente lo dispuesto por esta norma de control interno. En tales casos, deberán efectuarse las separaciones referidas hasta donde sea posible sin elevar el costo del control más allá de límites razonables, y suplir las eventuales deficiencias mediante la aplicación de medidas alternas, como puede ser una supervisión más estrecha, el requerimiento de informes más frecuentes, la ejecución de arqueos en lapsos menores, etcétera.

4.7. AUTORIZACIÓN Y APROBACIÓN DE TRANSACCIONES Y OPERACIONES:

La ejecución de los procesos, operaciones y transacciones organizacionales deberá contar con la autorización respectiva de parte de los funcionarios con potestad para concederla. Asimismo, los resultados de la gestión deberán someterse al conocimiento de los individuos que, en vista de su capacidad técnica y designación formal, cuenten con autoridad jerárquica para otorgar la aprobación correspondiente.

COMENTARIO: Para que puedan rendir cuentas satisfactoriamente por el descargo de los asuntos que les han sido encomendados, los administradores de todo nivel deben ejercer

un control permanente sobre los procesos, las operaciones y las transacciones de su competencia, según la delegación recibida de parte de los niveles superiores. Entre los mecanismos de que disponen al efecto, les corresponde otorgar la autorización previa para la ejecución de esos procesos, operaciones y transacciones, así como evaluar los resultados del desempeño para conceder la aprobación posterior o emprender medidas destinadas a corregir cualquier producto insatisfactorio. Con ello se previene que se lleven a cabo acciones o transacciones inconvenientes o contraproducentes para la organización, para sus recursos y, por ende, para su capacidad de alcanzar los objetivos; a la vez, se obtiene una seguridad razonable de que lo realmente ejecutado se ajuste a lo que se planeó hacer y contribuya, en consecuencia, a la eficaz puesta en práctica de la estrategia.

4.8. DOCUMENTACIÓN DE PROCESOS Y TRANSACCIONES:

Los controles vigentes para los diferentes procesos y actividades de la institución, así como todas las transacciones y hechos significativos que se produzcan, deben documentarse como mínimo en cuanto a la descripción de los hechos sucedidos, el efecto o impacto recibido sobre el control interno y los objetivos institucionales, las medidas tomadas para su corrección y los responsables en cada caso; asimismo, la documentación correspondiente debe estar disponible para su verificación.

COMENTARIO: Los objetivos institucionales, los controles y los aspectos pertinentes sobre transacciones y hechos significativos que se produzcan como resultado de la gestión, deben respaldarse adecuadamente con la documentación de sustento pertinente. El primer requerimiento puede quedar satisfecho en los planes estratégicos y operativos de la organización y en la normativa interna vigente (manuales de puestos y procedimientos; circulares; disposiciones; acuerdos que consten en actas y se comuniquen a quien corresponda, etc.) El segundo tiene que ver con los documentos fuentes y los comprobantes de las transacciones y operaciones.

Para que se considere útil y adecuada la documentación en general, debe reunir los siguientes requisitos:

- Tener un propósito claro;
- Ser apropiada para alcanzar los objetivos de la organización;
- Servir a los directivos para controlar sus operaciones;
- Servir a los fiscalizadores u otras personas para analizar las operaciones;
- Estar disponible y ser accesible para que el personal apropiado y los auditores la verifiquen cuando corresponda.

4.9 SUPERVISIÓN CONSTANTE:

La dirección superior y los funcionarios que ocupan puestos de jefatura deben ejercer una supervisión constante sobre el desarrollo de los procesos, transacciones y operaciones de la institución, con el propósito de asegurar que las labores se realicen de conformidad con la normativa y las disposiciones internas y externas vigentes.

COMENTARIO: La supervisión es un recurso y una obligación de todo funcionario que realice funciones de administración a diversos niveles. Como recurso permite adquirir, sobre la marcha, una seguridad razonable de que la gestión real es congruente con lo que se planeó hacer y mantener el control sobre cada paso de los procesos, transacciones y operaciones, desde el momento en que se proponen y hasta después de su materialización. Como obligación, la supervisión es mucho más que una mera observación de la forma como se desarrolla el quehacer organizacional, pues además involucra comunicar a los subalternos las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar la gestión, aplicar justamente la autoridad precisa para que aquéllas se implanten con eficiencia y puntualidad, y generar en el personal la motivación requerida para que colabore en la ejecución eficaz de los planes.

4.10. REGISTRO OPORTUNO:

Los hechos importantes que afectan la toma de decisiones y acciones sobre los procesos, operaciones y transacciones deben clasificarse y registrarse inmediata y debidamente.

COMENTARIO: Los datos sobre transacciones realizadas por la organización y sobre hechos que la afecten, deben clasificarse y registrarse adecuadamente para garantizar que continuamente se produzca y transmita a la dirección información fiable, útil y relevante para el control de operaciones y para la toma de decisiones. Con ese fin, debe establecerse la organización y efectuarse el procesamiento necesario para registrar oportunamente la información generada durante la gestión organizacional y para elaborar los reportes que se requieran.

4.11. SISTEMA CONTABLE Y PRESUPUESTARIO:

Se establecerán sistemas contables y presupuestarios de conformidad con las disposiciones legales y técnicas vigentes.

COMENTARIO: Como medida fundamental para un control interno exitoso, debe establecerse y mantenerse actualizado un sistema de contabilidad que brinde una garantía razonable de que los registros consideran tanto los recursos disponibles, como las obligaciones adquiridas por la institución, y que brinde un conocimiento oportuno de las transacciones y una expresión de los resultados de su gestión, de conformidad con los criterios técnicos y legales aplicables. Asimismo, es preciso que exista un sistema presupuestario congruente con la normativa aplicable y que permita a la institución conocer su disponibilidad de recursos para la ejecución de los planes. Para tales efectos debe considerarse la normativa emitida por las autoridades competentes en el sector público.

El Tribunal Superior de Cuentas, conforme señala el Artículo 45, atribución 8) tiene la facultad de “Verificar que la contabilidad de los sujetos pasivos en los cuales sea necesario se esté llevando conforme a las normas legales;”.

4.12. ACCESO A LOS ACTIVOS Y REGISTROS:

El acceso a los activos y registros de la organización debe estar claramente definido y delimitado, de modo que sólo lo obtengan los funcionarios autorizados por razón de su cargo y de las labores correspondientes.

COMENTARIO: Las responsabilidades de los funcionarios conllevan la necesidad de que éstos logren el acceso a los activos y la información requeridos para que su desempeño sea adecuado; por consiguiente, los controles deben prever la posibilidad de que cada individuo disponga de los activos precisos, a la vez que se previene el acceso a éstos de otro personal no autorizado. Lo anterior es particularmente importante en relación con activos muy sensibles en virtud de su facilidad de sustracción o eventual abuso o uso inadecuado; como en los casos del efectivo y de la información que no pueda considerarse de carácter público a la luz de la legislación vigente.

Por otra parte, es preciso contemplar el efecto de los sistemas de información computarizados sobre el acceso a los recursos, particularmente en cuanto a las aplicaciones que se utilizan para conceder autorizaciones y aprobaciones, así como para obtener acceso a información específica que puede resultar sensible. En todo caso, deben implantarse las claves y los niveles de acceso pertinentes, así como los controles de uso, tales como bitácoras y pistas de auditoría, que permitan seguir el rastro en el uso de las facilidades de cómputo e informática para conocer lo actuado por los funcionarios con acceso a los sistemas y para determinar su procedencia y legitimidad.

4.13 REVISIONES DE CONTROL:

Las operaciones de la organización deben ser sometidas a revisiones de control en puntos específicos de su procesamiento, que permitan detectar y corregir oportunamente cualquier desviación con respecto a lo planeado.

COMENTARIO: Como parte de las labores de control concomitante, corresponde a la administración identificar los puntos de cada transacción, proceso u operación en los

cuales debería aplicarse, sobre la marcha, una medida o un procedimiento de control—tal como una conciliación de anotaciones, una verificación de datos o una revisión de resultados intermedios—para asegurar el avance correcto y legítimo de las actividades organizacionales.

Por lo demás, la intervención de funcionarios diferentes en etapas secuenciales de las operaciones y de los procesos, permite un control cruzado intermedio que procura un resultado de mayor calidad. La aplicación de estos controles concurrentes no elimina la necesidad de la autorización para el inicio de las transacciones, la aprobación final de los resultados ni la eventual verificación posterior por la administración o auditoría interna, cuando lo consideren pertinente.

4.14. CONCILIACIÓN PERIÓDICA DE REGISTROS:

Deberán realizarse verificaciones y conciliaciones periódicas de los registros contra los documentos fuentes respectivos, para determinar y enmendar cualquier error u omisión que se haya cometido en el procesamiento de los datos.

COMENTARIO: Las conciliaciones proceden tanto entre los registros y los documentos fuente de las anotaciones respectivas, como entre los registros de un departamento contra los generales de la institución, para la información financiera, administrativa y estratégica propia de la gestión institucional.

El primer caso es, por ejemplo, en el área financiera, el correspondiente a los estados bancarios, que se comparan contra los registros de las cuentas corrientes para verificar la exactitud de los saldos y efectuar las correcciones que sean necesarias, incluyendo la posibilidad de solicitar ajustes al banco; otro ejemplo es de los valores en custodia por un agente externo, que requiere una corroboración de los registros institucionales contra los estados periódicos de la central de valores o el puesto de bolsa, según corresponda. De igual manera aplica para información sensible que externamente alimenta o sirve de

referencia para controlar los datos incluidos en los sistemas de información sustantivos de la organización.

Tratándose de comparaciones de registros departamentales contra los generales, los primeros deben cuadrar con las cuentas de control. No obstante, debe tenerse presente el efecto que sobre los registros contables tiene el procesamiento electrónico de la información; así, cuando las transacciones se registran en línea, es probable que se tenga un solo registro global y que la verificación, si es precisa y procedente, sea exclusivamente contra los documentos que originaron las anotaciones.

4.15. INVENTARIOS PERIÓDICOS:

La exactitud de los registros sobre activos y disponibilidades de la institución deberá ser comprobada periódicamente mediante la verificación y el recuento físico de esos activos u otros como la información institucional clave.

COMENTARIO: La necesidad de contar con información financiera, administrativa y de otra naturaleza para la toma de decisiones es indicativa de la importancia de que los registros sean oportunamente actualizados y, aun más, de que sean exactos y confiables. Una práctica orientada a fomentar estos dos atributos es la verificación física de las cantidades y características de los activos que puedan ser sujetos a recuento, como son el mobiliario y equipo, los vehículos, los suministros en bodega, así como la información y el conocimiento clave para la institución. La aplicación de esta medida pretende detectar eventuales discrepancias entre los registros y los activos o existencias físicas, que pueden obedecer a causas tales como la sustracción, la omisión de anotaciones o una contabilización o custodia errónea. En consecuencia, una vez efectuado el inventario físico, es preciso analizar las desviaciones y su origen, a efecto de implantar las acciones procedentes para corregir o ajustar los registros y, si es el caso, mejorar el control. Por su parte, el jerarca deberá establecer y mantener actualizadas las políticas que deberán observarse en cada caso.

4.16. ARQUEOS INDEPENDIENTES.

Deberán ser efectuados arquezos independientes y sorpresivos de los fondos y otros activos de la institución (incluido el acopio de información clave), por funcionarios diferentes de aquellos que los custodian, administran, recaudan, contabilizan y generan.-

COMENTARIO: Los fondos fijos, las cajas chicas (de efectivo, de timbres, etc.) u otras disponibilidades de que disponga la institución deben someterse a arquezos sorpresivos; de igual modo debe procederse—sin perjuicio de las disposiciones específicas que el Tribunal Superior de Cuentas, la Comisión Nacional de Bancos y Seguros o autoridad competente emita en relación con ellos—cuando se trate de otro tipo de activos e información clave que se caractericen por su facilidad de sustracción, aun cuando éstos sean custodiadas por agentes externos.

En general, al aplicar el procedimiento deben observarse algunos puntos esenciales para garantizar la eficacia y corrección de lo actuado y de las medidas que puedan llegar a adoptarse para corregir cualquier discrepancia. Así, es preciso:

- (1) Efectuar el arqueo de manera sorpresiva, a fin de que el custodio no tenga oportunidad de cubrir cualquier faltante o disimular cualquier hecho que perjudique la integridad del fondo o activo y del cual él tenga conocimiento;
- (2) Asignar la realización de este control a un funcionario distinto de quienes custodian, administran, recaudan o registran el activo, a fin de mantener la separación de funciones incompatibles;
- (3) Requerir la presencia del custodio durante todo el procedimiento;
- (4) Dejar constancia del arqueo, con las firmas de los funcionarios participantes;
- (5) Analizar las causas de cualquier desviación; y
- (6) Empezar las acciones correspondientes para corregir las discrepancias, actualizar los registros, introducir las mejoras que procedan en los controles del caso u otros, todo de conformidad con los reglamentos y las políticas que haya definido la institución.

4.17. FORMULARIOS UNIFORMES:

Deberán implantarse formularios uniformes para el procesamiento, traslado y registro de todas las transacciones que se realicen en la institución, los que contarán con una numeración pre impresa consecutiva que los identifique específicamente. Igualmente, se establecerán los controles pertinentes para la emisión, custodia y manejo de tales formularios, según corresponda.

COMENTARIO: Debe establecerse, en las distintas áreas de la institución, el uso permanente de formularios uniformes para la documentación importante que se utiliza en el procesamiento de las transacciones, por ejemplo, en materia financiera, incluye las solicitudes de cheque, los cheques propiamente dichos, las órdenes de compra, las requisiciones de materiales y suministros, las acciones de personal, las solicitudes de servicios internos, etc.- Tales formularios deberán ser pre numerados cuando se cuente con ellos físicamente; en caso de ser generados por un computador, el programa respectivo deberá asignarles un número que los identifique individual y específicamente. Esto permite obtener un consecutivo de toda esa documentación, lo que a su vez facilita la verificación de que ningún formulario haya sido sustraído para fines diferentes a los que persigue la organización.

A fin de obtener los beneficios mencionados, también es necesario poner en práctica los mecanismos de control idóneos y pertinentes para la emisión, custodia y manejo de los formularios en cuestión. Asimismo, debe considerarse el efecto de la tecnología sobre el uso de formularios. En ese sentido, los sistemas informáticos deberán considerar controles para asegurar la continuidad y secuencia a que se ha hecho referencia respecto de los formularios virtuales que se generen en la institución, independientemente de si éstos llegan a imprimirse o no. Con tal fin, es preciso implantar los controles de acceso a los sistemas (niveles, claves, etc.) que resulten más apropiados. Téngase presente, las demás normativas técnicas que sobre el particular emitan el Tribunal Superior de Cuentas, la Comisión Nacional de Bancos y Seguros, el Ministerio de Finanzas y otros órganos competentes.

4.18. ROTACIÓN DE LABORES:

Deberá contemplarse la conveniencia de rotar sistemáticamente las labores entre quienes realizan tareas o funciones afines, siempre y cuando la naturaleza de tales labores permita efectuar tal medida.

COMENTARIO: La rotación de labores tiene que establecerse, cuando las circunstancias lo permitan, en forma sistemática entre quienes ejercen tareas o funciones afines en distintas áreas de la institución. En el área financiera, por ejemplo, una institución podría asignar la custodia de los fondos fijos de caja chica por períodos definidos a funcionarios diferentes. Igualmente, las conciliaciones de cuentas bancarias pueden rotarse entre los funcionarios encargados de elaborarlas, de tal modo que ninguno de ellos concilie una misma cuenta en períodos consecutivos.

La práctica en cuestión procura que los funcionarios no tengan permanentemente el control de partes específicas de una transacción ni de los recursos empleados en ellas, lo que brinda cierta seguridad de que no se presentarán situaciones irregulares en relación con tales transacciones y recursos. Asimismo, suministra parámetros de eficiencia mediante la comparación del desempeño de funcionarios distintos en la misma actividad, lo que permite descubrir más claramente las habilidades particulares de cada uno y asignarles las tareas para las que están mejor dotados. Finalmente, la rotación de deberes sirve como un mecanismo de capacitación, pues al desarrollar actividades diferentes (tanto a modo de procedimiento normal, como en el caso de suplencia de los compañeros que se encuentran en vacaciones o incapacitados), los funcionarios entran en contacto con las diversas etapas de los procesos organizacionales, y así llegan a comprender su integración en el logro de objetivos mayores.

4.19. DISFRUTE OPORTUNO DE VACACIONES:

Deberá aplicarse la práctica de que los funcionarios disfruten oportunamente de las vacaciones que les correspondan de conformidad con la ley y los reglamentos internos.

COMENTARIO: Esta práctica permite efectuar una rotación de funciones de manera indirecta. En efecto, cuando un funcionario se encuentra disfrutando de sus vacaciones, otro debe asumir temporalmente esas labores, lo que no sólo permite un control indirecto de las actividades correspondientes (y por ende, la detección de omisiones o errores accidentales o voluntarios, así como la identificación de modos más eficientes de realizar las mismas labores), sino que evita la creación de “funcionarios indispensables” (aquellos sin cuya presencia no es posible continuar con procesos específicos, por lo que resultan virtualmente peligrosos para la salud de la organización, ante una eventual renuncia, incapacidad u otra situación que los aleje de la institución o los convierta en elementos negativos para ella).

Debe tenerse presente que el propósito de las vacaciones consiste en permitir que los funcionarios disfruten de un descanso periódico que permita mantener adecuadamente la salud, la integridad física y mental para servir eficaz y eficientemente, en virtud de la importancia estratégica que ello reviste para la organización. Por ende, las políticas institucionales deberían disponer que los funcionarios tomen al menos una parte de sus vacaciones por un período continuo, de tal duración que obtengan ese descanso.

4.20. GARANTÍAS A FAVOR DE LA INSTITUCIÓN:

La administración deberá velar porque los funcionarios encargados de recaudar, custodiar o administrar fondos y valores propiedad de la institución, rindan de su peculio las garantías que procedan, a favor de la Hacienda Pública o la institución respectiva, de conformidad con las disposiciones que emita el Tribunal.- Lo anterior es sin perjuicio de otras medidas de seguridad que pueda emitir la propia institución como ser bonos de fidelidad, lo cual no sustituye la obligación del servidor público de emitir las cauciones correspondientes.

4.21. DISPOSITIVOS DE CONTROL Y SEGURIDAD:

Los equipos utilizados deberán contar con dispositivos de control y seguridad apropiados para garantizar su óptimo uso en las labores que corresponde cumplir a la institución.

COMENTARIO: Como ya se ha comentado, una de las limitaciones del control interno obedece a que el sistema respectivo es operado por personas, las que están propensas a cansancio, fatiga, descuidos, y situaciones similares—incluyendo la posibilidad de colusión—que eventualmente podrían conducir a errores y fallas. Por lo contrario, los equipos mecánicos, automáticos y electrónicos normalmente rinden tasas de productividad y exactitud apropiados, con lo que reducen el margen de error en las diversas operaciones una vez que son ajustados y programados adecuadamente. Considerando lo anterior, las instituciones deben utilizar tales equipos y dispositivos siempre que su disponibilidad de recursos y las características de las operaciones implicadas lo hagan posible. No obstante, estos equipos también deben ser sometidos a las medidas de control pertinentes para asegurar, entre otras cosas, que sólo sean accedidos por personal previamente autorizado, que se instalen y almacenen considerando condiciones adecuadas para su seguridad y preservación, y que se utilicen de manera apropiada y exclusivamente en labores estrictamente atinentes a la gestión corporativa. Igualmente, el personal responsable de ellos debe saber cómo hacer uso de las facilidades correspondientes, por lo que puede llegar a ser necesario brindarle alguna capacitación para que adquiera las habilidades y los conocimientos pertinentes.

CAPÍTULO V.**NORMAS GENERALES SOBRE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN.****5.1 OBTENCIÓN Y COMUNICACIÓN DE INFORMACIÓN EFECTIVA:**

La organización debe poner en ejecución los mecanismos y sistemas más adecuados para obtener, procesar, generar y comunicar de manera eficaz, eficiente y económica, la información financiera, administrativa, de gestión y de otro tipo requerida en el desarrollo

de sus procesos, transacciones y actividades, así como en la operación de sus sistemas de control con miras al logro de los objetivos institucionales.

COMENTARIO: La información es un ingrediente vital para la conducción exitosa de una institución. Igualmente lo es la existencia de medios eficientes para comunicar esa información en un formato claro y conveniente, en los plazos más oportunos. Por lo anterior, corresponde a la administración diseñar y operar métodos y mecanismos para obtener y comunicar la información financiera, gerencial y de otro tipo necesaria para guiar sus actividades y para satisfacer los requerimientos de terceras partes externas que tienen alguna relación con la institución, ya sea por razones comerciales, de fiscalización o de otra naturaleza. También es importante el mantenimiento de registros históricos sobre las operaciones organizacionales.

Por lo demás, tales métodos y mecanismos deben resultar adecuados a la organización, considerando sus características particulares, los procesos que realiza, su disponibilidad de recursos, las habilidades de los funcionarios que habrán de operarlos, etcétera.

5.2. CALIDAD Y SUFICIENCIA DE LA INFORMACIÓN:

El control interno debe contemplar los mecanismos necesarios que permitan asegurar la confiabilidad, calidad, suficiencia, pertinencia y oportunidad de la información que se genere y comunique.

COMENTARIO: La información es fundamental para la toma de decisiones, la dirección de las operaciones y, en general, para la administración de cualquier empresa. Por esa razón, el sistema de información debe contemplar mecanismos y procedimientos coherentes para asegurar que la información recopilada y generada presente un alto grado de calidad, para lo cual debe contener el detalle adecuado según las necesidades de los distintos niveles de gestión, poseer valor para la toma de decisiones, ser oportuna (facilitada en el tiempo adecuado), estar actualizada, y ser fácilmente accesible para las personas adecuadas. Además, la cantidad suficiente de información también es importante; debe

procurarse que se disponga de la información necesaria para la toma de decisiones, sin que ello lleve a manejar volúmenes grandes de información, más allá de lo requerido, suficiente y conveniente.

5.3 SISTEMAS DE INFORMACIÓN:

El sistema de información que diseñe e implante la organización deberá ajustarse a las características y ser apropiado para satisfacer las necesidades de ésta.

COMENTARIO: Los sistemas de información —sean computarizados, manuales o una mezcla de ambos— constituyen un instrumento para la implantación exitosa de las estrategias organizacionales y, por ende, para la consecución de los objetivos y las metas. Por ello, la institución debe analizar sus propias necesidades y diseñar e implantar los sistemas que requiera con el propósito de disponer de información adecuada y suficiente. Lo anterior significa que, en aras de su efectividad, los sistemas de información deben ser diseñados e implantados “a la medida” de la institución y, por consiguiente, fundamentarse en un plan estratégico, vincularse a la estrategia global de la institución, sin olvidar la estrategia general del gobierno en esa materia, y orientarse a la consecución de los objetivos globales de la institución y a los específicos de cada actividad.

No debe obviarse la preeminencia de los sistemas computarizados y las facilidades que brindan para la obtención expedita y oportuna de información que reúna características idóneas para su utilización por los funcionarios que cuenten con la autoridad precisa para actuar con base en el conocimiento que tengan de los resultados de tales transacciones y hechos. En efecto, particularmente en el procesamiento en línea, se asegura la actualización inmediata de los datos y se prevé la generación automática de reportes. Con todo, debe tenerse siempre presente la aplicación de controles adecuados a dichos sistemas, así como el cumplimiento de cualesquiera otras disposiciones técnicas y jurídicas que guarden relación con el asunto.

Conviene señalar que, en materia de sistemas de información, debe contemplarse la normativa técnica que al respecto emita o adopte el Tribunal Superior de Cuentas, el Ministerio de Finanzas y otros órganos y entes con competencia al efecto.

5.4. CONTROLES SOBRE SISTEMAS DE INFORMACIÓN:

Los sistemas de información deberán contar con controles adecuados para garantizar la confiabilidad, la seguridad y una clara administración de los niveles de acceso a la información y datos sensibles.

COMENTARIO: La calidad de la información se verá parcialmente determinada por los controles de acceso que se apliquen a los sistemas de información. En el caso de sistemas computarizados, debe tenerse presente la existencia de controles generales, de aplicación, de operación y otros de conformidad con la normativa vigente al efecto; respecto de éstos, debe crearse una estructura adecuada para asegurar el funcionamiento correcto y continuo de los sistemas, su seguridad física y su mantenimiento, así como la integridad, la confiabilidad y la exactitud de la información procesada y almacenada.

5.5. CANALES DE COMUNICACIÓN ABIERTOS:

Deberán establecerse canales de comunicación abiertos, que permitan trasladar la información de manera segura, correcta y oportunamente a los destinatarios idóneos dentro y fuera de la institución.

COMENTARIO: El funcionamiento eficaz del sistema de control interno requiere la existencia de canales que posibiliten e incentiven la comunicación abierta, correcta y oportuna entre el personal. En general, los canales oficiales deben ser tales que permitan la circulación expedita de la información, de modo que ésta sea trasladada al funcionario competente para actuar con base en ella, en un formato adecuado para su análisis, y dentro de un lapso conveniente para que sea posible tomar las decisiones pertinentes. Como medida preventiva, debe insistirse en que estos canales sean usados uniforme y

constantemente por el personal, pero ello no implica que deba desestimarse por completo la posibilidad de que, para efectos internos, en determinadas circunstancias y bajo condiciones previamente definidas, algunos canales informales lleguen a ser útiles para hacer llegar, a la persona indicada dentro de la institución, el conocimiento requerido acerca de las situaciones dignas de atención.

Por lo contrario, para la comunicación externa sí deberían aplicarse controles más rigurosos, a fin de procurar que se entere a las partes externas sobre la información que proceda y evitar que se divulguen datos cuya difusión sería inconveniente; asimismo, esos canales deben promover la captación de conocimientos útiles sobre el entorno.

5.6. ARCHIVO INSTITUCIONAL:

La institución deberá implantar y aplicar políticas y procedimientos de archivo apropiados para la preservación de los documentos e información que deba conservar en virtud de su utilidad o por requerimiento técnico o jurídico, incluyendo los informes y registros contables, administrativos y de gestión con sus fuentes de sustento.

COMENTARIO: La importancia del mantenimiento de archivos institucionales se pone de manifiesto en la necesidad de contar con material de referencia sobre la gestión, y particularmente cuando se considera la eventual responsabilidad de los servidores públicos y, por ende, la obligación de contar con evidencia cuando ella se requiera.

El ordenamiento jurídico no contempla un período de permanencia de los documentos en los diferentes archivos. Así las cosas, corresponde a la administración establecer los procedimientos y las políticas que deberán observarse en la creación y el mantenimiento de sus archivos, con base en las disposiciones técnicas y jurídicas atinentes, en apoyo a los demás elementos del sistema de control interno.- No obstante ello y en aplicación extensiva del Artículo 78 de la Ley Orgánica del Tribunal se deben de conservar los archivos durante un plazo de diez (10) años.- Para el desempeño de las funciones del

Tribunal, los sujetos pasivos estarán obligados a permitir el acceso a los archivos al personal del Tribunal.

CAPÍTULO VI.

NORMAS GENERALES RELATIVAS AL MONITOREO.

6.1 MONITOREO DEL CONTROL INTERNO EN OPERACIÓN:

Deberá observarse y evaluarse el funcionamiento de los diversos controles, con el fin de determinar la vigencia y la calidad del control interno y emprender las modificaciones que sean pertinentes para mantener su efectividad.

COMENTARIO: El control interno es un proceso permanente que debe llegar a convertirse en una actitud de todos los funcionarios, quienes deben percibirlo como un medio para procurar el cumplimiento de los objetivos de la institución. Se habla, entonces, del “autocontrol”, como una obligación inherente a todo funcionario.

Puesto que el control, en su naturaleza previa, concurrente y posterior, forma parte de todas las actividades organizacionales, es preciso analizar cuál es su efecto sobre las diversas fases de los procesos respectivos, tomando en consideración los criterios de viabilidad y conveniencia de tales controles, así como la posibilidad de mejorar y perfeccionar el sistema de control interno. Con ese propósito, es preciso aplicar una evaluación sobre la marcha, mediante la puesta en práctica de actividades administrativas y de supervisión durante las actividades, así como el ejercicio del autocontrol que deben efectuar sobre sus propias labores los funcionarios encargados de tareas específicas. Igualmente, el jerarca debe poner en práctica los mecanismos más apropiados para que, periódicamente y cuando se estime conveniente, se conduzcan evaluaciones del sistema de control interno y de las diferentes medidas de control que se encuentran en operación.

Por su parte, la unidad de auditoría interna debe colaborar en esa labor, aportando sus comentarios, sugerencias y asesoría, a la luz de los resultados de los estudios que

practique, sin perder de vista que la responsabilidad primordial por el sistema corresponde al jerarca y a sus titulares subordinados. Además la Auditoría Interna, de conformidad con el Artículo 51 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas, deberá comprobar que se realicen los controles preventivos que correspondan y podrá adoptar las medidas preventivas, para impedir la consumación de los efectos del acto irregular detectado.

El Tribunal Superior de Cuentas, en ejercicio de la Atribución 9) del Artículo 45 de su Ley Orgánica supervisará y evaluará la eficacia del control interno que constituye la principal fuente de información para el cumplimiento de las funciones de control del Tribunal.

6.2 EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO INSTITUCIONAL:

El jerarca y todos los funcionarios que participan en la conducción de las labores de la institución, deben efectuar una evaluación permanente de la gestión, con base en los planes organizacionales y las disposiciones normativas vigentes, para prevenir y corregir cualquier eventual desviación que pueda poner en entredicho el acatamiento de los principios de eficiencia, eficacia, economía y legalidad aplicables.

COMENTARIO: La administración activa debe ejercer un control permanente sobre la ejecución de los procesos, las transacciones, operaciones y eventos para asegurarse de que se observen los requisitos normativos vigentes (jurídicos, técnicos y administrativos; de origen interno y externo) y para prevenir y corregir cualquier eventual desviación que pueda poner en entredicho el acatamiento de los principios de eficiencia, eficacia, economía y legalidad aplicables. Durante el proceso respectivo, los indicadores de desempeño establecidos en los planes también deben aplicarse como puntos de referencia.

Esta labor de vigilancia debe conducirse desde antes del inicio de las operaciones, transacciones y procesos, durante su ejecución y después de que ésta ha concluido,

considerando que, en cada una de estas etapas, la evaluación se lleva a cabo para satisfacer propósitos diferentes.

El proceso en cuestión permite crear una conciencia de rendición de cuentas respecto del logro de los resultados organizacionales, tanto dentro de la institución como hacia la colectividad. Asimismo, contribuye al aprendizaje de la institución, pues la observación de las labores desde antes de su ejecución permite apreciar y evaluar el desempeño como indicador de la capacidad institucional para ejecutar cabalmente la estrategia. Asimismo, la retroalimentación obtenida con respecto al cumplimiento de los planes permite conocer si es necesario modificarlos para fortalecer a la organización y enfrentar cualesquiera peligros ambientales que existan en el momento o que puedan preverse en el futuro.

6.3. RENDICIÓN DE CUENTAS:

El jerarca y los demás funcionarios en todos los niveles de la institución están obligados a rendir cuentas por el uso de los recursos, el cumplimiento de los objetivos institucionales y el logro de los resultados esperados, para lo que se apoyarán en el control interno.

COMENTARIO: El jerarca y los funcionarios de todos los niveles de la organización son los responsables de distribuir y utilizar convenientemente los recursos financieros, materiales, tecnológicos y humanos con que cuenta la organización para asegurar la generación de los resultados esperados. En consecuencia, de acuerdo con las disposiciones constitucionales, legales y técnicas vigentes, deben estar preparados para rendir cuentas en cualquier momento (como mínimo anualmente) ante la instancia que corresponda, acerca del uso de los recursos y de los resultados de la aplicación de éstos a las actividades organizacionales. Con ese fin, el sistema de control interno debe ser tal que refuerce y apoye el compromiso por la rendición de cuentas, mediante un sistema de información gerencial que permita disponer de la información precisa para la evaluación del desempeño y la consecuente toma de decisiones.

6.4. REPORTE DE DEFICIENCIAS:

Las deficiencias y desviaciones de la gestión de cualquier naturaleza y del control interno, deben ser identificadas oportunamente y comunicarse de igual modo al funcionario que posea la autoridad suficiente para emprender la acción preventiva o correctiva más acertada en el caso concreto.

COMENTARIO: La obtención de datos útiles y concretos sobre el funcionamiento del sistema de control interno y la corrección del desempeño institucional requiere, por una parte, que los controles hayan sido adecuadamente definidos a la luz de las características institucionales y los recursos disponibles al efecto, y por otra, que esos controles se apliquen con oportunidad para conocer cualquier situación anómala o adversa en la gestión institucional. A su vez, el uso eficiente y eficaz de ese conocimiento requiere que se comunique convenientemente y en el momento preciso a los funcionarios responsables de los procesos, transacciones y operaciones afectados, para que ellos lo tomen en consideración al emprender las decisiones y acciones pertinentes. En consecuencia, la administración también debe establecer formalmente, mecanismos y canales de comunicación que permitan a quienes detecten una deficiencia (los funcionarios, los supervisores, los auditores, etc.) informar de las situaciones detectadas a la persona capaz de emprender las disposiciones y de ejercer la autoridad precisa para corregirlas.

De conformidad con el Artículo 39 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas, los procedimientos, medidas y recomendaciones que para mejorar los sistemas de control interno fundados en normas de orden público, contenidos en los informes que el Tribunal emita, son de cumplimiento obligatorio para los sujetos pasivos.

Cuando hagan referencia a facultades discrecionales podrán aquellos optar por darle cumplimiento o abstenerse, en cuyo caso deberán brindar al Tribunal las explicaciones o fundamentos de su proceder.

6.5 TOMA DE ACCIONES CORRECTIVAS:

Cuando el funcionario responsable con autoridad al efecto detecte alguna deficiencia o desviación en la gestión o en el control interno, o sea informado de ella, deberá determinar cuales son sus causas y las opciones disponibles para solventarla y adoptar oportunamente la que resulte más adecuada a la luz de los objetivos y recursos institucionales.

COMENTARIO: La efectividad del sistema de control interno depende en buena parte, de que las deficiencias o desviaciones en la gestión sean identificadas oportunamente, de que éstas se comuniquen en el momento preciso a la persona apropiada dentro de la organización, y de que esa persona determine con claridad las opciones más convenientes para solucionar el caso particular y actúe de conformidad con ellas, para beneficiar la ejecución de los planes organizacionales.

Por ende, el funcionario responsable debe analizar y solucionar oportunamente toda deficiencia o desviación que se identifique, para prevenir o corregir cualquier consecuencia capaz de menoscabar la eficacia organizacional. De acuerdo con este enfoque, cuando la persona que descubra una situación negativa no disponga de autoridad suficiente para imponer las medidas preventivas o correctivas procedentes, deberá trasladar el caso al funcionario de nivel superior idóneo en el tiempo más próximo posible para que éste tome la decisión pertinente a efecto de que determine e implante la solución respectiva. En última instancia, el recurso definitivo corresponde al máximo jerarca de la institución, como encargado principal del sistema de control interno y de los demás sistemas organizacionales.

Si como resultado de sus funciones, las unidades de auditoría interna descubrieren hechos negativos, deberán comunicarlo al titular de la entidad u órgano para que dicte las medidas correctivas que correspondan, dándole seguimiento a las decisiones adoptadas.

En el caso de no adoptar o no aplicar medidas necesarias, la Unidad de Auditoría Interna deberá comunicarlo al Tribunal, en un plazo máximo de quince (15) días. La Auditoría

Interna deberá comprobar que se realicen los controles preventivos que correspondan y podrá adoptar las medidas preventivas, para impedir la consumación de los efectos del acto irregular detectado.

6.6. ASESORÍA EXTERNA PARA MONITOREO DEL CONTROL INTERNO:

Cuando la Administración estime oportuno contratar asesores externos cuyo servicio o producto final conlleve la emisión de recomendaciones orientadas a fortalecer el control interno, deberá coordinar con la unidad de auditoría interna a fin de obtener criterios que coadyuven para el éxito de la contratación y sus resultados, se eviten duplicidades, ineficiencias u otros posibles inconvenientes en el uso de los recursos destinados a la fiscalización. Estos asesores deberán cumplir con las normas de auditoría gubernamental emitidas por el Tribunal Superior de Cuentas.

COMENTARIO: Cuando se contraten servicios profesionales externos como complemento a las actividades de monitoreo que sobre el sistema de control realiza la Administración, el responsable de dicha contratación deberá de estar bien definido respecto del objetivo, alcance, enfoque y del producto resultante desde la perspectiva del control interno de los fondos públicos involucrados. Asimismo, debe evitar posibles duplicidades e ineficiencia en relación con el plan de trabajo de auditoría interna. Por ende, el funcionario responsable debe analizar y solucionar oportunamente toda deficiencia o desviación que se identifique, para prevenir o corregir cualquier consecuencia capaz de menoscabar el uso de los fondos públicos destinados a la contratación.

Los contratos que celebren los sujetos pasivos de la Ley Orgánica del Tribunal con el propósito de realizar auditorías en sus respectivas entidades, deberán incluir la obligatoriedad de las firmas de observar las normas de auditoría gubernamental, emitidas por el Tribunal.

El Tribunal y la Auditoría Interna, en su caso, podrán verificar los papeles de trabajo de las firmas contratadas y exigir los correctivos que considere necesario para garantizar la calidad de los resultados de las auditorías.

GLOSARIO:

Actividades de control: Uno de los cinco componentes funcionales del control interno. Corresponde a las políticas y los procedimientos que los jefes y los titulares subordinados deben establecer para asegurar que se realicen las actividades necesarias para un desempeño institucional satisfactorio, como base para una administración eficaz del riesgo con miras al logro de los objetivos de la organización.

Administración activa: Uno de los dos componentes orgánicos del control interno. Desde el punto de vista funcional, es la función decisoria, ejecutiva, resolutoria, directiva u operativa de la Administración. Desde el punto de vista orgánico, es el conjunto de órganos de la función administrativa que deciden y ejecutan, incluyendo al jefe como última instancia. Es el sujeto pasivo de la fiscalización superior que realiza el Tribunal Superior de Cuentas e incluye a la Auditoría Interna.

Administración de riesgos: Gestión que se efectúa para limitar y reducir el riesgo asociado con todas las actividades de la organización a diferentes niveles. Incluye actividades que identifican, miden, valoran, limitan y reducen el riesgo. De esas actividades, el control interno contempla la identificación y la valoración de los riesgos.

Ambiente de control: Uno de los cinco componentes funcionales del control interno. Comprende el conjunto de factores del ambiente organizacional que el jefe, los titulares subordinados y demás funcionarios deben establecer y mantener, para permitir el desarrollo de una actitud positiva y de apoyo para el control interno y para una administración escrupulosa del patrimonio público.

Auditoría Interna: Uno de los dos componentes orgánicos del sistema de control interno. Es la actividad independiente, objetiva, asesora y que proporciona seguridad al ente u órgano, que se crea para agregar valor y mejorar sus operaciones. Contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las instituciones y órganos. Debe proporcionar a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y demás servidores de la institución se realiza con apego a sanas prácticas y al marco jurídico y técnico aplicable.

Control Interno: Es un proceso permanente y continuo realizado por la dirección, gerencia y otros empleados de las entidades públicas y privadas, con el propósito de asistir a los servidores públicos en prevención de infracciones a las leyes y a la ética, con motivo de su gestión y administración de los bienes nacionales.

Control Externo: Es la acción realizada por el Tribunal con el propósito de fiscalizar los sujetos pasivos en los aspectos: administrativos, legales, financieros o económicos, de gestión y de resultados.

Criterios de control: Orientaciones básicas emitidas por el jerarca para el funcionamiento de cada uno de los componentes del sistema de control interno vistos individualmente y en su interacción.

Eficacia de las operaciones: Cumplimiento de los objetivos y metas programadas en un tiempo establecido.

Eficiencia de las operaciones: Relación idónea entre los bienes, servicios u otros resultados producidos y los recursos utilizados para obtenerlos y su comparación con un estándar establecido.

Información y Comunicación: Uno de los cinco componentes funcionales del sistema de control interno. Se refiere al proceso mediante el cual la administración activa identifica, registra y comunica en la forma, el tiempo y las condiciones precisas, la información

financiera, administrativa o de otra naturaleza, relacionada con actividades y eventos internos y externos relevantes para la organización y para otras instancias interesadas.

Jerarca: Superior jerárquico supremo del órgano o ente y quien ejerce la máxima autoridad dentro del órgano o ente; puede ser unipersonal (ejemplos: ministro o presidente ejecutivo) o colegiado (ejemplos: concejo municipal o junta directiva).

Monitoreo: Uno de los cinco componentes funcionales del sistema de control interno. Incluye las actividades que se realizan para valorar la calidad del funcionamiento del sistema de control interno —y, por ende, el logro de los objetivos institucionales— a través del tiempo y asegurar que el sistema pueda reaccionar de manera dinámica según requieran las condiciones imperantes y, más específicamente, la evolución del riesgo.

Riesgo: Probabilidad de que un factor, acontecimiento o acción, sea de origen interno o externo, afecte de manera adversa a la organización, área, proyecto o programa y perjudique el logro de sus objetivos.

Nota:

ARTÍCULO SÉPTIMO: Se deroga el Artículo PRIMERO—c) del Acuerdo Administrativo TSC No.027/2003, en todo lo correspondiente a las NORMAS GENERALES SOBRE AUDITORIAS INTERNAS, con excepción de las Secciones VI sobre Ejecución de la Auditoría Interna y VII sobre Comunicación de Resultados, las cuales se mantendrán vigentes hasta la actualización y aprobación del Manual General de Auditoría Gubernamental a que se refiere el Artículo Quinto del presente Acuerdo.