

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS**  
**CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA**



**PETAENG - VERSIÓN XI**

**Plan Excepcional de Titulación para Estudiantes Antiguos No Graduados**

**MODULO DE ACTUALIZACIÓN**

**Para la obtención del Grado Académico de Licenciatura**

**“ANÁLISIS Y DESCRIPCIÓN QUE AFECTAN AL CONTROL  
INTERNO EN LAS EMPRESAS PUBLICAS”**

**Autor: IVAN JAVIER ECHALAR VELIZ**

**La Paz – Bolivia**

**2023**

## Contenido

|       |  |    |
|-------|--|----|
| I.    | INTRODUCCIÓN .....   | 1  |
| 1.1   | PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....                                     | 2  |
| II.   | ASPECTOS METODOLÓGICOS DE ANÁLISIS .....                             | 4  |
| 2.1   | OBJETIVO GENERAL .....   | 4  |
| 2.2   | OBJETIVO ESPECIFICO .....  | 4  |
| 2.3   | JUSTIFICACIÓN.....   | 4  |
| 2.4   | ALCANCE .....  | 5  |
| 2.6   | NIVEL DE INVESTIGACIÓN .....   | 6  |
| 2.6.1 | NIVEL EXPLORATORIO.....  | 6  |
| 2.6.2 | NIVEL DESCRIPTIVO .....  | 6  |
| 2.6.3 | NIVEL EXPLICATIVO .....  | 6  |
| 2.7   | TÉCNICA DE INVESTIGACIÓN.....  | 7  |
| III.  | MARCO PRACTICO.....  | 7  |
| 3.1   | CONTROL INTERNO.....   | 7  |
| 3.2   | OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO .....                                  | 14 |
| 3.2.1 | EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO .....                                 | 15 |
| 3.2.2 | QUE ES EL CONTROL .....  | 16 |
| 3.2.3 | CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO.....                                    | 18 |
| 3.2   | IMPORTANCIA Y BENEFICIOS DEL CONTROL INTERNO .....                   | 19 |
| 3.3   | SISTEMA DE CONTROL INTERNO .....                                     | 21 |
| 3.4   | ACTIVIDADES DE CONTROL .....   | 22 |
| 3.5   | EJECUTORES Y PARTICIPANTES EN LA COMPROBACIÓN DE LOS CONTROLES ..... | 23 |
| 3.5.1 | ASIGNACIÓN DE RESPONSABILIDADES Y NIVELES DE AUTORIDAD .....         | 24 |
| 3.6   | CONTROLES PREVENTIVOS .....  | 25 |
| 3.7   | CONTROLES CORRECTIVOS .....  | 26 |
| 3.8   | CONTROLES DIRECTIVOS.....  | 26 |
| 3.9   | CONTROLES CLAVES.....  | 26 |
| 3.10  | DEFICIENCIA SIGNIFICATIVA EN EL CONTROL INTERNO .....                | 27 |
| 3.11  | COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO.....                                 | 28 |

|        |  |    |
|--------|--|----|
| 3.12   | CONTROL INTERNO GUBERNAMENTAL .....  | 35 |
| 3.13   | CONTROL GUBERNAMENTAL POSTERIOR .....  | 36 |
| 3.14   | CONTROL EXTERNO POSTERIOR.....   | 37 |
| 3.15   | CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE CONTROL GUBERNAMENTAL.....                            | 37 |
| 3.16   | AUDITORIA GUBERNAMENTAL .....  | 37 |
| 3.17   | TIPOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL .....   | 38 |
| 3.17.1 | AUDITORIA FINANCIERA.....  | 38 |
| 3.17.2 | AUDITORIA OPERACIONAL.....   | 39 |
| 3.17.3 | AUDITORIA AMBIENTAL .....  | 40 |
| 3.17.4 | AUDITORIA DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PUBLICA .....                                    | 42 |
| 3.17.5 | AUDITORIA DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LA COMUNICACIÓN .....                | 45 |
| 3.18   | ADMINISTRACIÓN PUBLICA .....   | 47 |
| 3.19   | EVALUACIÓN DEL RIESGO .....  | 47 |
| 3.19.1 | COMPROBACIÓN DEL FUNCIONAMIENTO DE CONTROLES: EVALUACIÓN DE RIESGOS .....            | 50 |
| 3.20   | AMBIENTE DE CONTROL .....  | 50 |
| 3.20.1 | COMPROBACIÓN DEL FUNCIONAMIENTO DE CONTROLES: AMBIENTE DE CONTROL .....              | 56 |
| 3.21   | ANÁLISIS DEL MODELO DE EVALUACIÓN DEL CONTROL EN LA EMPRESA PUBLICA .....            | 57 |
| 3.22   | EVALUACIONES DEL PROCESO DE CONTROL INTERNO EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR PUBLICO ..... | 57 |
| 3.23   | CONTROLES ASOCIADOS EN LOS CUESTIONARIOS DE EVALUACIÓN .....                         | 60 |
| IV.    | CONCLUSIONES .....   | 69 |
| V.     | RECOMENDACIONES.....   | 70 |
| VI.    | REFERENCIA BIBLIOGRÁFICAS.....   | 71 |
| 6.1    | LIBROS:.....   | 71 |
| 6.2    | NORMATIVAS TÉCNICAS: .....   | 71 |
| 6.3    | NORMATIVA LEGAL .....  | 72 |

## DEDICATORIA

*DEDICO ESTE TRABAJO A MIS MAMAS  
VIVIANA VELIZ Y BRUNA VELIZ POR EL  
APOYO INCONDICIONAL QUE ME BRINDARON  
EN TODAS LAS ETAPAS DE MI VIDA A MI HIJA  
VALENTINA POR SER LA FUERZA QUE ME  
MOTIVA PARA SEGUIR ADELANTE*

## **AGRADECIMIENTO**

*A MIS HERMANAS LENNY E YÉSSICA POR  
EL APOYO INCONDICIONAL BRINDADO  
ESTOS AÑOS*

## RESUMEN

La Contraloría General del Estado implementó en la administración pública nacional un proceso denominado Evaluación del Proceso de Control Interno en las Empresas del Sector Público.

El método de trabajo fue fundamentalmente descriptivo. En ese contexto, se planteó la cuestión de si la evaluación del proceso de control interno en las empresas del sector público se aplicará en su integridad y afectará la gestión pública. De igual forma, el objetivo principal del trabajo fue determinar y describir si las evaluaciones del proceso de control interno en las empresas del sector público se aplicarán en su integridad y afectarán la gestión pública que conforma la estructura funcional del Estado Plurinacional de Bolivia

Por lo cual un adecuado Control Interno determina la estabilidad de una Entidad Pública por que le garantiza la eficiencia y la efectividad de sus operaciones la confiabilidad de la información que se genera para la toma de decisiones cumplimiento de las Leyes y regulaciones vigentes

El Informe COSO, abreviado como COSO, y el Reglamento Técnico emitido por la Contraloría General del Estado sirven como fuentes primarias para el marco teórico y conceptual del trabajo. Ambos fueron estudios completados en 1992 por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway. la Guía para la Evaluación del Proceso de Control Interno de la Contraloría General de la República (actualmente del Estado), aprobada en diciembre de 2008, incluye la metodología para evaluar los componentes del control interno. La evaluación en cuestión emplea una metodología inductiva para evaluar los pros y los contras de nueve variables diferentes con el fin de sacar una conclusión amplia sobre la eficacia del control interno.

Como resultado del trabajo se hace la siguiente recomendación

*“... que las Unidades de Auditoría Interna del sector público se enfoquen en evaluar de manera integral el control interno de las empresas públicas con el objetivo de mejorar las operaciones y cumplimiento de objetivos*

## I. INTRODUCCIÓN

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

Está integrado por los Sistemas de Control Interno Previo y Posterior a cargo de los responsables superiores de la empresa publicas publica es en el primer caso y de la auditoría interna en el segundo caso

El Sistema de Control Gubernamental es un conjunto de principios, políticas y normas, procesos y procedimientos que tiene como objetivo mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos en las operaciones del Estado; la confiabilidad de la información que se genere sobre los mismos; los procedimientos para que todo ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión; y la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado

La Auditoría es aquel proceso sistemático que se enfoca a la obtención y evaluación de manera objetiva de las evidencias identificando análisis de riesgos como parte del control de gestión

Por tanto, conlleva necesariamente que la unidad de auditoría interna, es responsable de evaluar permanentemente los sistemas de control interno adoptados, agregándole valor en cada trabajo realizado, por medio de recomendaciones que sean prácticas, técnicas y viables, de acuerdo a las

circunstancias de cada empresa pública.

Asimismo, la Contraloría General de la República (actual del Estado) diseñó una metodología para la Evaluación del Proceso de Control Interno implantado en la empresa pública, con base en los estándares del Informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión, comité del Congreso Norteamericano encargado de identificar fraudes financieros en Estados Unidos, la misma que fue emitida mediante Resolución CGR/295/2008 de 16 de diciembre de 2008

Una de las premisas fundamentales del Control Gubernamental es el Control Interno implantado por la Máxima Autoridad Ejecutiva de cada entidad pública para que de esta manera se puedan establecer medidas que garanticen una mayor racionalidad y optimización de los recursos, mediante el establecimiento de normas y lineamientos, que sirvan de base para regular su operación.

Por lo cual un adecuado Control Interno determina la estabilidad de una Entidad Pública por que le garantiza la eficiencia y la efectividad de sus operaciones la confiabilidad de la información que se genera para la toma de decisiones cumplimiento de las Leyes y regulaciones vigentes.

## **1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

El presente informe surge por la necesidad de perfeccionar los controles internos de la empresa públicas con el fin de evitar actos de corrupción que involucran tanto al sector privado como al **sector público**

En la actualidad la Contraloría General del Estado como ente rector adopto el informe COSO por las siglas denominada "Committee of Sponsoring Organizations".

La unidad de auditoría interna se encuentra en el nivel staff, por lo cual depende jerárquicamente depende de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la empresa pública.

Dicha autoridad debe respetar la independencia del trabajo del auditor interno y brindarle todo el apoyo necesario para que esa característica no sea vulnerada, recibir el apoyo de las de más unidades involucradas en el proceso, siendo la normativa clara con respecto al acceso de la información para subsanar las observaciones que se hayan determinado.

Por ello, se ha sugerido que el control interno es un proceso realizado por personas, es decir, “lo que hace la gente”, más allá de las políticas y procedimientos formales, y que sirve como barrera interna para contener algunas actividades que son ilegales.

Al respecto, la cultura organizacional particular de la empresa pública es reacia a los cambios profundos, constituye una barrera para la implantación rápida de un control interno eficaz, y está condicionada fundamentalmente, por la voluntad política hacia el mejoramiento y la generación de un ambiente de control adecuado.

En el contexto del control interno descrito en los párrafos anteriores, cabe señalar que si bien las empresas públicas del Estado Plurinacional adoptaron el informe COSO I, las evaluaciones de control interno realizadas por los auditores gubernamentales no se realizan en su totalidad ( integral) de los componentes (Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación, Supervisión, y su naturaleza). Aplicando procedimientos encaminados a analizar el diseño y verificar su funcionamiento con miras al logro de los objetivos de la empresa, se evalúa en el caso particular para calificar e informar el nivel de EFICIENCIA

La Ley N° 1178 de Sistema de Administración y Control Gubernamental (1990), establece claramente los lineamientos, sobre los cuales se debe realizar los procesos de control, en su artículo 14, “El control interno posterior será practicado:

a) Por los responsables superiores, respecto de los resultados alcanzados por las operaciones y actividades bajo su directa competencia; y b) Por la Unidad De Auditoría Interna”. (Ministerio de Hacienda, actualmente Ministerio de Economía y Finanzas Publicas, 1990). Por lo cual las unidades de auditoría interna no pueden realizar control previo

La Unidad de Auditoría Interna tiene normativa establecida sobre la cual debe desempeñar sus funciones y son independientes, por lo cual deben dar cumplimiento a sus cronogramas que se hayan propuesto dentro del tiempo establecido para evitar posteriores observaciones que pudieran incurrir sobre la MAE y a su vez sobre el personal involucrado, siendo que los recursos del estado no pueden ser manejados sin un control adecuado, eficaz y eficiente

## **II. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE ANÁLISIS**

### **2.1 OBJETIVO GENERAL**

Analizar y describir que factores pueden afectar el control interno y que los mismos pueden incidir en el cumplimiento y el logro de los objetivos institucionales, Establecer si la Evaluación del Proceso de Control Interno en las empresas del sector público se aplica en su integridad e inciden en la gestión pública.

### **2.2 OBJETIVO ESPECIFICO**

- Examinar los factores que afectan en los procesos del control interno
- Describir el control interno de la empresa publica
- Emitir conclusiones referentes al control interno en el entorno de la empresa publica

### **2.3 JUSTIFICACIÓN**

Para el cumplimiento de los objetivos del presente trabajo, se acudirá al empleo de

técnicas de investigación como instrumento para recopilar e identificar las principales teorías y conceptos que se utilizan y aplican respecto al control Interno. Así también para analizar y describir la evaluación del control interno en el entorno de las empresas gubernamentales. Determinando si la evaluación del control incide en la gestión que se lleva a cabo en las empresas y así emitir conclusiones y recomendaciones.

El presente trabajo ayudará a determinar cuáles son las debilidades que se presentan al desarrollar el control interno, y que están originando el no cumplimiento de los controles internos, se acudirá al empleo de técnicas de investigación como instrumento para compilar e identificar las principales teorías y conceptos que se utilizan y aplican respecto al control Interno. Así también para analizar y describir la evaluación del control interno de la empresa pública. Determinando si la evaluación del control incide en la gestión que se lleva y así emitir conclusiones y recomendaciones. Con la ejecución del presente trabajo, en principio es una actividad netamente descriptiva, que mediante las conclusiones, pretende obtener evidencia sobre si las evaluaciones del proceso de control interno en la empresa pública se aplica en su integridad e inciden en la gestión pública, con la finalidad de establecer si correspondiere recomendaciones que permitan adoptar decisiones acertadas y dirigidas a mejorar los métodos empleados en la evaluación del control interno

## **2.4 ALCANCE**

El presente informe trabajo analiza y describe los factores que afectan al control interno en la Empresa pública establece y describe si las evaluaciones del proceso de control interno en la empresa pública se aplican en su integridad e inciden en la gestión pública y que los mismos sirvan a los servidores públicos, con la finalidad de disponer la información confiable, integro mediante el control interno efectivo implantado.

## **2.6 NIVEL DE INVESTIGACIÓN**

El nivel de investigación adoptado en el presente trabajo informe se refiere a:

### **2.6.1 NIVEL EXPLORATORIO**

Porque la observación y el análisis de los fenómenos pertinentes permitió el reconocimiento e identificación de los aspectos de los factores que afectan al control interno en la Empresa pública

### **2.6.2 NIVEL DESCRIPTIVO**

Con la realización del presente trabajo, en principio es una actividad netamente descriptiva, mediante las conclusiones, pretende obtener evidencia sobre si las Evaluaciones del Proceso de Control Interno en la empresa pública se aplica en su integridad e inciden en la gestión pública, con la finalidad de establecer si correspondiere recomendaciones que permitan adoptar decisiones acertadas y dirigidas a mejorar los métodos empleados en la evaluación del control interno

### **2.6.3 NIVEL EXPLICATIVO**

la cultura organizacional de la Empresa pública está influenciada negativamente por la alta rotación del personal, la falta de capacitación adecuada, la inadecuada competencia profesional, la falta de actualización o inadecuación de medios informáticos y la ineficiencia operativa existente, razón por la cual los controles internos no han podido ser cumplidos por diversos factores:

- **Escaso personal**

El crecimiento de la empresa pública al pasar a la fase industrial incrementando sus operaciones ocasiona que La carga laboral de la Unidad De Auditoría Interna

incremente por lo cual no ha permitido el cumplimiento de sus cronogramas demorando las acciones que se deben realizar de acuerdo a la programación

- **Falta de coordinación**

La falta de colaboración de las de más unidades de las cuales se requieren información, misma que tiene plazos presentación

- **Inobservancia a las observaciones**

El personal de la institución es reacio a subsanar las observaciones y seguimientos lo cual, constituye una barrera para la implantación rápida de un control interno eficaz, lo que ocasiona que en muchos de los casos la corrección de las observaciones no se realice de manera adecuada y oportuna

## **2.7 TÉCNICA DE INVESTIGACIÓN**

La información contenida en el trabajo informe se obtuvo de material bibliográfico y de referencias de contenidos temáticos de cada asignatura llevada en los cursos de actualización PETAENG 2023.

Se recurrió a fuente bibliográfica física pero primordialmente de medios digitales del internet a través de buscadores especializados

La recolección de antecedentes se recopiló a través de carácter de donde se fundamentó el análisis y las conclusiones con lo aportado por diferentes autore

## **III. MARCO PRACTICO**

### **3.1 CONTROL INTERNO**

Mediante el presente documento se busca establecer y describir si las Evaluaciones del Proceso de Control Interno en la empresa pública se aplicarán en su integridad

e inciden en la gestión pública y que los mismos sirvan a los servidores públicos, con la finalidad de disponer la información confiable, integro mediante el control interno efectivo implantado.

El control interno se define como "el plan de la organización, todos los métodos coordinados y las acciones tomadas en el negocio para proteger sus activos, verificar la precisión y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adherencia a las prácticas ordenadas por la administración" por el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) en 1958. 15). El Comité también determinó que los controles internos se dividían en dos categorías: contables y administrativos, con el primero relacionado con la protección de los activos y la precisión de los registros y el segundo con la eficacia operativa y el cumplimiento de las políticas de gestión. Control Interno no fue conceptualizado explícitamente con respecto a la categoría de fraude.

El control interno es un sistema que se refiere a todas las políticas y procedimientos adoptados por la administración de una empresa para ayudar a lograr el objetivo de la administración de garantizar, en la medida de lo posible, la conducción ordenada y eficiente de sus negocios, incluida la adhesión a las políticas de administración, la salvaguardia de activos, y la prevención y detección del fraude, según la definición proporcionada por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPAC) de la Federación Internacional de Contadores en la década de 1980. 118).

En consecuencia, surgió otro movimiento teórico con el informe COCO de 1995, que condujo a la extensa revisión del informe COSO por parte del Comité Canadiense de Criterios de Control, diseñada para simplificar el enfoque de presentación de informes y facilitar la comprensión del problema. Esto sucede cuando usa COSO en algunas organizaciones. El resultado es un informe de mejora del control que es descriptivo y definido similar a un informe COSO.

El cambio significativo en este sentido sugerido por el informe canadiense es que proporciona un marco de referencia a través de 20 criterios amplios que los empleados de toda la organización pueden utilizar, en lugar de conceptualizar el proceso de control como una pirámide de componentes y elementos interrelacionados. para crear, desarrollar, modificar o probar el control. El ciclo de comprensión fundamental del control, que consta de cuatro etapas y 20 criterios generales, es una secuencia lógica de acciones que se deben realizar para asegurar el cumplimiento de las metas de la organización. Los 20 criterios se desglosan en 4 etapas:

1. Propósito.
2. Compromiso.
3. Aptitud.
4. Evaluación y Aprendizaje.

La conceptualización del Informe COSO es la más adecuada para el presente trabajo y ha sido utilizada hasta la fecha y sirve por los factores mencionados en la definición de control interno bajo el enfoque del Informe COSO y el Informe COCO. Parámetro y base de criterios técnicos establecidos en el citado informe para que las empresas públicas en Bolivia lleven a cabo el control de sus operaciones con el fin de cumplir las metas y objetivos institucionales.

Dentro de los parámetros del control del gobierno boliviano, como se describe en el Artículo 13 de la Ley 1178, el control interno incluye las herramientas del control previo y posterior incorporado en los manuales de reglas y procedimientos y es utilizado por los ejecutores de la operación y la auditoría interna.

El control interno debe implementarse para reducir los riesgos de transacciones ejecutadas incorrectamente, pérdida de activos o eliminación inadecuada, detección oportuna de fraude, incumplimiento de requisitos legales, procedimientos de gestión interna inadecuados, ejecución de operaciones ineficaces e ineficientes, e informes

financieros inexactos y poco confiables. Considerando el marco legal vigente en Bolivia y aspectos técnico señalados en el informe COSO I como: *"un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una empresa, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las categorías de eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de leyes y normas aplicables"*.

Con el objeto de facilitar la comprensión del concepto de control interno en el sector público, aplicado en la elaboración de estas normas, es necesario desarrollar sucintamente la evolución del concepto de control interno en la profesión a través del tiempo. Esto permitirá observar y evaluar el porqué de ciertas precisiones aceptadas en la actualidad. Al respecto, el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificantes (AICPA), en una declaración emitida el 29 de octubre de 1958, que se transcribe en el Statement on Auditing Standards 1 (SAS 1), define al control interno de la siguiente manera: "El Control Interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia". Adicionalmente, el citado Comité estableció que el Control Interno se componía de dos categorías de controles: - contables, relacionados directamente con la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros y - administrativos, relacionados con la eficiencia de las operaciones, la adhesión a las políticas gerenciales y que, por lo común, sólo tienen que ver indirectamente con los registros financieros. Como puede observarse, esta concepción del control interno tan sólo daba indicios acerca de su composición y de su posible finalidad. Por lo cual, ciertos interrogantes quedaban sin respuesta. Entre ellos podemos citar los siguientes: a) cuál era la relación entre las actividades de control y los objetivos de una organización; b) quién o quiénes eran los responsables del control y c) qué relación existía entre el proceso

administrativo y el control. Como consecuencia de lo expuesto, el citado Comité emitió una definición revisada del control administrativo señalando que: “El control administrativo incluye, pero no se limita, al plan de organización y los procedimientos y registros que están relacionados con el proceso de toma de decisiones, conducente a la autorización de transacciones por la gerencia. Tal autorización es una función de la gerencia directamente asociada con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones”. Esta definición, si bien aproximaba una respuesta a los interrogantes antes planteados, era difusa, lo cual llevó a profesionales de la administración a formular mayores precisiones al respecto. En tal sentido, la profesión, dentro del ámbito de la planificación estratégica, estableció que el control administrativo es el proceso mediante el cual los directivos aseguran la obtención de recursos y su utilización efectiva, eficiente y económica en el logro de los objetivos de la organización. Como puede observarse, aquí se remarcan algunos conceptos básicos del control interno, aunque referidos solamente al control administrativo: a) es un proceso; esto es, el control interno no debe verse como un sistema o conjunto de componentes; b) el control interno es responsabilidad de los directivos; es decir, de la máxima autoridad ejecutiva de la organización y c) el control interno debe permitir asegurar (agreguemos razonablemente), el logro de los objetivos de la organización. Por otra parte, desde la problemática de las funciones administrativas, establece que “el control”, al incluir la vigilancia activa de las operaciones para mantenerlas dentro de límites definidos es, en términos generales, una continuación de las tres funciones fundamentales de la administración: planificar, ejecutar y supervisar. Como se ve, esta posición remarca ciertos aspectos claves: - el control interno, aquí llamado “el control”, es un proceso o cadena de actividades, inherentes a la gestión e integrado a los demás procesos básicos de la misma; - al estar incluido dentro de las funciones de la administración en todas sus etapas, es responsabilidad de todos y cada uno de los componentes de la organización, pero constituye una responsabilidad indelegable del máximo ejecutivo, tal cual lo establece la Ley N° 1178. Adicionalmente, es de

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

- promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada;
- preservar el patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades;
- respetar las leyes y reglamentaciones, como también las directivas y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma y respecto. En tal sentido, la profesión, dentro del ámbito de la planificación estratégica, estableció que el control administrativo es el proceso mediante el cual los directivos aseguran la obtención de recursos y su utilización efectiva, eficiente y económica en el logro de los objetivos de la organización. Como puede observarse, aquí se remarcan algunos conceptos básicos del control interno, aunque referidos solamente al control administrativo: a) es un proceso; esto es, el control interno no debe verse como un sistema o conjunto de componentes; b) el control interno es responsabilidad de los directivos; es decir, de la máxima autoridad ejecutiva de la organización y c) el control interno debe permitir asegurar (agreguemos razonablemente), el logro de los objetivos de la organización. Por otra parte, desde la problemática de las funciones administrativas, establece que “el control”, al incluir la vigilancia activa de las operaciones para mantenerlas dentro de límites definidos es, en términos generales, una continuación de las tres funciones fundamentales de la administración: planificar, ejecutar y supervisar. Como se ve, esta posición remarca ciertos aspectos claves: - el control interno, aquí llamado “el

control”, es un proceso o cadena de actividades, inherentes a la gestión e integrado a los demás procesos básicos de la misma; - al estar incluido dentro de las funciones de la administración en todas sus etapas, es responsabilidad de todos y cada uno de los componentes de la organización, pero constituye una responsabilidad indelegable del máximo ejecutivo.

Lo establece la Ley N° 1178. Adicionalmente, es de hacer notar que la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Supremas (INTOSAI) estableció que el control interno puede ser definido como el plan de organización y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, tendientes a ofrecer una garantía razonable de que se cumplen los siguientes objetivos principales:

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

Los lineamientos del INTOSAI, referidos al control interno agregan que incumbe a la autoridad superior la responsabilidad en cuanto al establecimiento de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como, su revisión y actualización periódica, lo cual está prevista en la Ley N° 1178 en sus Arts. 13, 14 y 15. Como consecuencia de esta búsqueda de una definición precisa del concepto de control interno, debida no sólo a una cuestión meramente formal, sino también y principalmente a la necesidad de precisar las responsabilidades ante graves situaciones de hecho ocurridas durante el ejercicio profesional, en 1985, una

comisión senatorial de los Estados Unidos de Norte América, la Treadway Commission, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, creó el Committee of Sponsoring Organizations (COSO), constituido por representantes de las siguientes organizaciones: - American Accounting Association (AAA), - American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), - Financial Executive Institute (FEI), - Institute of Internal Auditors (IIA) y el - Institute of Management Accountants (IMA), con el objeto de emitir un informe en el cual se definiera un nuevo marco conceptual del control interno, integrador de las definiciones y conceptos preexistentes, de modo tal que las organizaciones públicas y privadas, la auditoría interna y externa, los niveles académicos y legislativos, cuenten con un marco conceptual común, que satisficiera las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados. La redacción de este informe, llamado "Informe COSO", fue encomendado a Coopers & Lybrand, siendo publicado en 1992. (CGE, PRINCIPIOS Y NORMAS GENERALES Y BASICAS DE CONTROL INTERNO 2000)

Es un proceso compuesto por una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión, integrada a los procesos básicos de la misma e incorporadas a la infraestructura de la organización, bajo la responsabilidad de su consejo de administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por estos y por todo el personal de la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afecten las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes así como las iniciativas de la calidad establecidas (CGE, PRINCIPIOS Y NORMAS GENERALES Y BASICAS DE CONTROL INTERNO 2000)

### **3.2 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO**

Los objetivos del control interno son:

Lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos institucionales, con eficiencia y economía, dentro de un marco de cumplimiento de las normas legales y su concordancia con los objetivos, políticas y metas propuestas.

Asegurar la rendición de cuenta oportuna y transparente de los servidores públicos por los objetivos, forma y resultados del uso de los recursos públicos.

Proteger de irregularidades el patrimonio y la información de la entidad. Según COSO, el Control Interno es definido como: "Control Interno es un proceso que está integrado a las actividades administrativas y operativas de cada organización. Esta característica fundamental de considerar al control interno como un proceso integrado implica que éste no tiene un fin en sí mismo, sino que constituye un medio, una que éste no tiene un fin en sí mismo, sino que constituye un medio, una metodología sistémica, que procura con un grado de seguridad razonable, el logro de los objetivos institucionales que se pueden agrupar en alguna de las siguientes categorías:

- a) Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- b) Confiabilidad de la información financiera.
- c) Cumplimiento de leyes, reglamentos y políticas"

### **3.2.1 EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

La evaluación es definida como: la identificación y análisis de todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada adopta una entidad, para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración. "La evaluación del control interno es un proceso que comprende la Planificación, Ejecución y Comunicación de Resultados; ejecutado por auditores gubernamentales".

La Evaluación el Proceso de Control Interno (EPCI) por su propósito forma parte de una auditoría operacional. En la EPCI, el relevamiento del diseño de los controles se realiza en la etapa de planificación y la comprobación del funcionamiento de los controles existentes forma parte de la ejecución. La evaluación una vez planificada y ejecutada se complementará con la etapa de comunicación de resultados donde se elaboran los informes correspondientes. El alcance del relevamiento y la comprobación depende del objetivo de la evaluación del control interno, que se define en la planificación y puede comprender a las tres categorías de objetivos o exclusivamente a una de ellas. Sin embargo, es conveniente un alcance integral que implica el relevamiento y comprobación a través de la utilización de todos los cuestionarios que se incluyen en esta Guía. Cuando el objetivo de la EPCI es calificar la eficacia de los controles relacionados con la confiabilidad de la información financiera, no será necesario utilizar los cuestionarios correspondientes a actividades de control del subcomponente Eficacia y Eficiencia de las Operaciones y los relacionados con el Cumplimiento de Leyes, Normas y regulaciones aplicables de los Sistemas de Administración no financieros. Asimismo, cuando el objetivo de la EPCI sea calificar los controles relacionados con la eficacia y eficiencia de las operaciones, en el relevamiento y la comprobación no será necesario utilizar el cuestionario correspondiente a actividades de control relacionadas con la Confiabilidad de la Información Financiera. No obstante, serán aplicables los cuestionarios relacionados con las actividades de control para el Cumplimiento de Leyes y Normas de los Sistemas de Administración no financieros. Cuando el objetivo de la EPCI se enfoque a la calificación de los controles para el Cumplimiento de Leyes y Normas, no será necesario utilizar el cuestionario para las actividades de control relacionadas con la Confiabilidad de la Información Financiera, ni los cuestionarios relacionados con las actividades de control relacionadas con la Eficacia y Eficiencia de las Operaciones. (CGE, Guía para la Evaluación del Proceso de Control Interno 2008 s.f.)

### **3.2.2 QUE ES EL CONTROL**

El control es el proceso que permite garantizar que las actividades reales se ajusten

a las actividades proyectadas. (Stoner s.f.)

El control como el proceso utilizado para "verificar que todo se realiza conforme al programa elegido, a las órdenes impartidas y a los principios administrativos (Fayol s.f.)

El control tiene como objetivo cerciorarse de que los hechos vayan de acuerdo con los planes establecidos. (Scanlan s.f.)

El control es una función administrativa: es la fase del proceso administrativo que mide y evalúa el desempeño y toma la acción correctiva cuando se necesita. De este modo, el control es un proceso esencialmente regulador. (Chiavenato s.f.)

Podemos definir qué control es inspeccionar, examinar, revisar, un proceso, procedimiento, actividad, objeto, para asegurarse que logrará su objetivo.

El control interno es el conjunto de políticas y procedimientos que a través de un proceso continuo realizado por todos los niveles de la empresa pública, proporciona una seguridad razonable, respecto al logro de los siguientes objetivos:

- Promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios.
- Proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido irregularidad o acto ilegal
- Cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales

• Elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad

Control es un conjunto de Normas, Procedimientos y Técnicas, a través de las cuales se mide y consigue el desempeño para asegurar la consecución de objetivos y técnicas. Como conjunto constituye un todo, esto es un objetivo. Por ello está muy ligado al poder (social, cultural, político, económico, religioso, etc.). Según Welsch el Control puede definirse como la acción necesaria para asegurar que se están

alcanzando los objetivos, planes y políticas. Para ser efectivo debe descansar sobre una base firme de planificación y se fundamenta también en el concepto de retroalimentación, el cual requiere medición de resultados e inicia acciones correctivas diseñadas para asegurar el logro de los objetivos. Considera que el control no puede ser ex post facto; por consiguiente, un gasto consumado o una eficiencia ya cometida no puede deshacerse fácilmente. Por lo tanto, el Control efectivo debe ser realizado en el punto de acción o al tiempo de su ejecución”.<sup>9</sup> “El Control afecta tanto el futuro como el presente de la Organización, al indicar las acciones correctivas que permiten rectificar las decisiones de lo planeado. El pasado no es afectado por el Control porque no admite modificaciones, pero si puede ser objeto de estudio y análisis para conocer esas experiencias anteriores”.

### **3.2.3 CONTROL EN EL SECTOR PÚBLICO**

la Ley N° 1178 “Ley de Administración y Control Gubernamentales”, se enmarca la importancia del control interno, por la que su artículo 13, se refiere a que el objetivo de establecer controles eficientes, económicos y eficaces en el sector público es mejorar:

- La eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos en las operaciones del Estado
- La confiabilidad de la información que se genere.
- Los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión.
- La capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del estado

Como se mencionó anteriormente, dado que el propósito de este artículo está relacionado con el "control interno", es importante expresar su significado en relación con el informe COSO I:

*“... el control interno es un proceso compuesto por una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión, integradas a los procesos básicos de la misma e incorporadas a la estructura de la organización, bajo la responsabilidad de su Consejo de Administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por éstos y por todo el personal de la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afectan las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas. Así como las iniciativas de calidad establecidas...” (COSO s.f.)*

El control gubernamental será ejercido desde dos ámbitos

- **Control interno**, cargo de los funcionarios de la empresa pública preventivamente y defectivamente
- **Control externo**, que está bajo responsabilidad de la auditoría externa

### **3.2 IMPORTANCIA Y BENEFICIOS DEL CONTROL INTERNO**

El control interno es crucial para las empresas públicas porque asegura el cumplimiento de los objetivos institucionales de manera “razonable” a través de su adecuada incorporación y aplicación en los sistemas administrativos y operativos.

Este proceso es muy importante porque a través de la identificación, detección y comprobación de la existencia de errores y/o irregularidades, se permite tomar acciones para corregir las desviaciones detectadas y mejorar la gestión.

El implantar controles internos, beneficia a la empresa pública, asegurando razonablemente que los servicios y bienes adquiridos producidos, estén libres de deficiencias y contribuyan a generar satisfacción en los usuarios.

El control interno contribuye al incremento del buen prestigio de la empresa pública,

ayuda a mejorar el clima organizacional y protege a la empresa pública, en lo que esté a su alcance, de las pérdidas innecesarias. El implantar controles internos, beneficia a la empresa pública, asegurando razonablemente que los servicios y bienes adquiridos producidos, estén libres de deficiencias y contribuyan a generar satisfacción en los usuarios.

En el sector gobierno, el sistema de gestión gubernamental tiene como objetivo mejorar la eficiencia de la recaudación y el uso de los fondos públicos en las operaciones gubernamentales, confiabilidad de la información que se genera sobre ellos. Las actuaciones se llevarán a cabo de tal manera que todos los funcionarios rindan cuentas oportunamente de los resultados de su gestión y tengan la capacidad administrativa necesaria para evitar el mal manejo de los fondos del Estado.

Con la reglamentación del control interno en el sector público, se busca sensibilizar a los funcionarios públicos, sobre la importancia en el ejercicio de sus competencias, proporcionándoles un instrumento adicional para el buen manejo, custodia, control y aplicación de los recursos públicos de las entidades, así como la consecución de los objetivos institucionales contenidos en su plan de desarrollo, de conformidad con las leyes y demás disposiciones legales aplicables lo cual contribuye también a fortalecer los principios de transparencia, rendición de cuentas y fiscalización de los recursos públicos. Importancia del control interno en El control interno, lejos de ser un fin en sí mismo que interfiera con el accionar de las entidades, es un medio más para el logro de sus objetivos, por lo tanto, debe entenderse como un proceso que bajo la responsabilidad indelegable de la alta dirección, es ejecutado por ella misma y por todos y cada uno de sus integrantes, esta responsabilidad es de todos los servidores públicos, por lo que se hace necesario que todos conozcan su marco conceptual, sus componentes, la importancia de su implementación y operatividad. En su libro el control interno en diez módulos en entidades y organismos del Estado, Jorge Alirio Charry presenta al control interno “como un conjunto de normas, métodos y medidas coordinadas que adopta una organización con el propósito de salvaguardar sus recursos, propiciar información de toda clase en forma oportuna,

adecuada y segura; promover la eficiencia operativa, el mejoramiento continuo y estimular la adhesión leal a las políticas prescritas por la dirección de la entidad” Se entiende por control interno el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos. En su ejercicio debe contemplar los principios de igualdad, moralidad, eficiencia, economía, celeridad, imparcialidad, publicidad y valoración de costos ambientales, en consecuencia, deberá concebirse y organizarse de tal manera que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos existentes en la entidad, y en particular de las asignadas a aquellos que tengan responsabilidad del mando, por lo que se expresará a través de las políticas aprobadas por los niveles de dirección y administración de las respectivas entidades

### **3.3 SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

El Sistema de Control Interno es un proceso que involucra a todo el particular de la empresa pública y se lleva a cabo bajo la responsabilidad de la Máxima Autoridad Ejecutiva. Debe diseñarse con el objeto de proporcionar seguridad razonable del logro de los objetivos institucionales y ser establecido con la finalidad de promover que los actos administrativos se sujeten a derecho.

Sus objetivos generales son

- Lograr el cumplimiento de los programas, presupuesto institucional con eficiencia economía y su concordancia con los objetivos políticas y metas propuestas
- Proteger el patrimonio de la empresa pública de irregularidades, fraudes y errores

- Asegurar de manera oportuna y transparente la rendición de cuentas de los servidores públicos del uso de los recursos públicos
- Contar con utilidad oportuna, útil y confiable

### **3.4 ACTIVIDADES DE CONTROL**

Están constituidas por los procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la organización y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos según lo expresado en el punto anterior: conociendo los riesgos, se disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, los cuales pueden agruparse en tres categorías, según el objetivo de la entidad con el que estén relacionados:

- Las operaciones.
- La confiabilidad de la información financiera.
- El cumplimiento de leyes y reglamentos

En muchos casos, las actividades de control pensadas para un objetivo suelen ayudar también a otros: los operacionales pueden contribuir a los relacionados con la confiabilidad de la información financiera, éstas al cumplimiento normativo, y así sucesivamente

A su vez en cada categoría existen diversos tipos de control:

- Preventivo / Correctivos
- Manuales / Automatizados o informáticos
- Gerenciales o directivos

En todos los niveles de la organización existen responsabilidades de control,

y es preciso que los agentes conozcan individualmente cuales son las que les competen, debiéndose para ello explicitar claramente tales funciones.

La gama que se expone a continuación muestra la amplitud que abarcaría de las actividades de control, pero no constituye la totalidad de las mismas:

- Análisis efectuados por la dirección.
- Seguimiento y revisión por parte de los responsables de las diversas funciones o actividades.
- Comprobación de las transacciones en cuanto a su exactitud, totalidad, y autorización pertinente: aprobaciones, revisiones, cotejos, re cálculos, análisis de consistencia, pre numeraciones.
- Controles físicos patrimoniales: arqueos, conciliaciones, recuentos.
- Dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros.
- Segregación de funciones.
- Aplicación de indicadores de rendimiento.

Es necesario remarcar la importancia de contar con buenos controles de las tecnologías de información, pues éstas desempeñan un papel fundamental en la gestión, destacándose al respecto el centro de procesamiento de datos, la adquisición, implantación y mantenimiento del software, la seguridad en el acceso a los sistemas, los proyectos de desarrollo y mantenimiento de las aplicaciones.

A su vez los avances tecnológicos requieren una respuesta profesional calificada y anticipativa desde el control.

### **3.5 EJECUTORES Y PARTICIPANTES EN LA COMPROBACIÓN DE LOS CONTROLES**

La Evaluación del Proceso de Control Interno permite a la Dirección Superior de la entidad conocer el nivel de eficacia de sus controles internos, y genera un beneficio adicional para la administración que consiste en la contribución, mediante sus recomendaciones, al mejoramiento continuo de los controles relacionados con la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de leyes y normas. Dicho beneficio, permite a la Dirección Superior demostrar la realización de los esfuerzos necesarios para mantener y mejorar el sistema de control interno implantado bajo su responsabilidad.

La Unidad de Auditoría Interna debe comprobar el funcionamiento de los controles para poder informar oportunamente a la Dirección Superior sobre la eficacia del proceso de control interno en las siguientes categorías: Eficacia y Eficiencia de las Operaciones, Confiabilidad de la Información Financiera y Cumplimiento de Leyes, Normas y regulaciones aplicables.

La Contraloría General de la Republica, Unidades de Auditoría del Ente Tutor y Firmas de Auditoria o Consultoría Especializada, podrán examinar las operaciones o actividades a un momento dado, a fin de calificar y opinar sobre la eficacia del proceso de control interno en las siguientes categorías: Eficacia y Eficiencia de las Operaciones, Confiabilidad de la Información Financiera y Cumplimiento de Leyes, Normas y regulaciones aplicables.

Los auditores gubernamentales deben realizar pedidos formales de la documentación que necesitan para la ejecución de las pruebas de cumplimiento programadas. Adicionalmente, deben asegurarse de la integridad de la documentación recibida antes de iniciar las comprobaciones previstas.

### **3.5.1 ASIGNACIÓN DE RESPONSABILIDADES Y NIVELES DE AUTORIDAD**

El auditor comprobará la existencia y aplicación de la Programación Operativa Anual Individual (POAI), documento que formaliza la delegación de funciones a los servidores de las distintas unidades organizacionales de la entidad. Como también, revisará el cumplimiento de las evaluaciones de desempeño periódicas, programas de capacitación que se formulen y lleven a cabo para superar las deficiencias de competencia y rendimiento detectadas.

Asimismo, a efectos de concluir sobre este factor, considerando exclusivamente la existencia de las POAI, independientemente de su adecuación, conocimiento y evaluación de su contenido, el auditor indagará a los servidores públicos de la entidad sobre el conocimiento individual de las mismas y de la adecuación del proceso de evaluación de desempeño instrumentado.

### **3.6 CONTROLES PREVENTIVOS**

Son aquellos controles que se anticipan en grado razonable a la ocurrencia de eventos indeseables o inesperados; por lo tanto, son los más eficaces y, por ende, lo más rentables,

El control preventivo, o de "antes", se enfoca en la supervisión y regulación de los recursos o insumos, con el fin de asegurarse de que cumplen con las normas requeridas para llevar a cabo el proceso de transformación.

En resumen, aun cuando el control preventivo puede contribuir de manera significativa a la efectividad de la empresa, por lo general, no cubre todas las contingencias posibles, por lo que resulta necesario contar con otros tipos de controles.

Este tipo de control tiene como objetivo prever riesgos de errores o fraudes; es decir, se utiliza para evitar que ocurra un evento que afecte los objetivos de la organización y ayude a prevenir la pérdida de activos.

### **3.7 CONTROLES CORRECTIVOS**

Aquellos controles que establecen medidas de control para corregir conductas, hechos o situaciones no deseables dentro de la empresa pública

Se trata de la corrección de algo no deseado. Cuando se identifica un error o irregularidad, las actividades de control correctivo deben ofrecer soluciones y establecer nuevas medidas para evitar errores. Las acciones correctivas son el establecimiento de un monitoreo constante de las áreas que han resultado afectadas, con el objetivo de verificar que no se presente el mismo problema a futuro.

### **3.8 CONTROLES DIRECTIVOS**

Son aquellos controles que tienden a establecer condiciones o un ambiente que favorezca el sistema de control interno en la empresa pública en su conjunto

El principal objetivo del control consiste en disponer de los medios y acciones correspondientes para asegurar que los colaboradores internalicen los objetivos de la organización y que, en consecuencia, sus conductas se orienten a alcanzar tales objetivos.

### **3.9 CONTROLES CLAVES**

Son los controles o grupo de controles que ayudan a reducir un riesgo inaceptable a un nivel tolerado. Son aquellos necesarios para administrar riesgos asociados con los objetivos críticos de la empresa pública

### **3.10 DEFICIENCIA SIGNIFICATIVA EN EL CONTROL INTERNO**

Deficiencia, o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor (interno o externo), tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la empresa pública

El Control Interno puede hacer mucho para proteger contra el fraude y asegurar la confiabilidad de los datos contables. Es importante sin embargo reconocer la existencia de limitaciones inherentes a cualquier sistema de Control Interno. Pueden cometerse errores en la ejecución de los procedimientos de control, como resultados de descuidos, incomprensión de las instrucciones o de otros factores humanos.

La Alta Gerencia puede evadir el Control Interno, al igual que aquellos procedimientos de Control que dependen de la separación de obligaciones, mediante la colusión de los o entre los empleados.

La amplitud de los Controles Internos adoptados por un negocio está limitada por consideraciones de costo; mantener un sistema de Control Interno tan perfecto que haga que cualquier fraude sea imposible generalmente costaría más de lo que justificaría la amenaza de pérdidas de fraude.

Especialmente en un negocio pequeño, frecuentemente es imposible separar por completo la custodia de los Activos de la función de los registros contables. Ninguna estructura de Control Interno, por muy óptima que sea, puede garantizar por sí misma, una gestión efectiva y eficiente, así como registros e información financiera integra, exacta y confiable, ni puede estar libre de errores, irregularidades o fraudes, especialmente, cuando aquellas tareas competen a cargos de confianza.

Los Controles Internos que dependen de la segregación de funciones, podrían resultar no efectivos si existiera colusión entre los empleados. Los controles de

autorización podrían ser objeto de abuso por la misma persona que adopta la decisión de implementarlos o mantenerlos.

Como en ciertos casos, la propia Dirección podría no observar los Controles Internos que ella misma ha establecido, mantener una estructura de Control Interno que elimine cualquier riesgo de pérdida, error, irregularidad o fraude, resultaría un objetivo imposible y, es probable que, más costoso que los beneficios que se esperan obtener.

Cualquier estructura de Control Interno depende del factor humano y, consecuentemente, puede verse afectada por un error de concepción, criterio o interpretación, negligencia o distracción. Aunque pueda controlarse la competencia e integridad del personal que concibe y opera el Control Interno mediante un adecuado proceso de selección y entrenamiento; estas cualidades pueden ceder a presiones externas o internas dentro de la entidad. Es más, si el personal que realiza el Control Interno no entiende cuál es su función en el proceso o decide ignorarlo, el Control Interno resultará ineficaz.

Los cambios en la Entidad y en la Dirección pueden tener impacto sobre la efectividad del Control Interno y sobre el personal que opera los Controles. Por esta razón, la Dirección debe evaluar periódicamente los Controles Internos, informar al personal de los cambios que se implementen y, dar un buen ejemplo a todos respetándolos.

### **3.11 COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO**

Conforme al capítulo introductorio de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno; norma emitida por la Contraloría General del Estado, en vigencia, los componentes del Control Interno son:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control

- Información y comunicación
- Supervisión

Cada uno de estos componentes se encuentra descrito como una Norma General de Control Interno Gubernamental, de la siguiente manera.

- **Ambiente de control**

Según los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental (Norma General de Ambiente de Control 2100), *“el ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una empresa pública desde la perspectiva del Control Interno y que son, por lo tanto, determinantes de las conductas y los procedimientos organizacionales”*.

El Ambiente de Control, refleja la convicción de la dirección superior (MAE), la gerencia (nivel ejecutivo) y demás servidores de la empresa pública sobre la importancia y la necesidad de la implantación y aplicación del Control Interno, esto requiere además la dotación de todos los medios para su promoción; por lo tanto, es la base sobre la que se apoya el desarrollo de los otros componentes del Control Interno.

La evaluación supone una parada con fines de calificación en un tiempo predeterminado, mientras que el control es un proceso continuo donde se verifica el cumplimiento de la norma. Para evaluar, se debe utilizar una metodología o modelo particular, y esta metodología o modelo debe tener un conjunto particular de herramientas conceptuales y analíticas. Para establecer juicios sobre el qué y el cómo de una determinada acción, la evaluación implica la utilización de un modelo o metodología de intervención capaz de generar información veraz y fiable.

El monitoreo, por otro lado, exige controles de rutina sobre qué tan bien se están siguiendo los planes, con base en indicadores que ya se han elegido. En esencia, consiste en observar y recopilar datos.

Los conceptos de supervisión y seguimiento se entrelazan en relación con la observación permanente de la ejecución para la pronta corrección de las desviaciones. Es el proceso de llevar un registro, sistematizar y controlar cómo se realizan las tareas y actividades en cuanto a las herramientas y materiales empleados, las metas intermedias alcanzadas, las fechas de finalización previstas y los costos, entre otros factores.

Dentro de los parámetros de control del Estado boliviano, tal como lo establece el artículo 13 de la Ley 1178, el control interno comprende las herramientas de control previo y posterior incorporadas en normas y manuales de procedimientos y es utilizado por los ejecutores de la operación y la auditoría interna.

Para minimizar los riesgos asociados con las transacciones autorizadas incorrectamente, la pérdida de activos y la disposición inadecuada de activos, la implementación del sistema de control interno en las organizaciones es crucial.

Así como la ejecución operativa ineficaz e ineficaz, la información financiera y gerencial oportuna y poco confiable, el incumplimiento de las leyes regulatorias, las prácticas de gestión interna inadecuadas o las deficiencias en la eficacia y eficiencia son ejemplos de detección oportuna de errores o fraude.

Tal como lo establece el Informe COSO del Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway, el Control Interno está compuesto por cinco componentes interrelacionados, que son: Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación y Supervisión.

El Informe COSO no da una definición precisa del Ambiente de Control, pero deja constancia de su importancia al afirmar que es un conjunto de reglas y valores compartidos que guían el comportamiento de los funcionarios e influye en su conciencia respecto al Control, constituyendo la base de todos los demás componentes. Según The Control Environment, "el núcleo de una empresa es su

gente con sus atributos únicos, que incluyen integridad, valores éticos y profesionalismo, y el entorno en el que trabajan.

Una definición más explícita de Ambiente de Control fue formulada por el ex Contralor General de la República (actualmente del Estado), en la Guía para la Aplicación del Control Interno publicada en 2002, estableciendo que “el Ambiente de Control es un conjunto de reglas compartidas y valores que constituyen el marco que guía el comportamiento de los funcionarios de la empresa”. Este.

concepto reafirma el espíritu ético que se requiere en los funcionarios para que el Control Interno pueda funcionar con eficacia.

En este sentido, en el marco de esta definición antes señalada, el ambiente de control se conceptualiza como: “un conjunto de reglas y valores compartidos que constituyen el marco que orienta la conducta de los funcionarios de la empresa”. Los empleados son el motor que mueve la empresa y el fundamento sobre el cual descansa todo” (Informe COSO, 1992, p. 20). También afirma que el Ambiente de Control “marca las pautas de comportamiento en una organización e influye directamente en el nivel de conciencia del personal respecto del control. Constituye la base de todos los demás elementos del Control Interno, proporcionando disciplina y estructura” (Informe COSO, 1992, p. 27)).

- **Evaluación de riesgos**

La evaluación de riesgos es un proceso simultáneo y recurrente de identificación y análisis de factores internos y externos que pueden afectar el logro de los objetivos institucionales. Por lo tanto, es un componente crítico del control interno y la base para la determinación de cómo se gestionan los riesgos.

La característica simultánea implica que, los factores de riesgo son externas, deben evaluarse para determinar su importancia relativa.

La característica de recurrente implica que el proceso de identificación de riesgos es constante debido a que la empresa pública debe revisar periódicamente la incidencia de los factores de riesgo internos y externos a efectos de poder analizarlos en forma oportuna.

Al respecto, la Norma General de Control Interno Gubernamental N° 2200 expresa: *“El Control Interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes, tanto derivados de la situación presente como del efecto de los cambios futuros que deben anticiparse por medio de sistemas de alertas tempranas, se identifica el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza y se evalúa la vulnerabilidad del sistema”.*

- **Actividades de control**

Las actividades de control son acciones tomadas por todos los miembros de la organización orientados por el Director Superior (MAE) para garantizar la confiabilidad de los principios de control interno.

Son políticas y procedimientos para garantizar de que se cumplan las directivas de los ejecutivos. Favorecen las acciones que acometen los riesgos de la organización. En ella se llevan a cabo muchas actividades de control, pero solo los siguientes tipos se relacionan generalmente con la auditoría a los estados financieros:

- Evaluaciones de desempeño
- Controles del procesamiento de la información
- Controles físicos
- División de obligaciones

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

- **Información y comunicación**

La información son datos organizados y procesados de determinada manera, de forma que puedan satisfacer las insuficiencias de los usuarios. La información es útil cuando sirve para reducir la incertidumbre perfeccionando el conocimiento y ayudando en la toma de decisiones, para que la información sea útil, ha de ser oportuna, pertinente, comprensible, confiable y verificable. Además, debe ser preservada y accesible en todo momento por la dirección superior (MAE) y gerencia (nivel ejecutivo), los servidores públicos correspondientes deben difundir información relacionada a la asignación y uso de los recursos y a los resultados obtenidos antes, durante y después de la ejecución de sus actos.

La información es identificada, capturada, procesada y reportada por el sistema de información. La información relevante incluye la industria, lo económico y la información reguladora obtenida por las fuentes externas, al igual que la información generada internamente.

El sistema de información debe dejar ver datos e información (datos procesados), entre otros sobre los siguientes aspectos:

- Ejecución de actividades y programas en sus expresiones monetaria y física.

- Niveles alcanzados en la prosecución de los objetivos institucionales.
- Estados de situación económica y financiera expuestos en forma comparativa entre periodos.
- Requerimientos específicos de orden legal.

La comunicación es inherente en el procesamiento de la información. La comunicación también se da, en un sentido amplio, en el trato con las expectativas y responsabilidades de los grupos o individuos. Una comunicación efectiva debe ser a través de toda la organización y también con los equipos y grupos externos que están asociados a la organización.

- **Supervisión**

En el contexto de estas normas, la supervisión se entiende como un proceso sistemático y constante para considerar todas las acciones llevadas a cabo por la organización. Esta supervisión está destinada a actividades de control y debe integrarse en ellas.

El nivel de efectividad del control interno se asocia con su evaluación y condición en un momento determinado; Por lo tanto, la adaptación al aplicar el control interno puede variar según diferentes circunstancias. El papel de la supervisión es garantizar razonablemente que los elementos de control se usan correctamente o, por el contrario, para la detección oportuna de las necesidades de actualización o cambios en los procedimientos.

La norma general de Supervisión, N° 2500 expresa: *“la supervisión se define como la revisión de un trabajo; sin embargo, en el contexto del control presentado en estas normas debe entenderse con mayor amplitud. En tal sentido, constituye un proceso sistemático y permanente de revisión de todas las actividades que desarrolla una*

*organización, sean éstas de gestión, de operación o control, incluyendo entonces, como objeto e integrándose, a la vez, a las actividades de control”.*

Este sistema debe establecerse en todas las empresas públicas para promover la protección de sus recursos contra desviaciones, fraude y errores; Asegurarse de que se pueda producir información útil, oportuna, confiable y verificada; Promover la eficiencia de sus operaciones y lograr el cumplimiento de sus planes, programas y presupuestos.

### **3.12 CONTROL INTERNO GUBERNAMENTAL**

La Ley N°1178 de Administración y Control Gubernamental, señala en su artículo 13º, que las entidades deben cumplir con lo normado para el control interno y control externo, para el adecuado resguardo de los recursos públicos, tiene como objetivo:

*• Mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del Estado; la confiabilidad de la información que se genere sobre los mismos; los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión; y la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar manejo inadecuado de los recursos del Estado.*

Promueve que el trabajo que realiza la empresa pública se realice de manera legal, conveniente y oportuna, protegiendo sus recursos contra irregularidades, fraudes y errores. Este proceso está bajo la responsabilidad de la máxima autoridad ejecutiva y debe ser aplicado por todos los servidores públicos de la institución. Tiene dos componentes:

#### **a) El Sistema de Control Interno**

Comprenderá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el

plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimientos de cada entidad, y la auditoría interna

#### **b) El Sistema de Control Externo Posterior**

Se aplicará por medio de la auditoría externa de las operaciones ya ejecutadas. (Ministerio de Hacienda, actualmente Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, 1990), Tiene por objetivos generales , incrementar la eficiencia de los sistemas de administración y control interno; mejorar la pertinencia, oportunidad, confiabilidad y razonabilidad del sistema de información gerencial, contribuir al incremento del grado de economía y eficiencia de las operaciones e informar a las autoridades competentes, sobre los resultados de las auditorías realizadas, a fin de facilitar el cumplimiento de las acciones administrativas o judiciales que sean pertinentes.

El Sistema de Control Externo por la Ley N° 1178, ha sido encomendado a la Contraloría General de la República, Unidades de Auditoría Interna de las empresas que ejercen tuición y las firmas o profesionales independientes contratados para el efecto.

### **3.13 CONTROL GUBERNAMENTAL POSTERIOR**

Permite evaluar la eficacia de los Sistemas De Administración Y Control, evaluar los resultados, es la actividad que se realiza a través de la Auditoría Externa las operaciones o actividades ya realizadas por las empresas públicas donde el estado tenga interés económico.

El Control Externo Posterior lo ejecutan: la Contraloría General del Estado (CGE), las Unidades de Auditoría de las empresas públicas, las firmas de Auditoría Externa y los profesionales interdependientes en apoyo al control.

### **3.14 CONTROL EXTERNO POSTERIOR**

El Control Externo Posterior lo ejecutan: la Contraloría General del Estado (CGE), las Unidades de Auditoría de las empresas tutoras, las firmas de Auditoría Externa y los profesionales interdependientes en apoyo al control. Los controles externos posteriores se llevan a cabo mediante auditorías externas de las actividades ya realizadas.

### **3.15 CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE CONTROL GUBERNAMENTAL**

El Control Gubernamental en el marco de los artículos 3 y 4 de la Ley N° 1178 se aplica en todas las empresas del sector público; además alcanza a las empresas y personas naturales no comprendidas en estos artículos, que reciban recursos del Estado para su inversión o funcionamiento; que se beneficien de subsidios, subvenciones, ventajas o exenciones; o que presten servicios públicos no sujetos a la libre competencia.

La característica principal del control de gestión es que comienza a evaluarse después de la finalización de las actividades o proyectos, debido a que no puede incluirse en las actividades y que se evalúan posteriormente. Por lo tanto, el marco legal en el que opera el auditor comienza a regir solo después de la actividad o el final de la actividad.

### **3.16 AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

La Auditoría en el tema gubernamental es *“la acumulación y evaluación objetiva de evidencia para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y criterios establecidos.”*

### **3.17 TIPOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

Se determinan los siguientes tipos de Auditoría Gubernamental:

- Auditoría Financiera
- Auditoría Operacional
- Auditoría Ambiental
- Auditoría de Proyectos de Inversión Pública
- Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación
- Auditoría Especial. (Contraloría General del Estado, 2006, p. 1:11)

#### **3.17.1 AUDITORIA FINANCIERA<sup>1</sup>**

La auditoría financiera es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de:

- a) Emitir una opinión independiente respecto a si los estados financieros de la empresa auditada presentan razonablemente en todo aspecto significativo, y de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la ejecución presupuestaria de gastos, y los cambios en la cuenta ahorro-inversión-financiamiento.

---

<sup>1</sup> Norma de Auditoría Financiera aprobado con Resolución CGE/094/2012 27 de agosto de 2012.

- b) Determinar si: i) la información financiera se encuentra presentada de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente; ii) la empresa auditada ha cumplido con requisitos financieros específicos, y iii) el control interno relacionado con la presentación de informes financieros, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos

### **3.17.2 AUDITORIA OPERACIONAL<sup>2</sup>**

La auditoría operacional es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre: i) la eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos, y ii) la eficiencia, eficacia, y economía de las operaciones.

Para la adecuada interpretación y aplicación de las normas de auditoría operacional, a continuación, se definen los siguientes conceptos:

- **Sistema:**

Es una serie de actividades relacionadas, cuyo diseño y operación conjunta tienen el propósito de lograr uno o más objetivos preestablecidos.

- **Eficacia:**

Es la capacidad que tiene un sistema de asegurar razonablemente la consecución de objetivos. En términos generales, el índice de eficacia es la relación entre los resultados logrados y el objetivo previsto.

- **Eficiencia:**

---

<sup>2</sup> Norma de Auditoría Operacional aprobado con Resolución CGE/094/2012 27 de agosto de 2012

Es la habilidad de alcanzar objetivos empleando la mínima cantidad de recursos posible (v.g. tiempo, humanos, materiales, financieros, etc.) En este sentido, un índice de eficiencia generalmente utilizado es la relación entre los resultados obtenidos y la cantidad de recursos empleados.

- **Economía:**

Es la habilidad de minimizar el costo unitario de los recursos empleados en la consecución de objetivos, sin comprometer estos últimos. En este sentido, un índice de economía generalmente empleado es la relación entre los resultados obtenidos y el costo de los mismos.

### **3.17.3 AUDITORIA AMBIENTAL<sup>3</sup>**

Auditoría ambiental se define como la acumulación y examen metodológico y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre la eficacia de los sistemas de gestión ambiental y/o el desempeño ambiental y/o los resultados de la gestión ambiental. Se debe aclarar que en Bolivia existen varios tipos de auditorías ambientales realizadas en los ámbitos privado y público. Por ejemplo, se puede señalar que en el Estado se ejecutan auditorías ambientales emanadas de la aplicación de la reglamentación de la Ley N° 1333 del Medio Ambiente, cuyo objetivo principal es la verificación del grado de cumplimiento de disposiciones legales, políticas ambientales y/o prácticas aceptadas y que, en caso de detectar alguna deficiencia, da lugar a que la Autoridad Ambiental Competente disponga la formulación del Plan de Adecuación y/o Remediación Ambiental.

---

<sup>3</sup> Norma de Auditoría Ambiental aprobado con Resolución CGE/094/2012 27 de agosto de 2012.

Existen tres tipos de auditoría ambiental gubernamental, que se describen sucintamente a continuación:

- Auditoría de eficacia de los sistemas de gestión ambiental, cuyo objetivo es determinar la capacidad del diseño de dichos sistemas y/o la capacidad y efectividad de los controles asociados que aseguran la consecución de los fines de la calidad ambiental y/o de la protección y conservación ambientales. Un ejemplo de un examen de este tipo es la auditoría ambiental sobre la eficacia de los sistemas de gestión ambiental relativos a los planes de manejo de las áreas protegidas del país, que comprendió los sistemas del Servicio Nacional de Áreas Protegidas, que elabora los planes de manejo de las áreas protegidas nacionales, y del Ministerio de Desarrollo Sostenible, que los revisa y aprueba mediante resolución ministerial.
- Auditoría de desempeño ambiental, cuyo objetivo es medir, entre otros: el grado de cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y normas ambientales; la ecoeficiencia de las actividades desarrolladas; el grado de variación de la calidad ambiental; y el grado con el que se mejora de manera continua la eficacia de los sistemas de gestión ambiental. Ejemplo de este tipo, es la auditoría realizada sobre el desempeño ambiental de las empresas encargadas del proceso de emisión de licencias ambientales en el sector de minería.
- Auditoría de resultados de la gestión ambiental, cuyo objetivo es evaluar la variación en el estado ambiental, a fin de comprobar si dichos cambios corresponden a las especificaciones y/u objetivos preestablecidos de la gestión pública ambiental; y/o, a los previstos de acuerdo a los principios y normas ambientales de carácter nacional, sectorial, departamental y/o municipal.

### **3.17.4 AUDITORIA DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PÚBLICA <sup>4</sup>**

La auditoría de proyectos de inversión pública es la acumulación y examen objetivo y sistemático de la evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre el desempeño de todo o parte de un proyecto de inversión pública y/o de la entidad gestora del mismo. La auditoría de proyectos de inversión pública comprende:

#### **a) La auditoría de programas,**

fases o etapas relativas a proyectos de inversión pública (en curso), que consiste en evaluar si los controles internos asociados a los procesos, operaciones y/o tareas aseguran:

- El logro de los objetivos;
- La utilización eficiente de los recursos;
- El uso económico de los recursos; y/o
- El acatamiento de la legislación y normativa aplicable.

#### **b) La auditoría de entidades gestoras de proyectos de inversión pública,**

que consiste en evaluar si la entidad ha diseñado e implementado sistemas operativos eficaces, eficientes y/o económicos en el ámbito de la gestión de sus proyectos de inversión pública. Para una adecuada comprensión de las normas de

---

<sup>4</sup> Norma de Auditoría de Proyectos de Inversión Pública aprobado con Resolución CGE/094/2012 27 de agosto de 2012.

auditoría de proyectos de inversión pública, se deben considerar las siguientes definiciones: Programa: conjunto de proyectos de inversión pública con un objetivo común.

Proyecto de inversión pública: de manera general se entiende por proyecto de inversión pública toda solución a cargo de una entidad pública que se idealiza y materializa con la finalidad de satisfacer una o más necesidades de la colectividad o de la propia institución, y puede tratarse de obras, servicios o adquisición de bienes, para cuya ejecución, consecución u obtención, respectivamente, se emplean recursos públicos.

En la presente norma nos referimos únicamente a proyectos relacionados con el incremento, mejora o reposición de capital físico de dominio público. Ciclo de los proyectos de inversión pública: consiste en el proceso que atraviesa un proyecto de inversión pública desde que nace como idea, se formula y evalúa, entra en operación o se decide su abandono, y cumple con su vida útil. Todo proyecto de inversión pública debe cumplir con este ciclo. Fases del ciclo de los proyectos de inversión pública:

- a) **Preinversión:** incluye todos los estudios que se deben realizar sobre un proyecto de inversión pública, desde que el mismo es identificado como idea en los planes de desarrollo de los distintos niveles institucionales, hasta que se toma la decisión de su ejecución o abandono.
- b) **Ejecución:** comprende desde la decisión de ejecutar el proyecto de inversión pública y se extiende hasta que se termina su implementación y el mismo está en condiciones de iniciar su operación.
- c) **Operación del proyecto:** comprende las acciones relativas al funcionamiento del proyecto, a efectos de que el mismo genere los beneficios identificados y estimados durante la fase de Preinversión.

- **Sistema operativo:** serie de procesos interrelacionados, cuyo diseño y funcionamiento conjunto tienen el propósito de lograr uno o más objetivos de la entidad.
- **Proceso:** es el conjunto de operaciones secuenciales que concluyen en un resultado.
- **Operación o actividad:** es el conjunto de tareas establecidas de manera integrada para el logro de los objetivos. Tarea: es cada una de las acciones para llevar a cabo una operación determinada.
- **Eficacia:** es la capacidad de lograr los objetivos establecidos en un periodo de tiempo determinado, independientemente de los costos invertidos. En términos generales, el índice de eficacia es la relación entre los resultados logrados y el objetivo previsto.
- **Eficiencia:** debe ser entendida como la relación entre los recursos invertidos y los resultados obtenidos, el cual debe aproximarse a un índice de eficiencia establecido para la entidad o a un indicador externo aplicable. En el caso de que no se puedan contar con índices externos apropiados para evaluar la gestión de la entidad auditada, el auditor puede elaborar índices en base al desempeño de la propia entidad en gestiones anteriores.
- **Economía:** es la habilidad de minimizar, dentro de lo razonable, el costo unitario de los recursos empleados para la consecución de objetivos, sin comprometer la calidad de estos últimos. En este sentido, un índice de economía generalmente empleado es la relación entre los resultados obtenidos y el costo de los mismos.
- **Efectividad:** es la evaluación del impacto que tiene las acciones de las entidades públicas en la sociedad. El índice aplicable es la relación de impacto logrado sobre impacto esperado.

### **3.17.5 AUDITORIA DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LA COMUNICACIÓN<sup>5</sup>**

La necesidad de innovar y de mejorar el servicio al cliente, en un ambiente creado por la globalización de los negocios y asistido en gran medida por el avance de las tecnologías de información y la comunicación, ha ocasionado que las organizaciones públicas y privadas, rediseñen sus procesos internos y los automaticen para alcanzar los resultados previstos con mayor eficacia y eficiencia. Situación que impactó significativamente sobre los procesos de control interno, el control gubernamental y la auditoría.

Por consiguiente, las autoridades públicas demandan conocer la confiabilidad de los procesos automatizados inmersos en las aplicaciones informáticas, y si éstas cumplen el marco jurídico y consideran lo establecido en políticas y disposiciones administrativas. En este contexto, la Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación se ha convertido en un factor estratégico para el apoyo a la gestión de las empresas.

La Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación, está orientada al examen objetivo, crítico, metodológico y selectivo de evidencia relacionada con políticas, prácticas, procesos y procedimientos en materia de Tecnologías de la Información y la Comunicación, para expresar una opinión independiente respecto a tres aspectos: a la confidencialidad, integridad, disponibilidad y confiabilidad de la información; al uso eficaz de los recursos tecnológicos; y a la efectividad del sistema de control interno asociado a las Tecnologías de la Información y la Comunicación.

---

<sup>5</sup> Norma de Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación aprobado con Resolución CGE/094/201227 de agosto de 2012.

A través de este tipo de auditoría, es posible examinar los siguientes objetos: un sistema de información en sus diferentes subsistemas (la aplicación informática, las comunicaciones, infraestructura informática, seguridades, etc.); evaluación de la eficacia de las unidades de Sistemas; evaluación de sitios Web; actividades, recursos y procesos relacionados con una tecnología en particular de una empresa pública. Por tanto, dependiendo de los objetivos que se pretenda cubrir durante el examen, la auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación puede ser orientada hacia los siguientes enfoques :

- a) Enfoque a las Seguridades:** Consiste en evaluar las seguridades implementadas en los sistemas de información con la finalidad de mantener la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información. Un ejemplo de la aplicación de este enfoque es, la auditoría de las seguridades lógicas y físicas de los sistemas de información de una empresa.
- b) Enfoque a la Información:** Consiste en evaluar la estructura, integridad y confiabilidad de la información gestionada por el sistema de información.
- c) Enfoque a la Infraestructura Tecnológica:** Consiste en evaluar la correspondencia de los recursos tecnológicos en relación a los objetivos previstos.
- d) Enfoque al Software de Aplicación:** Consiste en evaluar la eficacia de los procesos y controles inmersos en el software de aplicación, que el diseño conceptual de éste cumpla con el ordenamiento jurídico administrativo vigente.
- e) Enfoque a las Comunicaciones y Redes:** Consiste en evaluar la confiabilidad y desempeño del sistema de comunicación para mantener la disponibilidad de la información.

### **3.18 ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

El presente trabajo informe pretende exponer de manera muy clara si el proceso de control interno en las empresas públicas se aplica en su integridad e inciden en la gestión pública, a partir de la recopilación y descripción de la normativa legal y técnica vigente a la fecha. Que resulte de mucha utilidad en el sentido que toda norma es carente y debe estar sujeta a un análisis constante, por que como, así como la sociedad sufre transformaciones, el derecho y la normativa positiva también debe acompañar esas transformaciones.

En la administración pública debe manejarse un concepto importante que es la política, en tal sentido, Carlos Ollero define a la política como la actividad que se propone la realización, mediante el poder, de un orden de convivencia libre y voluntariamente admitido.

En ese sentido la administración pública se define como *Administración Pública debe entenderse el conjunto de estructuras, procedimientos y recursos físicos, financieros, humanos, normativos, de autoridad, entre otros, para operativizar las políticas de gobierno, las decisiones del Estado y de sus principales autoridades ubicadas en los distintos niveles y poderes.*

### **3.19 EVALUACIÓN DEL RIESGO**

La evaluación de riesgos es un proceso simultáneo y continuo de identificación y análisis de factores internos y externos que pueden tener un impacto en el logro de los objetivos institucionales. Como tal, es una parte crucial del control interno y la base para descubrir cómo administrar los riesgos.

La característica simultánea sugiere que los factores de riesgo deben evaluarse a medida que surgen para establecer su importancia relativa.

Como consecuencia de que la empresa debe revisar periódicamente la incidencia de los factores de riesgo internos y externos para poder analizarlos oportunamente, la característica de recurrencia implica que el proceso de identificación de riesgos es continuo.

Así, la Norma General de Control Interno Gubernamental No. Según 2200, “El Control Interno ha sido diseñado principalmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. Se determina en qué medida el control actual los neutraliza y se evalúa la vulnerabilidad del sistema. , a través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes, tanto los derivados de la situación actual como los derivados de cambios futuros que deban anticiparse con la ayuda de sistemas de alerta temprana.

El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza se evalúa la vulnerabilidad del sistema.

Para ello debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes de manera de identificar los puntos débiles, enfocando los riesgos tanto al nivel de la organización (interno y externo) como de la actividad.

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

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

A este respecto cabe recordar que los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución.

Una vez identificados, el análisis de los riesgos incluirá:

- Una estimación de su importancia / trascendencia.
- Una evaluación de la probabilidad / frecuencia.
- Una definición del modo en que habrán de manejarse.

Dado que las condiciones en que las entidades se desenvuelven suelen sufrir variaciones, se necesitan mecanismos para detectar y encarar el tratamiento de los riesgos asociados con el cambio. Aunque el proceso de evaluación es similar al de los otros riesgos, la gestión de los cambios merece efectuarse independientemente, dada su gran importancia y las posibilidades de que los mismos pasen inadvertidos para quienes están inmersos en las rutinas de los procesos.

Existen circunstancias que pueden merecer una atención especial en función del impacto potencial que plantean:

- Cambios en el entorno.
- Redefinición de la política institucional.
- Reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- Ingreso de empleados nuevos, o rotación de los existentes.
- Nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías.
- Aceleración del crecimiento.
- Nuevos productos, actividades o funciones.

Los mecanismos para prever, identificar y administrar los cambios deben estar orientados hacia el futuro, de manera de anticipar los más significativos a través de

sistemas de alarma complementados con planes para un abordaje adecuado de las variaciones.

### **3.19.1 COMPROBACIÓN DEL FUNCIONAMIENTO DE CONTROLES: EVALUACIÓN DE RIESGOS**

Es indispensable que se compruebe si la entidad dispone de mecanismos desarrollados para la identificación de riesgos, además de indagar sobre la participación efectiva del personal operativo en la identificación de riesgos. El auditor comprobará la adecuación del proceso ejecutado para la identificación de riesgos considerando los objetivos críticos de control aplicables a los procedimientos administrativos y operativos más significativos de la entidad, incluyendo evidencia sobre la oportunidad de la identificación de riesgos y el sistema de información utilizado para conocer el estado o la evolución de los “factores críticos del éxito” internos y externos. Por último, este componente debe ser retroalimentado por el monitoreo sobre la base de los controles ineficaces o inexistentes que se hayan detectado. En este sentido, el auditor comprobará que tal retroalimentación funcione eficazmente y estos riesgos sean adecuadamente analizados. Al respecto, el auditor comprobará que la entidad aplique criterios adecuados de “importancia relativa” y de “frecuencia de ocurrencia” para la evaluación de riesgos.

### **3.20 AMBIENTE DE CONTROL**

El control interno es un proceso continuo donde se comprueba el cumplimiento de la norma, Es el conjunto de normas, procesos y estructuras que proporcionan la base para llevar a cabo el Sistema de Control Interno en toda la empresa. Sin un sólido ambiente de control el adecuado establecimiento de los demás componentes resulta ineficaz.

Es importante porque proporciona disciplina y estructura para apoyar al personal en la consecución de los objetivos. El Directorio, la Gerencia y el personal son quienes

deben mantener un ambiente de control que implique una actitud de respaldo hacia el control interno.

El monitoreo implica controles periódicos del estado del cumplimiento de los planes, con base en indicadores previamente determinados. Es básicamente observar y recolectar información

La supervisión y seguimiento son conceptos inseparables relacionados con el acompañamiento permanente de la ejecución para la corrección inmediata de las desviaciones. Es el proceso de observación, registro y sistematización de la ejecución de actividades y tareas en términos de los recursos utilizados, las metas intermedias cumplidas, así como los tiempos y presupuestos previstos.

El artículo 13 de la Ley 1178, el Control Interno comprende los instrumentos de control previo y posterior incorporados en reglamentos y manuales de procesos y es ejercido por los ejecutores de las operaciones y por la Auditoría Interna.

La implantación de un Sistema de Control Interno en las empresas públicas es de importancia para advertir riesgos potenciales relacionados con transacciones que no estén debidamente autorizadas, pérdida o disposición indebida de activos, detección oportuna de errores o fraudes, incumplimiento de leyes regulatorias o disposiciones internas indebidas de la gerencia o deficiencias de eficacia y eficiencia en la ejecución de las operaciones, así como la inoportuna y no confiable información financiera y gerencial.

Una definición más explícita sobre el Ambiente de Control la formuló la ex Contraloría General de la República (actual del Estado), en la Guía para la Aplicación del Control Interno publicada el año 2002, establece que *"el Ambiente de Control es un conjunto de reglas y valores compartidos que constituyen el marco que guía el comportamiento de los funcionarios de una empresa"*.

Este concepto reafirma el espíritu ético que se requiere en los funcionarios para que el Control Interno pueda funcionar eficazmente.

Para evaluar el Ambiente de Control se califica cada uno de los factores y luego se obtiene una calificación general sobre el conjunto de ellos. La calificación general permite determinar el nivel de eficacia del Ambiente de Control que podrá clasificarse en una de las siguientes alternativas:

Cuadro N.º 1

| NIVELES DE EFICACIA DEL AMBIENTE DE CONTROL |                   |                          |
|---|-------------------|--------------------------|
| NIVELES                                     | RANGOS            | CONCLUSIÓN               |
| 1º NIVEL                                    | 0.67 < CPO < 1    | EFICAZ                   |
| 2º NIVEL                                    | 0.34 < CPO < 0.67 | EFICAZ CON OBSERVACIONES |
| 3º NIVEL                                    | 0 < CPO < 0.34    | INEFICAZ                 |

#### CPO: CALIFICACIÓN PROPORCIONAL OBTENIDA

Fuente: Guía para la Evaluación del Control Interno, Resolución CGR/295/2008.

#### ➤ Evaluación de cada factor

En el ejemplo que se plantea a continuación cada factor tiene una valoración máxima constante del 13.11% debido a que los **nueve factores** coadyuvan en conjunto a la eficacia del Ambiente de Control.

Esto no implica que, por ejemplo, la Integridad y los Valores Éticos tengan la misma importancia que el resto de los factores. La Integridad y los Valores Éticos constituyen la base de todos los demás factores y si éste no es eficaz influirá negativa y significativamente en la eficacia del Ambiente de Control. No obstante, el componente consta de nueve factores que objetivamente deben ser considerados con valores proporcionales

Cuadro N.º 2

| AMBIENTE DE CONTROL<br>FACTORES               | CALIFICACIONES |        |       |            |                          |     |
|---|----------------|--------|-------|------------|--------------------------|-----|
|   | VALOR OPTIMO   | FC     | VOP   | VALOR REAL | FC                       | VRP |
| 1. INTEGRIDAD Y VALORES ÉTICOS                | 18             | 0.7283 | 13.11 | 15         | 0.7283                   | 11  |
| 2. ADMINISTRACIÓN ESTRATÉGICA                 | 17             | 0.7712 | 13.11 | 12         | 0.7712                   | 9   |
| 3. SISTEMA ORGANIZATIVO                       | 13             | 1.0085 | 13.11 | 11         | 1.0085                   | 11  |
| 4. ASIGNACIÓN DE RESP. Y NIVELES DE AUTORIDAD | 9              | 1.4567 | 13.11 | 6          | 1.4567                   | 9   |
| 5. FILOSOFÍA DE LA DIRECCIÓN                  | 19             | 0.6900 | 13.11 | 13         | 0.6900                   | 9   |
| 6. COMPETENCIA DEL PERSONAL                   | 9              | 1.4567 | 13.11 | 7          | 1.4567                   | 10  |
| 7. POLÍTICAS DE ADMINISTRACIÓN DE PERSONAL    | 11             | 1.1918 | 13.11 | 9          | 0.1918                   | 11  |
| 8. AUDITORÍA INTERNA                          | 13             | 1.0085 | 13.11 | 10         | 1.0085                   | 10  |
| 9. ATMÓSFERA DE CONFIANZA 9                   | 9              | 1.4567 | 13.11 | 7          | 1.4567                   | 10  |
| <input type="checkbox"/>                      | 118            |        |       |            | <input type="checkbox"/> | 90  |

| AMBIENTE DE CONTROL  | CALIFICACIONES |
|--|----------------|
| <input type="checkbox"/> VALORES REALES PROPORCIONALES (VRP) | 90             |
| ÓPTIMO PARA EL COMPONENTE                                    | 118            |
| CALIFICACIÓN PROPORCIONAL OBTENIDA (CPO) PARA EL COMPONENTE  | 0.78           |

Fuente: Guía para la Evaluación del Control Interno, Resolución OGR/295/2008

De acuerdo al ejemplo, el Ambiente de Control ha alcanzado una eficacia del 76 % y la conclusión será que es eficaz.

➤ **Importancia de Componentes de control interno**

Cada factor es evaluado sobre la base de la adecuación de su diseño y funcionamiento. Para ello, se definen controles que deben estar presentes formalmente con un cumplimiento adecuado. Una vez que se ha relevado el diseño se procede a probar su cumplimiento. El cumplimiento es verificado con las pruebas que se consideren convenientes.

➤ **Cuestionarios de Evaluación de Control Interno**

Los cuestionarios constituyen los programas de trabajo debido a que establecen los controles sujetos a relevamiento. Cada componente es evaluado con un cuestionario predeterminado. Éstos comprenden una serie de controles que una vez calificados permitirán conocer el nivel de eficacia alcanzado en un momento determinado.

➤ **Uso De Los Cuestionarios**

Todos los controles deben ser calificados excepto que no sean aplicables. Cuando existan aspectos no aplicables éstos deben ser deducidos del "óptimo para el componente". Por lo tanto, se deberá ajustar el Valor Óptimo (VO) y el Factor de Corrección (FC). No obstante, las preguntas de los cuestionarios consideran principalmente los controles necesarios para todos los componentes y en casos excepcionales podrían existir controles No Aplicables (N/A).

Los controles están representados por preguntas identificadas con numeración correlativa. Los títulos permiten enfocar la atención sobre las preguntas para evaluar los controles.

➤ **Respuestas afirmativas**

Las marcas en la columna "SI" implican que existe el diseño de un control necesario. Para responder categóricamente será necesario indagar y realizar las pruebas correspondientes para confirmar la existencia del control necesario. La respuesta

positiva (SI) significa que el diseño formal existe y es adecuado, pero no implica que el control funcione.

➤ **Respuestas negativas**

Las marcas en la columna "NO" significan que no existen evidencias del diseño del control necesario o que el diseño es inadecuado. La inadecuación del funcionamiento del control será considerada para la calificación de la eficacia. Por lo tanto, puede suceder que no existan evidencias del diseño del control porque la empresa no los ha diseñado en sus instrumentos organizacionales, pero los aplica adecuadamente.

➤ **Respuestas sin calificación**

Las marcas en la columna "N/A" significan que el control no es necesario debido a las características de la empresa o normas vigentes de aplicación específica.

➤ **Calificación de la eficacia del control**

La calificación tiene exclusivamente dos posibilidades: "0" ó "1". Se calificará con "0" cuando el control necesario, según el análisis realizado, no funcione o presente un funcionamiento inadecuado. Se calificará con "1" cuando se haya verificado que el control necesario presenta un funcionamiento adecuado.

➤ **Óptimo para el Componente de Control Interno**

Este es un valor predeterminado que surge de la sumatoria de las calificaciones positivas considerando la cantidad de preguntas sobre los controles necesarios para cada componente, factor o subcomponente.

### ➤ **Calificación Proporcional Obtenida**

Esta calificación es el resultado del cociente entre la sumatoria de los valores reales y el óptimo del componente o factor.

### ➤ **Etapas secuenciales que integran la metodología para la evaluación**

- Todos los Factores del Ambiente de Control son igualmente importantes. En el ejemplo de calificación que se expone en el Cuadro N° 1, se presenta un Valor Óptimo (VO) de 118. Para respetar la igualdad de la importancia de los Factores se utiliza el Factor de Corrección (FC) que permiten obtener los Valores Óptimos Proporcionales (VOP).
- El FC se obtiene de la siguiente operación:  $\square VO / 9: 118$
- El VOP representa la igualdad de los componentes y se obtiene multiplicando cada VO por el correspondiente FC.
- Se calificarán las preguntas y logrará los Valores Reales (VR).
- Los VR serán multiplicados por el FC para determinar los Valores Reales Proporcionales (VRP).
- La sumatoria de los VRP será comparada con el VO. Dicha comparación permitirá conocer la Calificación Proporcional Obtenida (CPO).
- La CPO implica el nivel de eficacia que se ubica en alguno de los tres niveles presentados en el Cuadro No 1.

### **3.20.1 COMPROBACIÓN DEL FUNCIONAMIENTO DE CONTROLES: AMBIENTE DE CONTROL**

En este componente es más importante el funcionamiento que el diseño. Existen factores como la integridad y los valores éticos, la filosofía de la dirección o la atmósfera de confianza cuyo diseño formalizado no garantiza su cumplimiento. Por ello, las pruebas de cumplimiento deberán identificar la evidencia de los

incumplimientos que desvirtúen el funcionamiento adecuado de dichos factores. Esto último significa que diversas cuestiones relacionadas con el comportamiento se deben evidenciar por la instrumentación de la conducta pretendida y también, por la inexistencia de conductas contrarias a las esperadas.

### **3.21 ANÁLISIS DEL MODELO DE EVALUACIÓN DEL CONTROL EN LA EMPRESA PUBLICA**

El presente trabajo informe contiene el análisis de la estructura de componentes de Control y de los cuestionarios de evaluación que aplica la Contraloría General del Estado y las Unidades de Auditoría Interna en la evaluación del Sistema de Control Interno, aplicando la Guía para la Evaluación del Proceso de Control Interno.

### **3.22 EVALUACIONES DEL PROCESO DE CONTROL INTERNO EN LAS EMPRESAS DEL SECTOR PUBLICO**

La indagación fundamentada realizada estableció que la Guía para la Implantación del Control Interno de la Contraloría General de la Republica (actual del estado) data del año 2008 y que la misma no es aplicada en su totalidad de los componentes de control interno.

La Evaluación del Control Interno permite a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la empresa conocer el nivel de eficacia de sus controles internos, y genera un beneficio adicional para la administración que consiste en la contribución, mediante sus recomendaciones, la perfección continua de los controles relacionados con la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de leyes y normas. Dicho beneficio, permite demostrar la realización de los esfuerzos necesarios para mantener y mejorar el sistema de control interno implantado bajo su responsabilidad.

La Contraloría General del Estado, Unidades de Auditoría interna, no inspeccionan

el control interno bajo los cinco componentes, ya que las apreciaciones en la actualidad lo realizan solo al Ambiente y las Actividades de Control en auditorías recurrentes como por ejemplo auditoría financiera, auditoría especial, entre otras. No se evalúa con la finalidad de calificar y opinar sobre la eficacia del proceso de control interno en las siguientes categorías: Eficacia y Eficiencia de las Operaciones, Cumplimiento de Leyes, Normas y regulaciones aplicables.

Si bien las unidades de auditoría aplican de manera parcial el cuestionario para evaluar el componente ambiente de control para ejecutar auditorías recurrentes, no se efectúan evaluaciones del proceso de control interno en su totalidad a efecto de emitir la eficacia de la misma. Se detalla los cuestionarios establecidos según la Guía para la Evaluación del Proceso de Control Interno:

- F-6209 – Cuestionarios para evaluar el componente Ambiente de Control.
- F-6210 – Cuestionario para evaluar el componente Evaluación de Riesgos.
- F-6211 – Cuestionarios para evaluar el componente Actividades de Control.
- F-6212 – Cuestionarios para evaluar el componente Información y Comunicación.
- F-6213 – Cuestionario para evaluar el componente Supervisión.

Con la evaluación del proceso de control interno de modo íntegro podría mejorarse la gestión administrativa en las empresas públicas con finalidad de la misma es la mejora de los procesos y procedimiento a través de las recomendaciones.

En consecuencia, de conformidad al análisis desarrollado en los párrafos precedentes, queda demostrada que las empresas públicas no efectúan la evaluación de control interno en la totalidad de componentes.

Por su propósito la Evaluación del Proceso de Control Interno forma parte de una Auditoría Operacional. En la Evaluación del Proceso de Control Interno, el

relevamiento del diseño de los controles se realiza en la etapa de planificación y la comprobación del funcionamiento de los controles existentes forma parte de la ejecución. La evaluación una vez planificada y ejecutada se complementará con la etapa de comunicación de resultados donde se elaboran los informes correspondientes.

El alcance del relevamiento y la comprobación depende del objetivo de la evaluación del control interno, que se define en la planificación y puede comprender a las tres categorías de objetivos o exclusivamente a una de ellas. Sin embargo, es conveniente un alcance integral que implica el relevamiento y comprobación a través de la utilización de todos los cuestionarios. Cuando el objetivo de la Evaluación del Proceso de Control Interno es calificar la eficacia de los controles relacionados con la confiabilidad de la información financiera, no será necesario utilizar los cuestionarios correspondientes a actividades de control del subcomponente Eficacia y Eficiencia de las Operaciones y los relacionados con el Cumplimiento de Leyes, Normas y regulaciones aplicables de los Sistemas de Administración no financieros.

Asimismo, cuando el objetivo de la Evaluación del Proceso de Control Interno sea calificar los controles relacionados con la eficacia y eficiencia de las operaciones, en el relevamiento y la comprobación no será necesario utilizar el cuestionario correspondiente a actividades de control relacionadas con la Confiabilidad de la Información Financiera. No obstante, serán aplicables los cuestionarios relacionados con las actividades de control para el Cumplimiento de Leyes y Normas de los Sistemas de Administración no financieros. Cuando el objetivo de la Evaluación del Proceso de Control Interno se enfoque a la calificación de los controles para el Cumplimiento de Leyes y Normas, no será necesario utilizar el cuestionario para las actividades de control relacionadas con la Confiabilidad de la Información Financiera, ni los cuestionarios relacionados con las actividades de control relacionadas con la Eficacia y Eficiencia de las Operaciones.

### **3.23 CONTROLES ASOCIADOS EN LOS CUESTIONARIOS DE EVALUACIÓN**

Definida las organizaciones ajustadas del componente Ambiente, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación y Supervisión, de acuerdo a sus objetivos y estructura, adecuaran los mismos para su aplicación. Se propone la evaluación integral del control interno mediante los cuestionarios de evaluación de la Contraloría General del Estado, adecuando la estructura de las preguntas como se expone a continuación. El caso particular se expondrá específicamente a manera de ejemplo el caso del ambiente de control. De la misma forma deberá evaluarse los restantes componentes.

- **Integridad Y Valores Éticos**

1. Interés de la dirección superior por la Ética de los servidores públicos de la empresa:
  - 1.1. ¿Existe un Código de Ética aprobado por las instancias competentes de la empresa?
  - 1.2. ¿El Código de Ética ha sido difundido mediante talleres o reuniones para explicarsu contenido?
2. Respuesta de los servidores públicos a la integridad y los valores éticos:
  - 2.1 ¿Los servidores públicos prestan colaboración para cumplir las exigencias excepcionales de la empresa relacionadas con el servicio a los usuarios?
3. Inducción a todos los servidores públicos sobre el comportamiento ético pretendido, independientemente de su jerarquía:
  - 3.1. ¿La empresa ha exigido la aceptación formal del Código de Ética por parte de

todos los servidores públicos sin distinción de jerarquía?

3.2. ¿La empresa realiza inducción a los nuevos servidores públicos en cuestiones de ética?

3.3. ¿Violaciones al Código de Ética por parte de otros servidores públicos?

3.4. ¿Se investigan y documentan las posibles violaciones a la ética?

3.5. ¿Existen quejas de los usuarios por actitudes soberbias de los servidores públicos vinculados con los servicios que presta la empresa?

3.6. ¿Se sancionan los comportamientos contrarios a la ética?

4. Implantación de acciones correctivas en respuesta a las desviaciones de políticas y procedimientos aprobados o vulneraciones al Código de Ética de la empresa:

4.1. ¿Los servidores públicos conocen las consecuencias por vulneraciones al Código de Ética?

4.2. ¿Se comunican al interior de la empresa las acciones disciplinarias que se toman sobre vulneraciones al Código de Ética?

- **Compromiso de Competencia Profesional**

1. Competencia y experiencia de los ejecutivos que ocupan los cargos de dirección:

1.1. ¿La máxima autoridad ejecutiva y sus asesores directos tienen formación profesional y experiencia relacionadas con las operaciones principales que desarrolla la empresa?

- 1.2. ¿Los responsables jerárquicos de las áreas y unidades tienen experiencia en las operaciones que están bajo su responsabilidad?
2. Determinación de perfiles de puestos de acuerdo con el nivel de responsabilidad y la naturaleza y complejidad de las operaciones a desarrollar:
  - 2.1. ¿La empresa ha establecido los requisitos de competencia requeridos para los puestos clave que necesitan un alto nivel de desempeño profesional?
  - 2.2. ¿Las POAI describen las tareas del personal y determinan los requisitos personales y profesionales de cada puesto?
3. Evaluación preliminar de postulantes:
  - 3.1. ¿Existen procedimientos para evaluar específicamente la competencia profesional al momento de la incorporación del funcionario a la empresa?
  - 3.2. ¿La empresa constituye Comités de Selección para evaluar objetivamente el nivel de competencia de los postulantes a los puestos vacantes?
  - 3.3. ¿Existe evidencia que demuestre que los servidores públicos poseen los conocimientos y habilidades requeridos?
4. Evaluación del desempeño de los servidores públicos:
  - 4.1. ¿La evaluación de desempeño provee información para mejorar el desempeño y tomar medidas correctivas?
5. Elaboración de programas de capacitación para los servidores públicos de carrera administrativa:
  - 5.1. ¿Los programas de capacitación están fundamentados en las necesidades detectadas principalmente por los resultados de la evaluación del desempeño?

- **Filosofía de Dirección y Estilo de Gestión**

1. Logro de objetivos de gestión.
  - 1.1. ¿La dirección superior exige el cumplimiento de objetivos bajo criterios de eficacia y eficiencia en el marco legal que rige las actividades de la empresa?
2. Consideración de los riesgos internos y externos.
  - 2.1. ¿Existe exigencia de la dirección superior para que se identifiquen y evalúen los riesgos que puedan perjudicar el logro de objetivos?
  - 2.2. ¿La dirección superior es consciente de los riesgos presentes y potenciales

- que pueden afectar la eficacia y la eficiencia de su gestión?
3. Estilo gerencial desarrollado por la dirección superior.
    - 3.1. ¿Existen evidencias de un estilo participativo desarrollado por la dirección superior?
    - 3.2. ¿Existen evidencias del desarrollo de un estilo participativo por parte de los responsables jerárquicos más importantes?
    - 3.3. ¿La dirección superior instruye la creación de Comités para el tratamiento de problemas de gestión institucional?
    - 3.4. ¿Los Comités permiten tomar decisiones oportunas y consensuadas?
    - 3.5. ¿La dirección superior fomenta la realización de actividades para la integración del personal de la empresa, especialmente cuando existen unidades geográficamente desconcentradas?
  4. Definición de políticas administrativas y operativas por parte de la dirección superior.
    - 4.1. ¿Existen políticas formales que constituyan guías de pensamiento para el desarrollo de las operaciones?
  5. Aplicación de controles gerenciales por la dirección superior.
    - 5.1. ¿Existen evidencias que la dirección superior desarrolla controles sobre el POA y el presupuesto considerando el cumplimiento de objetivos?
    - 5.2. ¿La dirección superior exige información por excepción para efectuar controles y tomar las acciones correctivas que resulten pertinentes?
    - 5.3. ¿Existen evidencias de la exigencia de la dirección superior para lograr confiabilidad y oportunidad respecto de la información financiera?
    - 5.4. ¿La dirección superior exige el cumplimiento de plazos para la presentación de la información financiera por parte de la Unidad Contable?
    - 5.5. ¿La dirección superior exige el cumplimiento de plazos para la presentación del informe de la Unidad de Auditoría Interna sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros?
  6. Respeto por el control interno.
    - 6.1. ¿La dirección superior toma acciones oportunas deficiencias del control

interno?

6.2. ¿La dirección superior exige el respeto de establecidos y mantiene una actitud de incumplimientos significativos?

7. Respeto por la independencia de la Unidad de Auditoría Interna en cuanto a. laprogramación, ejecución y comunicación del resultado de sus actividades.

7.1. ¿La UAI depende jerárquicamente de la máxima autoridad ejecutiva?

7.2. ¿La UAI dispone de los recursos suficientes para poder dar cumplimiento a suPOA?

- **Filosofía de Dirección y Estilo de Gestión**

1. Manual de Organización y Funciones (MOF)

1.1. ¿El MOF contiene el Organigrama que representa la estructura organizacionalvigente?

1.2. ¿El MOF describe las funciones de todas las áreas y unidades

1.3. ¿Organizacionales de los niveles jerárquicos superiores y de las unidades operativas?

2. Adecuación de la estructura organizacional para las operaciones que se deben desarrollar en cumplimiento de los objetivos y la consecución de la misión.

2.1. ¿La empresa ha identificado los usuarios y las necesidades de servicio?

2.2. ¿La empresa ha identificado sus áreas estratégicas a efectos de fortalecimiento para mejorar la calidad de los servicios vinculados con las mismas?

2.3. ¿La empresa revisa y modifica la estructura organizacional de acuerdo con los cambios significativos en los objetivos o la experiencia de rendimientos insatisfactoriosen gestiones anteriores?

3. Diseño de procesos y procedimientos orientados al cumplimiento de los objetivos de gestión.

3.1. ¿Existen procedimientos operativos de aplicación uniforme para la prestación de servicios de la empresa?

3.2. ¿Los procedimientos incorporan actividades de control?

4. Diseño de procedimientos administrativos para apoyar el desarrollo de las

operaciones.

- 4.1. ¿Existen procedimientos administrativos para la implementación de los sistemas de administración?
- 4.2. ¿Los procedimientos incorporan actividades de control?
5. Difusión del Manual de Procesos.
  - 5.1. ¿Las áreas y unidades administrativas y sustantivas cuentan con el manual de procesos para aplicarlo como herramienta de gestión?
6. Actualización y ajuste de los procesos y procedimientos de acuerdo con los cambios estructurales, la tecnología disponible y los riesgos identificados.
  - 6.1. ¿Existe un área organizacional o cargo para la revisión, actualización y perfeccionamiento de los procedimientos de acuerdo con las necesidades?
7. Supervisión y monitoreo de las operaciones de las unidades desconcentradas de la empresa.
  - 7.1. ¿La empresa exige rendiciones de cuenta y ejerce controles periódicos sobre las actividades de las áreas y unidades desconcentradas?
8. Difusión de los reglamentos específicos.
  - 8.1. ¿Existen reglamentos específicos para todos los sistemas de administración?
  - 8.2. ¿Dichos reglamentos específicos corresponden a la respectiva norma básica vigente?
  - 8.3. ¿Existe evidencia de la aprobación de dichos reglamentos por la máxima autoridad ejecutiva?
  - 8.4. ¿Existe evidencia de la compatibilización de los reglamentos específicos por el órgano rector correspondiente?

• **Filosofía de Dirección y Estilo de Gestión**

1. Elaboración del Reglamento Interno.
  - 1.1. ¿Existe un Reglamento Interno para el manejo del personal de la empresa?
2. Elaboración de la Programación Operativa Anual Individual (POAI)
  - ¿Se han elaborado POAI escritas para todos los servidores públicos?
  - 2.2. ¿La POAI describe adecuadamente las funciones específicas y continuas de cada puesto?

- 2.3. ¿La POAI determina la denominación del puesto, la dependencia, la supervisión ejercida, la categoría y la ubicación dentro de la estructura?
- 2.4. ¿Se revisan las POAI cuando se modifica el POA de la gestión a efectos de sus posibles adecuaciones?
- 2.5. ¿Se ajustan las POAI al inicio de cada gestión?
3. Asignación de responsabilidades para la toma de decisiones sobre la base de los niveles de autoridad.
  - 3.1. ¿Los servidores públicos que toman decisiones administrativas y operativas significativas tienen el nivel de autoridad correspondiente?

- **Gestión de Talento Humano**

1. Formulación de políticas para la gestión del talento humano.
  - 1.1 ¿La empresa cuenta con políticas formalmente establecidas en el Reglamento Específico del Sistema de Administración de Personal?
  - 1.2. ¿Se actualizan las políticas de acuerdo con las circunstancias?
2. Políticas para el reclutamiento de personal.
  - 2.1. ¿Se someten a un examen especialmente minucioso los historiales o currículum vitae que presentan cambios frecuentes de trabajo o períodos amplios de inactividad?
  - 2.2 ¿Se consulta la base de datos del registro de sumarios de responsabilidades administrativas del Ministerio de Trabajo, Empleo y Previsión Social?
  - 2.3 ¿Se consulta la base de datos de antecedentes de responsabilidades civiles en el órgano jurisdiccional y se exige la presentación de Solvencia Fiscal?
  - 2.4 ¿Se consulta la base de datos de antecedentes de responsabilidades penales en el Ministerio Público y en el órgano jurisdiccional?
  - 2.5 ¿Existe inducción de servidores públicos nuevos?
3. Políticas para la promoción del personal.
  - 3.1. ¿Son transparentes los criterios para las promociones verticales en la empresa?
  - 3.2. ¿Se considera específicamente para las promociones que los candidatos no

- hay tenido cuestionamientos o problemas vinculados con la Ética?
4. Política de estabilidad de los servidores públicos que demuestren desempeños adecuados.
    - 4.1. ¿Existe interés manifiesto de la empresa en mantener y capacitar a los servidores públicos con buenos desempeños y comportamientos éticos?
    - 4.2. ¿Es razonable el índice de rotación de personal de la última gestión fiscal?
  5. Difusión de las políticas de talento humano.
    - 5.1. ¿Los servidores públicos de todas las dependencias de la empresa conocen las políticas de administración de personal definidas por la dirección superior?
    - 5.2. ¿La comunicación de las políticas de administración de personal forma parte del proceso de inducción de los nuevos servidores públicos que se incorporan a la empresa?
  6. Aplicación de políticas de talento humano.
    - 6.1. ¿Existe una aplicación inequívoca, objetiva y oportuna de estas políticas?
    - 6.2. ¿Se ha determinado formalmente quién o quiénes deben aplicar las distintas políticas para el manejo del personal?

- **Auditoría Interna**

1. Apoyo a la Unidad de Auditoría Interna (UAI) por parte de la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE)
  - 1.1. ¿La MAE ha emitido y difundido el documento de apoyo formal a la UAI junto a la Declaración Propósito Autoridad y Responsabilidad?
  - 1.2. ¿La UAI tiene acceso irrestricto a todas las áreas, archivos e información sin restricciones?
2. Imagen positiva y respeto por el trabajo de la UAI.
  - 2.1. ¿Las áreas organizacionales proporcionan oportunamente la información requerida?
  - 2.2. ¿La MAE de la empresa implanta las recomendaciones aceptadas en los tiempos comprometidos?
3. Independencia de la UAI para ejecutar su POA.

- 3.1. ¿La UAI ejecuta las auditorías programadas sin que la MAE obstaculice su realización?
4. Imparcialidad para la emisión de los informes de auditoría.
  - 4.1. ¿Las auditorías cubren las áreas más significativas de la empresa como también aquellas que presenten un mayor nivel de riesgos?
  - 4.2. ¿Los hallazgos informados son analizados bajo la perspectiva de la responsabilidad por la función pública a efectos de determinar los indicios correspondientes?
5. Rendición de cuentas de la UAI.
  - 5.1. ¿La UAI elabora y remite a la MAE, CGR tiempo y forma?
6. Competencia de los auditores.
  - 6.1. ¿El responsable de la UAI tiene el nivel de experiencia necesarias para el desempeño adecuado de sus funciones?
  - 6.2. ¿Los servidores públicos de la UAI tienen la competencia necesaria para cubrir la diversidad y complejidad de las operaciones desarrolladas por la empresa?

- **Atmósfera de Confianza**

- 1 Comunicación sin barreras para facilitar el acercamiento entre los distintos niveles organizacionales.
  - 1.1. ¿Existen mecanismos para que los niveles inferiores puedan presentar propuestas o sugerencias?
  - 1.2. ¿La dirección superior promueve e incentiva la proposición de mejoras y efectúa reconocimientos a los servidores públicos que las han sugerido?
  - 1.3. ¿Se aplican reconocimientos psicosociales y/o económicos que se merecen los servidores públicos de acuerdo con las posibilidades de la empresa?
  - 1.4. ¿Se mejoran las condiciones de trabajo solicitadas fehacientemente por los servidores públicos a la dirección superior?
  - 1.5. ¿Existen instancias de coordinación para trabajos de competencia compartida

entre áreas y unidades?

Los cuestionarios de evaluación deben ser elaborados con base en los cuestionarios emitidos por la Contraloría General del Estado según a la naturaleza de la operación y sus necesidades, para evaluar todos los componentes.

#### **IV. CONCLUSIONES**

La interrogante formulada en el presente trabajo fue la siguiente:

“La Evaluación del Proceso de Control Interno en las empresas del sector público se aplicará en su integridad e inciden en la gestión pública ”.

La indagación fundamentada realizada se concluye que la Guía para la Implantación del Control Interno de la Contraloría General de la República (actual del Estado) respecto a las evaluaciones realizadas por los auditores gubernamentales al control interno no son realizadas en su totalidad (integral) de componentes (Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control, Información y Comunicación, Supervisión) y la naturaleza de la misma.

En consecuencia, de conformidad al análisis desarrollado en los párrafos precedentes, queda demostrada la interrogante planteada inicialmente

Se debe de realizar este tipo de control gubernamental para evitar el mal manejo de los recursos públicos en todos sus ámbitos; y que los mismos servidores públicos asuman su responsabilidad por los actos cometidos y sobre todo que cada entidad debe contar con información veraz y confiable para una buena toma de decisiones.

Se debe mejorar, la cultura organizacional de las Empresas Públicas que está influenciada negativamente por la alta rotación del personal, la falta de capacitación adecuada, la inadecuada competencia profesional, la falta de actualización o inadecuación de medios informáticos y la ineficiencia operativa existente. razón por

la cual los controles internos no han podido ser cumplidos por diversos factores:

- **Escaso personal**

El crecimiento de la empresa pública al pasar a la fase industrial incrementando sus operaciones ocasiona que la carga laboral de la Unidad De Auditoría Interna incremente por lo cual no ha permitido el cumplimiento de sus cronogramas demorando las acciones que se deben realizar de acuerdo a la programación

- **Falta de coordinación**

La falta de colaboración de las de más unidades de las cuales se requieren información, misma que tiene plazos presentación

- **Inobservancia a las observaciones**

El personal de la institución es reacio a subsanar las observaciones y seguimientos lo cual, constituye una barrera para la implantación rápida de un control interno eficaz, lo que ocasiona que en muchos de los casos la corrección de las observaciones no se realice de manera adecuada y oportuna

## **V. RECOMENDACIONES**

A partir del análisis descriptivo de los componentes de control interno y de los controles incorporados en los respectivos cuestionarios, las recomendaciones que se emiten a continuación son los aportes para contribuir al cumplimiento y su aplicación en la empresa pública.

Por lo tanto, se recomienda que las Unidades de Auditoría Interna de las empresas públicas se enfoquen en evaluar de manera integral el control interno de las empresas públicas con el objetivo de mejorar las operaciones y cumplimiento de objetivos.

Un sistema de control con objetivos precisos que demuestre el compromiso de los directivos con la integridad pública y los valores del servicio público; asimismo, que ofrezca un nivel razonable de garantías en la eficiencia y los resultados de la entidad, así como del cumplimiento de las leyes y prácticas.

Un enfoque estratégico para la gestión de riesgos que comprenda la evaluación de riesgos para la integridad en el sector público, que aborde las deficiencias de control, e implemente un mecanismo eficaz de monitoreo y control de calidad del sistema de gestión de riesgos.

Mecanismos de control que sean congruentes e incluyan procedimientos claros que respondan a sospechas creíbles de infracciones de leyes y reglamentos, y que faciliten las denuncias ante las autoridades competentes sin temor a represalias

## **VI. REFERENCIA BIBLIOGRÁFICAS**

### **6.1 LIBROS:**

- ✓ Niver Montes Camacho (2004). La Tesis y el Trabajo Dirigido en Auditoria. Oruro-Bolivia: Latinas Editores.
- ✓ Real Academia Española (2001). Diccionario de la Lengua Española. España: edición 22ª.
- ✓ Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández Collado, Pilar Baptista Lucio (2007). Metodología de investigación. México: Mc GRAW-INTERAMERICANA EDITORES...
- ✓ Rubén Centellas España, Auditoria operacional.

### **6.2 NORMATIVAS TÉCNICAS:**

- ✓ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comision. (1992).

Informe COSO. Washington, Estados Unidos.

- ✓ Contraloría General de la República de Bolivia. (2000). Principios, Normas Generales y Básicas del Control Interno Gubernamental. La Paz, Bolivia: Editorial CGR.
- ✓ Contraloría General de la República de Bolivia. (2000). Guía para la Elaboración del Programa Operativo Anual de las UAIs. La Paz, Bolivia: Editorial CGR.
- ✓ Contraloría General de la República de Bolivia. (2002). Guía para la Aplicación del Control Interno. La Paz, Bolivia: Editorial CGR.
- ✓ Contraloría General de la República de Bolivia. (2008). Guía para la Evaluación del Proceso de Control Interno. La Paz, Bolivia: Editorial CGR.
- ✓ Contraloría General de la República de Bolivia. (2008). Guía para la Implantación del Control Interno. La Paz, Bolivia: Editorial CGR.
- ✓ Norma Internacional para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna - NEPAI.
- ✓ Normas de Auditoría Gubernamental aprobado con Resolución CGE/094/2012 27 de agosto de 2012.

### **6.3 NORMATIVA LEGAL**

- ✓ Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamental de fecha 20 de julio de 1990.