



FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES, ECONÓMICAS Y FINANCIERAS

SECCIÓN DE POSGRADO

**EL CONTROL GUBERNAMENTAL Y EL SISTEMA  
DE CONTROL INTERNO EN EL PERÚ:**

**ANÁLISIS CRÍTICO**

**PRESENTADO POR**

**JUAN ALBERTO SOTOMAYOR CASAS**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE DOCTOR EN  
CONTABILIDAD Y FINANZAS**

**LIMA – PERÚ**

**2009**

### *Dedicatoria*

*A Dios quien está en mi alma y en mi corazón, y es el faro que guía mi destino, a mi madre Cristina Casas Casas y abuelita Isabel Casas Pastor quienes supieron siempre motivarme hacia la superación, a mi adorada esposa Ana Karina Calderón Gallegos, mi fiel compañera y amor de toda mi vida a quien le dedico mi Amor Eterno*  
*El Autor*

### Agradecimiento

A la Universidad San Martín de Porres - Sección de Post Grado – Doctorado, por darme la oportunidad de desarrollarme profesionalmente y permitirme investigar; a las autoridades, profesores y asesores de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Financieras por haberme apoyado y motivado durante la realización de mi Doctorado y al Doctor David Llarena García por haberme asesorado y guiado durante la investigación hasta la culminación de esta tesis.

El Autor

# TABLA DE CONTENIDO

<b>AGRADECIMIENTO</b> .....	<b>2</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>5</b>
<b>RESUMEN</b> .....	<b>10</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>11</b>
<b>CAPITULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</b> .....	<b>13</b>
1.1 DESCRIPCIÓN DE LA REALIDAD PROBLEMÁTICA. ....	13
1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA .....	23
1.2.1 <i>Problema Principal</i> .....	24
1.2.2 <i>Problemas Secundarios</i> .....	24
1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN. ....	24
1.3.1 <i>Objetivo General</i> .....	24
1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i> .....	25
1.4 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN. ....	25
1.4.1 <i>Justificación</i> .....	25
1.4.2 <i>Importancia</i> .....	26
1.5 LIMITACIONES. ....	27
1.6 VIABILIDAD DEL ESTUDIO. ....	27
<b>CAPITULO II MARCO TEÓRICO</b> .....	<b>28</b>
2.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN. ....	28
2.2 BASES TEÓRICAS. ....	44
2.2.1 <i>Sobre Control Gubernamental</i> .....	44
2.2.2 <i>Sobre el Sistema de Control Interno</i> .....	97
2.3 DEFINICIONES CONCEPTUALES. ....	220
2.4 FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS .....	224
2.4.1 <i>Hipótesis General</i> .....	225
2.4.2 <i>Hipótesis Secundarios</i> .....	225
<b>CAPITULO III METODOLOGÍA</b> .....	<b>226</b>
3.1 DISEÑO METODOLÓGICO .....	226

3.1.1 <i>Tipo de Investigación</i> .....	226
3.1.2 <i>Nivel de Investigación</i> .....	226
3.2 POBLACIÓN Y MUESTRA .....	226
3.2.1 <i>Población</i> .....	226
3.2.2 <i>Muestra</i> .....	227
3.2.3 <i>Delimitación de la Investigación</i> .....	228
3.3 OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES .....	230
3.3.1 <i>Variable Independiente</i> .....	230
3.3.2 <i>Variable Dependiente</i> .....	230
3.3.3 <i>Método de la Investigación</i> .....	231
3.3.4 <i>Diseño de la Investigación</i> .....	231
3.4 TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS .....	232
3.4.1 <i>Técnicas</i> .....	232
3.4.2 <i>Instrumentos</i> .....	232
3.5 TÉCNICAS PARA EL PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN.....	233
3.6 ASPECTOS ÉTICOS.....	233
<b>CAPÍTULO IV RESULTADOS.....</b>	<b>234</b>
4.1 PRESENTACIÓN .....	234
4.2 ANÁLISIS DE LAS VARIABLES.....	235
4.2.1 <i>Análisis sobre control gubernamental</i> .....	235
4.2.2 <i>Análisis sobre sistema de control interno</i> .....	242
4.3 INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS DE LA PRUEBA DE CAMPO .....	246
4.3.1 <i>Interpretación de la Entrevista</i> .....	246
4.3.2 <i>Interpretación de la Encuesta</i> .....	251
4.4 CONTRASTACIÓN Y VERIFICACIÓN DE LA HIPÓTESIS.....	270
<b>CAPÍTULO V DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....</b>	<b>282</b>
5.1 DISCUSIÓN .....	282
5.2 CONCLUSIONES.....	283
5.3 RECOMENDACIONES .....	284
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>285</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>292</b>

# INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación pretende ser un aporte para fortalecer el control gubernamental en nuestro país, en el sentido que a través de la motivación como eje principal se propone impulsar el fortalecimiento del Sistema de Control Interno y se plantea como estrategia proponer un Programa de Sensibilización y capacitación dirigido a todos los actores de las organizaciones públicas.

Se ha enfocado el problema como base de nuestro estudio de investigación desde las organizaciones públicas a nivel nacional, tales como universidades nacionales, empresas del Estado, Gobiernos locales, Institutos, etc., de manera especial con su gente, quienes son los responsables de ejecutar el control gubernamental en todos sus actos, de acuerdo de sus responsabilidades y a pesar que en la mayoría de casos lo realizan sin saber lo están ejecutando, cuando se les pregunta quién es el responsable del control gubernamental, nos responden que son los auditores.

El trabajo desarrollado se ha dividido en la Introducción y seis (06) capítulos. En el capítulo I presentamos el Planteamiento del Problema, describiendo la realidad problemática, la formulación del problema, los objetivos de la investigación, la justificación de la investigación, las limitaciones y la viabilidad del estudio.

En el capítulo II denominado Marco Teórico se expone los antecedentes de la investigación, las Beses Teóricas sobre el control gubernamental y sobre el sistema de control interno a nivel latinoamericano, las definiciones conceptuales y la formulación de la Hipótesis.

En el capítulo III denominado Metodología, se señala el tipo de la investigación, la población y muestra, la operacionalización de variables, las técnicas de recolección de datos, las técnicas para el procesamiento y análisis de la información y los aspectos éticos.

En el capítulo IV denominado Resultados, se expone la presentación, los análisis de las variables sobre control gubernamental y sistema de control interno, la interpretación de los resultados de la prueba de campo de la entrevista y la encuesta; y, la contrastación y verificación de la hipótesis. Y se presenta una Propuesta de un Programa de capacitación para fortalecer el control gubernamental, indicándose el objetivo, alcance y contenido de la capacitación.

Y en el capítulo V se expone la discusión, las conclusiones y recomendaciones. Finalmente, presentamos la bibliografía empleada, para sustentar nuestro trabajo de investigación.

La conclusión principal de esta tesis es que esta investigación permite establecer un Programa de Capacitación modelo a utilizarse de forma permanente en las organizaciones públicas del Estado peruano, sensibilizando que el control Gubernamental es tarea de todos, se ejecuta bajo dos modalidades, la primera se denomina control interno y es responsabilidad de todos los miembros de una organización pública, la segunda modalidad se denomina control externo que es ejecutado tanto por las EFS, por los auditores designados por esta y por toda aquella institución del Estado que tenga dentro de su competencia realizar alguna supervisión.

De cumplirse este objetivo nos sentiremos satisfechos por el trabajo realizado.

## **PLANTEAMIENTO Y FORMULACIÓN DE PROBLEMA**

En la actualidad nuestro país va camino al Desarrollo social, económico y financiero, y para conseguir este fin es necesario que las organizaciones gubernamentales fortalezcan aún más su participación en el control gubernamental a través del fortalecimiento de su sistema de control interno.

El control gubernamental es muy necesario para que los Estados tengan una seguridad razonable que sus recursos sean utilizados de acuerdo a las normas legales, políticas y lineamientos dictados por los gobiernos de turno. Por este motivo, a nivel internacional se viene trabajando e investigando permanentemente con el afán de que los Estados soberanos se organicen y fortalezcan su Estructura de Control Interno en las organizaciones del Estado, con el fin de reducir la pobreza, preocuparse por la educación y salud de sus habitantes, etc. Uno de estos organismos internacionales es la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI fundada en 1953, que reúne entre sus miembros a más de ciento setenta (170) Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), entre ellas a la Contraloría General de la República del Perú, quién aprobó en el año 1992 las “Directrices para las normas de control interno”, con la finalidad de contribuir al fin mencionado.

En nuestro país el control gubernamental está normado que se debe ejecutar bajo dos modalidades, la primera es el control interno y la segunda el control externo.

En ese contexto, observamos que en nuestro país no todos tenemos una conciencia a favor del Control Gubernamental y mucho menos no se entiende y comprende quienes tienen la

responsabilidad de implementar y fortalecer el Sistema de control interno al interior de una entidad u organización pública.

La Gran mayoría de la población señala que el Control Gubernamental lo ejerce sólo la Contraloría General de la República y que la implementación del Sistema de Control Interno está a cargo de los auditores Internos es decir de los OCI – Órgano de Control Institucional.

Motivo por el cual, en esta tesis nuestro problema principal es ¿Cómo fortalecer el Control Gubernamental a través de la participación de los trabajadores, funcionarios y autoridades quienes son los responsables de implementar y monitorear el Sistema de Control Interno en las organizaciones públicas?

### **HIPÓTESIS PRINCIPAL**

La motivación es el eje principal para fortalecer el sistema de control interno y por ende el control gubernamental en las Organizaciones Públicas.

### **OBJETIVO GENERAL**

Formular un programa de capacitación referido al control gubernamental, a fin de fortalecer el Sistema de Control Interno y propiciar, promover la economía, eficacia y eficiencia en las operaciones y la calidad de los servicios, para contribuir a superar el problema planteado.

## **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- a. Sensibilizar y motivar en los integrantes de las entidades del Estado el conocimiento de los objetivos del control interno y la adaptación de las normas de control interno, al interior de sus organizaciones gubernamentales.
- b. Difundir los componentes de la estructura del control interno, con la finalidad de fortalecer el Sistema de Control Interno de las entidades del Estado.
- c. Evaluar si los funcionarios y trabajadores públicos están debidamente capacitados y entrenados para ejercer el control gubernamental.

## **JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN**

La presente investigación se justifica por las siguientes razones:

- a. No existen investigaciones referidas al presente tema actual, que contribuyan en proponer un programa de capacitación permanente con el fin de fortalecer el Sistema de Control Interno de las organizaciones públicas que coadyuven al fortalecimiento del control gubernamental.
- b. Proporcionar al Congreso de la República del Perú un análisis crítico de la situación actual del control gubernamental y el sistema de control interno en el Perú, comparándolo con países

hermanos de Latinoamérica, a fin de sugerir mejoras para el fortalecimiento del control gubernamental bajo la modalidad del control interno.

## RESUMEN

Este trabajo de investigación denominado “EL CONTROL GUBERNAMENTAL Y EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN EL PERÚ: ANÁLISIS CRÍTICO”, tiene como finalidad proponer un Programa de Sensibilización y capacitación en control gubernamental de forma permanente bajo el enfoque del control interno, cuyo objetivo es impulsar el fortalecimiento, actualización e implementación del Sistema de control interno de las organizaciones públicas, y por ende fortalecer el control gubernamental en el Perú.

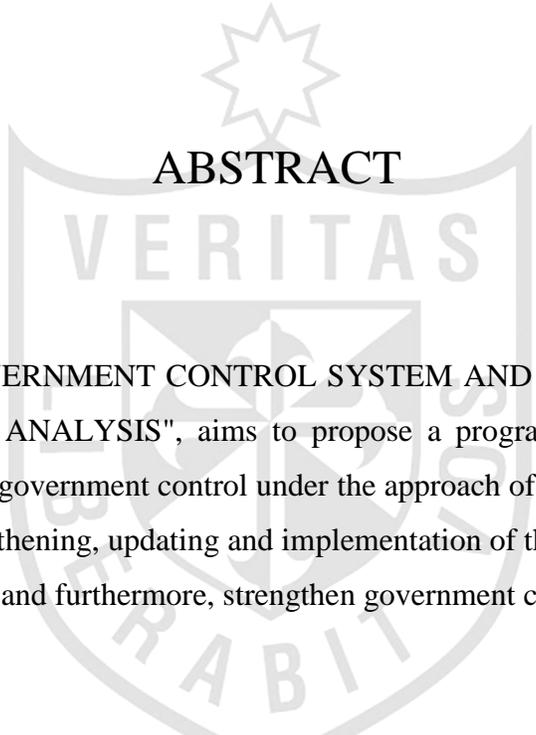
Este trabajo es útil por que beneficiará a los siguientes actores del país.

a) Al Estado, que al contar con un Sistema de Control Interno fuerte en sus organizaciones públicas y al estar involucrados todos los trabajadores de manera consciente y responsable les permitirá trabajar en un ambiente confiable, en la búsqueda de la eficiencia, eficacia, economía y transparencia de sus operaciones y la calidad de sus servicios; con un monitoreo eficaz de sus objetivos y metas a corto y largo plazo, preparados para evaluar los riesgos antes que se presenten.

b) A la Ciudadanía, cuando los servicios que reciban de las organizaciones públicas sean oportunos, transparentes y de calidad, gracias a que las organizaciones públicas cuentan con

procesos y productos identificados y están bajo el lema que “la calidad es una carrera que no tiene fin.

c) Al Sistema Nacional de Control, porque le permitirá evaluar, cambiar su estrategia de control externo posterior, dejando de lado en la mayoría de sus trabajos, el control de cumplimiento; dedicando más tiempo como ideal al control de gestión, es decir la evaluación de las políticas nacionales tales como educación, salud, economía, etc.



## ABSTRACT

This paper, "THE GOVERNMENT CONTROL SYSTEM AND INTERNAL CONTROL IN PERU: CRITICAL ANALYSIS", aims to propose a program of sensibilization and training of a permanent government control under the approach of internal control, which is intended to boost strengthening, updating and implementation of the internal control system of public organizations; and furthermore, strengthen government control in Peru.

This work will benefit the following players in the country:

a) To the State, owing to having a strong system of internal control within their organizations and the public be involved all the workers on a conscious and responsible, will allow to work in a trustworthy environment in the search for efficiency, effectiveness, economy and transparency of its operations and the quality of their services; with an effective monitoring of its goals and objectives in the short and long term, prepared to confront the risks before they showed up.

b) To the Citizenship, because of the services they receive from public organizations are timely, transparent and with quality, thanks to public organizations which have processes and products identified under the motto that: "Quality is an endless race".

c) To the National System of Control, due to it will allow in a short time changing its strategy of ex-post control, putting aside the majority of its work monitoring compliance, to devote more time to the management control, focusing in the evaluation of national policies such as education, health, economy, etc.



# CAPITULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

## 1.1 Descripción de la realidad problemática.

En la actualidad nuestro país va camino al Desarrollo social, económico y financiero, y para conseguir este fin es necesario que las organizaciones gubernamentales fortalezcan aún más su participación en el control gubernamental a través del fortalecimiento de su sistema de control interno.

El control gubernamental es muy necesario para que los Estados tengan una seguridad razonable que sus recursos sean utilizados de acuerdo a las normas legales, políticas y lineamientos dictados por el gobierno. Por este motivo, a nivel internacional se viene trabajando e investigando permanentemente con el afán de que los Estados soberanos se organicen y fortalezcan su Estructura de Control Interno en las organizaciones del Estado, con el fin de reducir la pobreza, preocuparse por la educación y salud de sus habitantes, etc. Uno de estos organismos internacionales es la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI fundada en 1953, que reúne entre sus miembros a más de ciento setenta (170) Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), entre ellas a la Contraloría General de la República del Perú, quién aprobó en el año 1992 las “Directrices para las normas de control interno”. Este documento estableció los siguientes lineamientos generales para la formulación de las normas de control interno al interior de los países miembros:

Que el control interno como un instrumento de gestión, es utilizado para proporcionar una garantía razonable del cumplimiento de los objetivos establecidos por el titular o funcionario asignado.

Se precisa que la estructura de control interno es el conjunto de los planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la Dirección, que posee una institución para ofrecer una seguridad razonable que se cumplen los siguientes objetivos:

1.- Promover las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como los productos y servicios con calidad, de acuerdo con la misión de la institución.

2.- Preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, error y fraude.

3.- Respetar las leyes, reglamentaciones y directivas de la Dirección; y,

4.- Elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables presentados correcta y oportunamente en los informes.

También se definió la competencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la evaluación de los controles internos existentes en las entidades fiscalizadas.

En ese contexto, observamos que en nuestro país no todos tenemos una conciencia a favor del Control Gubernamental y mucho menos no se ha comprendido quienes tienen la responsabilidad de implementar y fortalecer el Sistema de control interno al interior de una entidad u organización.

La Gran mayoría de la población señala que el Control Gubernamental lo ejerce sólo la Contraloría General de la República y que la implementación del Sistema de Control Interno está a cargo de los auditores Internos es decir de los OCI – Órgano de Control Institucional.

Motivo por el cual con el presente trabajo de investigación queremos llevar a la reflexión de todos, señalando que el “control gubernamental es tarea de todos”, y que es muy necesario que las organizaciones y entidades públicas tomen conciencia de implementar y fortalecer su Sistema de Control Interno, señalando lo siguiente:

Primero, para hablar del control gubernamental debemos tener presente la normativa legal que está vigente, por tal motivo tendríamos que conocer, entender, cumplir y difundir la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República – Ley N° 27785 promulgada el 13.JUL.2002.

Una primera pregunta que nos haríamos es ¿Quién realiza el Control Gubernamental?, es probable que muchos contestarían que lo realiza la Contraloría General de la República y los Órganos de Control Institucional – OCI, etc.

Sin embargo el artículo 6° de la Ley N° 27785<sup>1</sup>, nos señala que el control gubernamental consiste en la supervisión, vigilancia y verificación posterior de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de

---

<sup>1</sup> Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República – Ley N° 27785 de 13.JUL.2002

administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes. El control gubernamental es interno y externo y su desarrollo constituye un proceso integral y permanente.

Asimismo, con la finalidad de que se entienda claramente los conceptos, subrayados anteriormente, consultamos en el Diccionario de la Real Academia Española<sup>2</sup> y obtuvimos los significados siguientes:

Supervisión.- Acción y efecto de supervisar

Supervisar.- Ejercer la inspección superior en trabajos realizados por otros.

Vigilancia.- Cuidado y atención exacta en las cosas que están a cargo de cada uno.

Verificación.- Acción de verificar

Verificar.- Comprobar o examinar la verdad de algo.

Posterior.- Que ocurre después de un momento dado.

---

<sup>2</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es)

Por lo mencionado, afirmamos que el control gubernamental no sólo lo realizan los auditores que forman parte del Sistema Nacional de Control<sup>3</sup>, sino también según el artículo 7° de la Ley N° 27785, los trabajadores de una entidad pública<sup>4</sup>, quienes tienen la obligación de realizar el control gubernamental interno, conforme lo señala el artículo 6° de la mencionada Ley.

Otra pregunta sería: ¿Quién realiza el Control Interno?, según las Normas de Control Interno aprobadas con la Resolución de Contraloría General N° 320-2006-CG<sup>5</sup> de 03 de noviembre de 2006, los que realizan el control interno son todos los trabajadores de la entidad pública, de conformidad a la Definición de control interno que ha publicado la Contraloría General

---

<sup>3</sup> El artículo 13° de la Ley N° 27785 señala que los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control son los siguientes:

- a) La Contraloría General de la República, como ente técnico rector.
- b) Todas las unidades orgánicas responsables de la función de control gubernamental de las entidades que se encuentran sujeto a control por el sistema.
- c) Las sociedades de auditoría externa independientes, cuando son designadas por la Contraloría General de la República y contratadas durante un periodo determinado, para realizar servicios de auditoría en las entidades: económica, financiera, de sistemas informáticos, de medio ambiente y otros.

<sup>4</sup> El artículo 7° de la Ley N° 27785 señala que: —El control interno comprende las acciones de cautela previa, simultánea y de verificación posterior que realiza la entidad sujeta a control, con la finalidad que la gestión de sus recursos, bienes y operaciones se efectúe correcta y eficientemente. Su ejercicio es previo, simultáneo y posteriorl.

<sup>5</sup> Resolución de Contraloría General N° 320-2006-CG que aprueba las Normas de Control Interno

de la República para conocimiento y aplicación de todos los integrantes de las entidades públicas bajo el ámbito del Sistema Nacional de Control, señalando que:

Control Interno es un proceso integral efectuado por el titular, funcionarios y servidores de una entidad, diseñado para enfrentar a los riesgos y para dar seguridad razonable de que, en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los seis (6) objetivos gerenciales del control interno siguientes:

1.- Promover y optimizar la eficiencia, eficacia, transparencia y economía en las operaciones de la entidad, así como la calidad de los servicios públicos que presta.

2.- Cuidar y resguardar los recursos y bienes del Estado contra cualquier pérdida, deterioro, uso indebido y actos ilegales, así como, en general, contra todo hecho irregular o situación perjudicial que pudiera afectarlos.

3.- Cumplir la normatividad aplicable a la entidad y sus operaciones.

4.- Garantizar la confiabilidad y oportunidad de la información.

5.- Fomentar e impulsar la práctica de valores institucionales.

6.- Promover el cumplimiento de los funcionarios o servidores públicos de rendir cuenta por los fondos y bienes públicos a su cargo y/o por una misión u objetivo encargado y aceptado.

Como se puede apreciar esta definición de control interno es muy precisa y muy clara, destacando que en una entidad pública la responsabilidad directa del control interno recae en la Dirección es decir en el titular de la entidad y es quien debe dictar los lineamientos y políticas para fortalecer su gestión y tener una seguridad razonable que se están cumpliendo los objetivos de control interno planteados y por ende sus objetivos institucionales también.

Con la finalidad de fortalecer el control interno en las entidades del Estado, el Congreso de la República ha promulgado el 27 de Marzo del 2006, la Ley N° 28716 – Ley de Control Interno de las Entidades del Estado, cuyo objeto persigue: establecer las normas para regular la elaboración, aprobación, implantación, funcionamiento, perfeccionamiento y evaluación del control interno en las Entidades del Estado, con el propósito de cautelar y fortalecer los sistemas administrativos y operativos con acciones y actividades de control previo, simultáneo y posterior, contra los actos y prácticas indebidas o de corrupción, propendiendo al debido y transparente logro de los fines, objetivos y metas institucionales.

Mediante Resolución de Contraloría General de la República N° 320-2006-CG de 03 de Noviembre de 2006, se aprobó las Normas de Control Interno con la finalidad de que todas las entidades del Estado implementen su Sistema de Control Interno. Para tal fin se han elaborado treinta y siete (37) Normas de Control Interno, las mismas que son pautas básicas y lineamientos generales que deben ser adecuadas a la realidad de cada organización pública. Estas normas está agrupadas 5 componentes.

1. Ambiente de Control
2. Evaluación de Riesgos
3. Actividades de Control Gerencial

#### 4. Información y Comunicación

#### 5. Supervisión.

Finalmente con Resolución de Contraloría General de la República N° 458-2008-CG de 28 de Octubre de 2008, se aprobó la “Guía para la implementación del Sistema de Control Interno de las entidades del Estado” con la finalidad que sea un documento orientador para la gestión pública y el control gubernamental, sin perjuicio de la legislación que emitan los distintos niveles de gobierno, así como las normas que dicten los órganos rectores de los sistemas administrativos.

La presente guía tiene como objetivo principal proveer de lineamientos, herramientas y métodos a las entidades del Estado para la implementación de los componentes que conforman el Sistema de Control Interno (SCI) establecido en las Normas de Control Interno (NCI).

- Adicionalmente, también se pueden señalar los siguientes objetivos:
- Servir de referencia para la implementación o adecuación del SCI, en el marco de las NCI.
- Promover la aplicación de una estructura de control interno uniforme que se adapte a cada entidad.
- Exponer con mayor amplitud los conceptos utilizados en las NCI.

Por lo manifestado, los funcionarios públicos al desconocer que son ellos los responsables del control gubernamental a través del control interno, dejan de pasar la oportunidad de realizar un buen control a todas sus operaciones y actividades que realizan diariamente, generando un riesgo inherente de detección muy alto al control gubernamental

ejercido por el control externo. Por lo tanto el control gubernamental se ve mermado en su accionar y en sus resultados y objetivos en bien del Estado Peruano.

Como ejemplos de lo señalado podemos indicar los siguientes casos:

1.- Caso Contratación de vedettes en el Programa Nacional de Asistencia Alimentaria - PRONAA, este caso fue un escándalo y tuvo mucha acogida por la prensa nacional, debido a que los trabajadores del PRONAA decidieron contratar a vedettes como parte del show por el día del padre de sus trabajadores, con el visto bueno de sus autoridades.

Este hecho alejado de la moral fue permitido por la falta de valores de los trabajadores y los jefes responsables del mencionado proceso, es decir por haber incumplido el objetivo del control interno: “Promover los valores institucionales”, demostrando la debilidad del control gubernamental al no prevenir y verificar, el desarrollo honesto y probo de las funciones y actos de las autoridades, funcionarios y servidores públicos, como lo indica el artículo 2° de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República N° 27785.

2.- Caso Banco de Materiales, el Presidente de la República, Alan García, anunció una paralización de 48 horas y la reestructuración total del Banco de Materiales (Banmat), la cual se iniciará con la suspensión en las labores de todos los gerentes e integrantes del directorio de esta entidad pública.

Esto tras el reportaje difundido el 13 de abril del 2008, en el que se revela que gerentes y otros empleados de la institución adquirieron viviendas edificadas por Banmat destinadas a los más pobres.

Los empleados, quienes teniendo vivienda propia aprovecharon este crédito que no les correspondía, deben ser directamente enjuiciados y denunciados ante la fiscalía, consideró el presidente.

Lo mencionado se ha debido a la debilidad reinante en nuestras instituciones gubernamentales, al no cumplir el objetivo del control interno de “Promover entre otros la integridad, transparencia y rendición de cuentas”, demostrando la debilidad del control gubernamental al no prevenir y verificar, la correcta, eficiente y transparente utilización y gestión de los recursos y bienes del Estado, como lo indica el artículo 2º de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República N° 27785.

3.- Caso Seguro Integral de la Salud – SIS, funcionarios del SIS se encuentran involucrados en la compra y sobrevaluación de raciones alimenticias y otros bienes por S/. 19 millones por compra de víveres para los damnificados del sismo del 15 de agosto del 2007.

Entre los involucrados se encuentran el Titular de la entidad, el jefe de planeamiento, el jefe de administración, la sub gerente de logística, entre otros.

Los mencionados funcionarios han actuado alejados al objetivo de control interno de “Proteger y conservar los recursos públicos, contra despilfarro, uso indebido, acto ilegal, dolo, etc.”, por lo tanto el control gubernamental se debilitó y fue ineficiente en ese acto.

A nivel internacional también se presentan una serie de escándalos corporativos permanentes, motivo por el cual “Transparency Internacional” en su artículo publicado el 23 de setiembre del 2008 en la web<sup>6</sup> denominado “Los altos niveles de corrupción persistentes en países de bajos ingresos suponen un desastre humanitario continuo” señala:

“Fortalecer el control y la rendición de cuentas.- Independientemente de si se trata de países con altos o bajos ingresos, el desafío de controlar la corrupción exige instituciones sociales y de gobierno que funcionen adecuadamente. Los países más pobres suelen sufrir las nefastas consecuencias de un Poder Judicial corrupto y un control parlamentario ineficaz. Los países ricos, muestran señales de reglamentación insuficiente del sector privado, en lo que respecta a superar el problema de los sobornos que estos pagan en el extranjero, así como un control débil de las instituciones y operaciones financieras.

Detener la corrupción requiere de un riguroso control a través de los parlamentos, las autoridades de justicia, los medios de comunicación independientes y una activa sociedad civil, señaló Labelle. Cuando éstas instituciones son débiles, la corrupción aumenta sin control, con consecuencias nefastas para la población común y, en un sentido amplio, para la justicia y la igualdad en la sociedad.”

## **1.2 Formulación del problema**

---

<sup>6</sup> <http://www.transparencia.org.es>

### **1.2.1 Problema Principal**

¿Cómo fortalecer el debilitamiento del Control Gubernamental a través de la participación de los trabajadores, funcionarios y autoridades quienes son los responsables de implementar y monitorear el Sistema de Control Interno en las organizaciones públicas?

### **1.2.2 Problemas Secundarios**

a. ¿De que manera los componentes del sistema de control interno pueden dar una seguridad razonable que los objetivos del control interno serán alcanzados por todos en una organización pública?

b. ¿La Toma de Decisiones de los titulares, autoridades y gerentes, de una entidad estatal se realiza tomando en cuenta el informe resultante de la evaluación de los riesgos?

c. ¿El funcionario público está debidamente capacitado y entrenado en el control gubernamental bajo la modalidad de control interno?

## **1.3 Objetivos de la investigación.**

### **1.3.1 Objetivo General**

Formular un programa de capacitación referido al control gubernamental, a fin de fortalecer el Sistema de Control Interno y propiciar y promover la economía, eficacia y eficiencia en las operaciones y la calidad de los servicios, para contribuir a superar el problema planteado.

### **1.3.2 Objetivos Específicos**

a. Sensibilizar y motivar en los integrantes de las entidades del Estado el conocimiento de los objetivos del control interno y la adaptación de las normas de control interno, al interior de sus organizaciones gubernamentales.

b. Difundir los componentes de la estructura del control interno, con la finalidad de fortalecer el Sistema de Control Interno de las entidades del Estado.

c. Evaluar si los funcionarios y trabajadores públicos están debidamente capacitados y entrenados para ejercer el control gubernamental.

## **1.4 Justificación de la investigación.**

### **1.4.1 Justificación**

La presente investigación se justifica por las siguientes razones:

a. No existen investigaciones referidas al presente tema actual, que contribuyan en proponer un programa de capacitación permanente con el fin de fortalecer el Sistema de Control Interno de las organizaciones públicas que coadyuven al fortalecimiento del control gubernamental.

b. Proporcionar al Congreso de la República del Perú un análisis crítico de la situación actual del control gubernamental y el sistema de control interno en el Perú, comparándolo con países hermanos de Latinoamérica, a fin de sugerir mejoras en las normas legales vigentes.

El control gubernamental en nuestro país es muy necesario, toda vez que tiene la responsabilidad de supervisar, vigilar y verificar los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes.

Con la finalidad de que se pueda fortalecer el control gubernamental, todas las organizaciones del Estado peruano deben de fortalecer su Sistema de Control Interno, entendiéndose por él, al conjunto de acciones, actividades planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo la actitud de las autoridades y el personal, organizados e instituidos en cada entidad del Estado, para la consecución de los objetivos.

### **1.4.2 Importancia**

Los resultados de la investigación permiten a las Entidades bajo el ámbito del Sistema Nacional de Control, fortalecer su estructura de control interno y cambiar de paradigma respecto al control gubernamental, trabajando con control interno en todas sus actividades y procesos con eficiencia, eficacia, economía y transparencia para alcanzar las metas anuales de nuestro Estado Peruano.

## **1.5 Limitaciones.**

En el desarrollo de este trabajo de investigación, se han presentado dificultades en cuanto a la búsqueda de material bibliográfico dado su escasez en el Perú y en el mundo, sobre el control gubernamental, pues los autores se han dedicado sólo al control interno y su implementación, etc., no obstante, el esfuerzo desplegado se presenta un Plan de Capacitación permanente, el mismo que lo pongo en conocimiento a través de la presente tesis.

## **1.6 Viabilidad del estudio.**

La investigación no demandó demasiado costo económico, a pesar de emplear técnicas especializadas; permitiendo de esta manera que una vez concluida constituya una pauta que permita fortalecer el Sistema de Control Interno en las organizaciones públicas, con el fin de ejercer un oportuno y apropiado control gubernamental.

# CAPITULO II MARCO TEÓRICO

## 2.1 Antecedentes de la investigación.

Luego de haber visitado y auscultado diferentes Facultades de Ciencias Financieras y Contables y Escuelas de Post Grado a nivel Universidades; así como también, la Escuela Nacional de Control de la Contraloría General de la República; se comprueba que con relación al tema materia de investigación, no existen trabajos que hayan abordado sobre dicha problemática, por lo cual considero que la investigación reúne las características y condiciones metodológicas y temáticas suficientes para considerarla como “INÉDITA”.

### Reseña Histórica

En el Tahuantinsuyo existió un Sistema Contable desarrollado a través de los quipus. Esta forma de control surgió como una necesidad imperiosa ante la complejidad de lo que podríamos denominar el sistema tributario incaico (mitas). Los quipus eran básicamente un conjunto de soguillas de distintos colores, anudadas de tal manera que pudieran representar cantidades. Los Quipucamayocs, quienes operaban los quipus, eran comparativamente hablando, los "contadores" de esa época.

Consecuentemente, hicieron su aparición los fiscalizadores de los trabajos Contables; es decir, los encargados de supervisar que la contabilidad se lleve a cabo con toda corrección y exactitud. Estos funcionarios fueron denominados los Tuckuyricos, cuyas funciones, guardando distancias, podrían ser equiparadas a las que la Constitución y la Ley encomiendan actualmente a la Contraloría General de la República.

En la Edad Media, las Casas Reales europeas contaban con funcionarios especializados denominados Contralor o Veedor, tal como se les conocía, por ejemplo en Francia y en España, respectivamente.

En la Colonia, existieron diversos mecanismos específicos de revisión contable, tales como la Junta de la Real Hacienda (Virrey La Gasca), la Contaduría Mayor de Indias y España (Rey Felipe II), la Secretaría a cargo del Libro de razón de cuentas (Virrey Toledo) y la Contaduría de cuentas y recuentos (1595).

Al producirse la independencia y nacer la República, el Tribunal Mayor y Hacienda Real de Cuentas del Virreynato, creado por el Rey de Felipe III de España por Real Cédula de 1605, adoptó la denominación de Tribunal de Cuentas, dependiente del Ministerio de Hacienda, cuya organización y funciones se expone a continuación de manera sucinta:

Las instituciones del Sector Público Nacional estaban obligadas a remitirle toda la documentación de sus operaciones presupuestales. Los comprobantes recibidos eran distribuidos entre los juzgados, según las entidades asignadas a cada uno, para su revisión en lo relativo al cumplimiento de la normativa vigente aplicable.

De existir errores, irregularidades administrativas, indicios de dolo o cualquier otra deficiencia, el Juzgado correspondiente confeccionaba un Pliego de reparos, que consistía en una relación de observaciones que elevaban a la Sala de Vocales (conformadas por abogados), quienes luego de un exhaustivo examen de los expedientes, emitían su dictamen, el cual, acompañado de un Proyecto de Resolución Presidencial elevaban al Despacho del

Sr. Presidente (Abogado) del Tribunal Mayor de Cuentas, quien debía decidir por la procedencia o improcedencia del documento.

Debe anotarse que los encargados de los Juzgados no eran profesionales, sino solo empleados de carrera, poseedores de la experiencia necesaria.

En cuanto a los Departamentos de Rectificación Militar y Civil, a ellos llegaban los ajustamientos (manifestados y pagos) y las planillas de sueldos y salarios de los servidores militares y civiles, respectivamente; siendo su misión revisarlos y archivarlos a fin de facilitar su consulta, dado que debían atender e informar sobre las solicitudes de dichos servidores respecto al reconocimiento de su tiempo de servicios, cuya certificación igualmente, era elevada al despacho del Sr. Presidente del Tribunal Mayor de Cuentas para su aprobación y firma.

A través de su existencia, el Tribunal Mayor de Cuentas venía experimentando la misma situación ocurrida en la colonia, o sea un gran atraso en el cumplimiento de sus funciones, acumulándose por ello, cientos de expedientes sin procesar o sin concluir, situación que relacionada con las funciones que debía cumplir la Contraloría, principalmente la de auditoría, originaba confusiones y duplicidades en el control del Sector Público Nacional. Esta situación, motivó que mediante la Ley N° 14816 - Ley Orgánica del Presupuesto Funcional de la República, de fecha 16 de enero de 1964, el Tribunal Mayor de Cuentas pase a ser un organismo integrante de la Contraloría General de la República. Su presupuesto constituyó uno de los programas del Pliego de la Autoridad Superior de Control.

La Contraloría General de la República del Perú fue creada por Decreto Supremo de fecha 26 de setiembre de 1929 en el gobierno del presidente Augusto B. Leguía, habiéndose

publicado dicho Decreto Supremo en el Diario Oficial El Peruano, el día miércoles 2 de octubre del año indicado.

Don Ricardo Madueño y Rosas, Director General de Contabilidad del Ministerio de Hacienda, conjuntamente con un reducido equipo de colaboradores de su entorno, y en vista de la urgencia de controlar debidamente los gastos relativos al presupuesto, propuso al Ministro de Hacienda don M. G. Masías<sup>7</sup> expedir por medio de Decreto Supremo —con cargo a dar cuenta al Congreso en la siguiente legislatura ordinaria, la creación de la Contraloría General de la República, siguiendo los moldes que por entonces el economista norteamericano Edwin Walter Kemmerer se encontraba proponiendo e implementando en países como Bolivia, Chile, Ecuador y Colombia.

Cinco meses después, en febrero de 1930, el Congreso de la República, basándose en su mayor parte en el Decreto Supremo de 1929, aprobó la Ley correspondiente que fue promulgada el 28 de febrero por el Ejecutivo, con el N° 6784.

Según el consagrado historiador de la República, don Jorge Basadre Grohman, en el Perú sólo peruanos intervinieron en su establecimiento y organización. Se quiso lograr con esta oficina la centralización en el movimiento de las direcciones del Tesoro, Contabilidad y Crédito Público y vigilar, además, que no fueran contraídas por los distintos departamentos de la administración estatal —obligaciones por sumas mayores a los recursos legalmente disponibles, ciñendo los gastos a las cifras consignadas en el presupuesto—.

---

<sup>7</sup> La literatura consultada sólo refiere el apellido

A los pocos meses de expedido el Decreto Supremo, el Congreso de la República dio la Ley N° 6784, de fecha 28 de febrero de 1930, confiriéndole nivel legal a la existencia de la Contraloría General, disponiendo su conformación con las Direcciones del Tesoro, Contabilidad y del Crédito Público del entonces Ministerio de Hacienda.

El texto de la ley, contenía en un 95% lo dispuesto en el Decreto Supremo, determinando las funciones básicas de fiscalización preventiva del gasto público, llevar la contabilidad de la Nación, preparar la Cuenta General de la República e inspección a todas y cada una de las entidades del Estado.

En el año 1933 la Contraloría General adquiere el rango constitucional.

Al expedirse la Ley N° 14816 (16.ENE.1964), en su artículo 67, se dio a la Contraloría la calidad de Organismo autónomo con independencia administrativa y funcional, autoridad superior de control presupuestario y patrimonial del Sector Público Nacional, sin perjuicio de la máxima facultad fiscalizadora del Congreso de la República.

Además, la Ley dispuso en su artículo 94 que la función de la fiscalización previa sea sólo de responsabilidad de las respectivas Oficinas de Administración de las entidades públicas; igualmente que los expedientes sin procesar por el Tribunal Mayor de Cuentas – TMC se remitieran a las entidades correspondientes, de manera que sólo aquellos en proceso continuarían trabajando la Contraloría a través de su Oficina de Ejecución de Resoluciones (un rezago del TMC).

En tal virtud, por mandato de la Ley N° 14816 la Contraloría General quedó a cargo de las funciones de Contabilidad y Auditoría.

Mediante Decreto Ley N° 19039, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control; se reconoció a la Contraloría General de la República como la máxima institución fiscalizadora, con autonomía administrativa y funcional, cuyo campo de acción recae en lo administrativo y financiero. Establece el control previo a cargo de la administración y el control posterior externo de la Contraloría General de la República como a la Oficina de Auditoría Interna.

En el artículo 146° de la Constitución Política de 1979, se asigna a la Contraloría General de la República, la calidad de organismo autónomo y central del Sistema Nacional de Control y se le encarga la supervigilancia de la ejecución de los presupuestos del sector público, de las operaciones de la deuda pública y, de la gestión y utilización de bienes y recursos públicos.

Mediante Ley N° 26162, Ley del Sistema Nacional de Control de 29.Dic.1992; se reconoció a la Contraloría General de la República como máxima institución fiscalizadora, con autonomía administrativa y funcional, cuyo campo de acción recae en lo administrativo y financiero.

Posteriormente con la Ley 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República de 13.Jul.2002, se realizan una serie de cambios, destacando que el control Gubernamental es interno y externo.

En el artículo 82° de la Constitución Política del 29.Dic.2003, se señala que “la Contraloría General de la República, es una entidad descentralizada de Derecho Público que goza de

autonomía conforme a su Ley orgánica. Es el órgano Superior del Sistema Nacional de Control. Supervisa la legalidad de ejecución del presupuesto del Estado de las operaciones de la Deuda Pública y de los actos de las instituciones sujetas a control. El contralor es designado por el Congreso a propuesta del Poder Ejecutivo, por siete años.

Con la finalidad de fortalecer el control interno en las organizaciones públicas el Congreso de la República del Perú promulgó la Ley 28716 de 27.Mar.2006, Ley de Control Interno para las entidades del Estado y encargó a la Contraloría General de la República la emisión de la Normas de Control Interno.

En cumplimiento del encargo emanado en la Ley mencionada en el párrafo anterior, la Contraloría General de la República emitió las Normas de Control Interno, que fueron aprobadas con la Resolución de Contraloría General N° 320-2006-CG de 03.Nov.2006 que suman en total treinta y siete (37).

Finalmente, con Resolución de Contraloría N° 458-2008-CG de 30.Oct.2008 la Contraloría General aprobó la “Guía para la implementación del Sistema de Control Interno de las entidades del Estado” y la puso de conocimiento a todas las organizaciones públicas a fin de que fortalezcan su Sistema de Control Interno, como parte del control gubernamental.

## **Base Legal**

a. **Constitución Política del Perú de 1993**, vigente a la fecha.

En su artículo 82° se considera que la Contraloría General de la República, es el Órgano Superior de Control que tiene a su cargo la supervisión de la legalidad de la ejecución del presupuesto del Estado, de las operaciones de la Deuda Pública y de los actos de las instituciones sujetas a su control.

b. **Ley N° 27785**, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.

El artículo 2° señala: “Es objeto de la Ley, propender al apropiado, oportuno y efectivo ejercicio del control gubernamental, para prevenir y verificar, mediante la aplicación de principios, sistemas y procedimientos técnicos, la correcta, eficiente y transparente utilización y gestión de los recursos y bienes del Estado, el desarrollo honesto y probo de las funciones y actos de las autoridades, funcionarios y servidores públicos, así como el cumplimiento de metas y resultados obtenidos por las instituciones sujetas a control , con la finalidad de contribuir y orientar el mejoramiento de sus actividades y servicios en beneficio de la Nación.”

c. **Ley N° 28716**<sup>8</sup> , Ley de Control Interno para las Entidades del Estado.

En su artículo 3° se señala: “Se denomina sistema de control interno al conjunto de acciones, actividades, planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo la actitud de las autoridades y el personal, organizados e instituidos en cada

---

<sup>8</sup> PERÚ. Ley N° 28716 Ley de Control Interno para las Entidades del Estado, publicada en el diario oficial El Peruano el 27.Mar.2006.

entidad del Estado, para la consecución de los objetivos indicados en el artículo 4° de la presente Ley. Constituyen sus componentes:

a) El ambiente de control; entendiéndose como el entorno organizacional favorable al ejercicio de prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas para el funcionamiento del control interno y una gestión escrupulosa.

b) La evaluación de riesgos; en cuya virtud deben identificarse, analizarse y administrarse los factores o eventos que puedan afectar adversamente el cumplimiento de los fines, metas, objetivos, actividades y operaciones institucionales.

c) Actividades de control gerencial; son las políticas y procedimientos de control que imparte la dirección, gerencia y los niveles ejecutivos competentes, en relación con las funciones asignadas al personal, a fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos de la entidad.

d) Las actividades de prevención y monitoreo; referidas a las acciones que deben ser adoptadas en el desempeño de las funciones asignadas, a fin de cuidar y asegurar respectivamente, su idoneidad y calidad para la consecución de los objetivos del control interno.

e) Los sistemas de información y comunicación; a través de los cuales el registro, procesamiento, integración y divulgación de la información, con bases de datos y soluciones informáticas accesibles y modernas, sirva efectivamente para dotar de confiabilidad, transparencia y eficiencia a los procesos de gestión y control interno institucional.

f) El seguimiento de resultados; consistente en la revisión y verificación actualizadas sobre la atención y logros de las medidas de control interno implantadas, incluyendo la implementación de las recomendaciones formuladas en sus informes por los órganos del Sistema Nacional de Control.

g) Los compromisos de mejoramiento; por cuyo mérito los órganos y personal de la administración institucional efectúan autoevaluaciones conducentes al mejor desarrollo del control interno e informan sobre cualquier desviación o deficiencia susceptible de corrección, obligándose a dar cumplimiento a las disposiciones o recomendaciones que se formulen para la mejora u optimización de sus labores.

Forman parte del sistema de control interno: la administración y el órgano de control institucional de conformidad con sus respectivos ámbitos de competencia.”

En su artículo 8° señala que “La inobservancia de la presente Ley, genera responsabilidad administrativa funcional y da lugar a la imposición de la sanción de acuerdo a la normativa aplicable, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal a que hubiere lugar, de ser el caso.”

**d. Normas de Control Interno, NCI – Contraloría General de la República<sup>9</sup>.**

---

<sup>9</sup> PERÚ. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Normas de Control Interno, aprobadas con la Resolución de Contraloría N 320-2006-CG, publicada en el diario oficial El Peruano el 03.Nov.2006.

El punto 3 del rubro introducción señala que: “Las Normas de Control Interno, constituyen lineamientos, criterios, métodos y disposiciones para la aplicación y regulación del control interno en las principales áreas de la actividad administrativa u operativa de las entidades, incluidas las relativas a la gestión financiera, logística, de personal, de obras, de sistemas de información y de valores éticos, entre otras. Se dictan con el propósito de promover una administración adecuada de los recursos públicos en las entidades del Estado.

Los titulares, funcionarios y servidores de cada entidad, según su competencia, son responsables de establecer, mantener, revisar y actualizar la estructura de control interno en función a la naturaleza de sus actividades y volumen de operaciones. Asimismo, es obligación de los titulares, la emisión de las normas específicas aplicables a su entidad, de acuerdo con su naturaleza, estructura, funciones y procesos en armonía con lo establecido en el presente documento.”

El punto 3 Organización del Sistema de Control Interno, del rubro II, señala entre otros que: “La organización sistémica del control interno se diseña y establece institucionalmente teniendo en cuenta las responsabilidades de dirección, administración y supervisión de sus componentes funcionales, para lo cual en su estructura se preverán niveles de control estratégico, operativo y de evaluación.

El enfoque moderno establecido por el COSO, la Guía de INTOSAI y la Ley N° 28716, señala que los componentes de la estructura de control interno se interrelacionan entre sí y comprenden diversos elementos que se integran en el proceso de gestión. Por ello en el presente documento, para fines de la adecuada formalización e implementación de la estructura de control interno en todas las Entidades del Estado, se concibe que ésta se organice con base en los siguientes cinco componentes:

- Ambiente de control

En este componente hay 8 normas aprobadas: Filosofía de la Dirección, Integridad y Valores éticos, Administración estratégica, Estructura organizacional, Administración de Recursos Humanos, Competencia profesional, Asignación de autoridad y responsabilidad y el Órgano de Control Institucional.

- Evaluación de riesgos.

En este componente hay 4 normas aprobadas: Planeamiento de la gestión de riesgos, Identificación de los riesgos, Valoración de los riesgos y Respuesta al riesgo.

- Actividades de control gerencial.

En este componente hay 10 normas aprobadas: Procedimientos de autorización y aprobación, Segregación de funciones, Evaluación costo beneficio, Controles sobre acceso a los recursos o archivos, Verificaciones y conciliaciones, Evaluación de desempeño, Rendición de cuentas, Documentación de procesos-actividades y tareas, Revisión de procesos-actividades y tareas, y Controles de Tecnologías de información y comunicaciones.

- Información y Comunicación.

En este componente hay 9 normas aprobadas: Funciones y características de la información, Información y responsabilidad, Calidad y suficiencia de la información, Sistemas de información, Flexibilidad al cambio, Archivo institucional, Comunicación interna, Comunicación externa, y Canales de comunicación.

- Supervisión, que agrupa a las actividades de prevención y monitoreo, seguimiento de resultados y compromisos de mejoramiento.

En este componente hay 6 normas aprobadas: Prevención y monitoreo, Monitoreo oportuno del control interno, Reporte de deficiencias, Seguimiento e implantación de medidas correctivas, Autoevaluación, y Evaluaciones Independientes.

Dichos componentes son los reconocidos internacionalmente por las principales organizaciones mundiales especializadas en materia de control interno y, si bien su denominación y elementos conformantes pueden admitir variantes, su utilización facilita la implantación estandarizada de la estructura de control interno en las entidades del Estado, contribuyendo igualmente a su ordenada, uniforme e integral evaluación por los órganos de control competentes.

En tal sentido, las actividades de prevención y monitoreo, seguimiento de resultados y compromisos de mejoramiento, previstas en los incisos d), f) y g) del artículo 3° de la Ley 28716, en consonancia con su respectivo contenido se encuentran incorporadas en el componente supervisión, denominado comúnmente también como seguimiento o monitoreo.

e. **Control Interno Informe COSO** (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión)

El Comité de Organismos Patrocinadores de la Comisión Treadway está conformado por 5 Organismos Profesionales (Contadores, Profesores de Contabilidad, Auditores Internos y Contadores Gerenciales, Ejecutivos de Finanzas) pertenecientes a las siguientes entidades promotoras:

(1) American Institute of Certified Public Accountans (AICPA) que contó con la participación de Robert L. May, Chairman.

fig001.jpg

(2) American Accounting Association (AAA) participó como su representante Alvin A. Arens.

fig002.jpg

(3) The Institute of Internal Auditors (IIA), su representante fue William G. Bishop, III

fig003.jpg

(4) Institute of Management Accountants (IMA), participó como su representante Thomas M. O'Toole

fig004.jpg

(5) Financial Executives Institute (FEI), su representante fue P. Norman Roy.

fig005.jpg

El control interno se define como un proceso, efectuado por el personal de una entidad, diseñado para conseguir unos objetivos específicos. La definición es amplia y cubre todos los aspectos de control de un negocio, pero al mismo tiempo permite centrarse en objetivos específicos.

El control interno consta de cinco componentes (ambiente de control, la valoración del riesgo, las actividades de control, la información y comunicación y la vigilancia) relacionados entre sí que son inherentes al estilo de gestión de la empresa. Estos componentes están vinculados entre sí y sirven como criterios para determinar si el sistema es eficaz.

**f. COSO II Gestión de Riesgos Corporativos – Marco Integrado – Técnicas de Aplicación – Setiembre 2004** (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)

En setiembre del 2004, el COSO emite un documento “Gestión de Riesgos Corporativos – Marco Integrado”, promoviendo un enfoque amplio e integral en empresas y organizaciones gubernamentales. Asimismo este enfoque amplía los componentes propuestos en el Control Interno – Marco Integrado a ocho componentes a saber: Ambiente Interno; Establecimiento de objetivos; Identificación de eventos; Evaluación de riesgos; Respuesta a los Riesgos; Actividades de Control; Información y Comunicación, y; Supervisión.

**g. Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público – INTOSAI 2004**, aprobada en la XVIII reunión de INCOSAI realizada en Budapest el año 2004, presentada por el Presidente del Comité de INTOSAI para las normas de control interno, primer presidente del Tribunal de Cuentas de Bélgica.

En el punto 1.1 se señala que: “El control interno es un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

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

El punto 2 señala que: “El control interno comprende cinco componentes interrelacionados;

- Entorno de control.
- Evaluación del riesgo.
- Actividades de control.
- Información y Comunicación.
- Seguimiento.

**h. Guía para la Implementación del Sistema de Control Interno de las Entidades del Estado**, aprobada con Resolución de Contraloría N° 458-2008-CG de 30.Oct.2008, en donde se establece en su “Ámbito de Aplicación” que: la Guía podrá ser utilizada por los funcionarios y servidores públicos de las entidades comprendidas en el ámbito de competencia del SNC, bajo la supervisión de los titulares, personal directivo, jefes responsables de la administración gubernamental o de quienes hagan sus veces.

La guía ofrece una estructura y metodología enunciativa mas no limitativa, que sirve de marco de referencia para que las entidades desarrollen la implementación de su SCI de manera homogénea en lo general y de acuerdo con su naturaleza, cultura organizacional,

complejidad operativa, atribuciones, circunstancias, presupuesto, infraestructura, entorno normativo, y nivel de automatización que le corresponde a cada entidad pública en particular.

Por lo tanto, para implementar el SCI, las entidades desarrollaran etapas de acuerdo a su funcionamiento y dentro de los plazos que establezca la CGR. Para dicho fin se empezará con la sensibilización del personal en el tema de control interno, para pasar luego al desarrollo de un diagnóstico que le permita determinar las brechas existentes que conduzcan al establecimiento de los lineamientos, políticas y controles necesarios para la implementación del SCI. Adicionalmente, la implementación de un SCI eficaz dependerá de una constante autoevaluación y un mejoramiento continuo de las políticas de control.

## **2.2 Bases teóricas.**

### **2.2.1 Sobre Control Gubernamental**

En nuestro país, el control gubernamental se encuentra normado en la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República – Ley N° 27785, donde se señala que: “el Control Gubernamental consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes<sup>10</sup>”.

---

<sup>10</sup> Artículo 6° de Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República – Ley N° 27785

Esta Ley orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República tiene como objetivo propender al apropiado, oportuno y efectivo ejercicio del control gubernamental, para prevenir y verificar, mediante la aplicación de principios, sistemas y procedimientos técnicos, la correcta, eficiente y transparente utilización y gestión de los recursos y bienes del Estado, el desarrollo honesto y probo de las funciones y actos de las autoridades, funcionarios y servidores públicos, así como el cumplimiento de metas y resultados obtenidos por las instituciones sujetas a control, con la finalidad de contribuir y orientar el mejoramiento de sus actividades y servicios en beneficio de la Nación.

El Ámbito de aplicación del Sistema Nacional de Control está compuesto por las entidades sujetas a control siguientes:

- a) El Gobierno Central, sus entidades y órganos que, bajo cualquier denominación, formen parte del Poder Ejecutivo, incluyendo las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional, y sus respectivas institucionales.
- b) Los Gobiernos Regionales y Locales e instituciones y empresas pertenecientes a los mismos, por los recursos y bienes materia de su participación accionaria.
- c) Las unidades administrativas del Poder Legislativo, del Poder Judicial y del Ministerio Público.
- d) Los Organismos Autónomos creados por la Constitución Política del Estado y por Ley, e instituciones y personas de derecho público.

e) Los organismos reguladores de los servicios públicos y las entidades a cargo de supervisar el cumplimiento de los compromisos de inversión provenientes de contratos de privatización.

f) Las empresas del Estado, así como aquellas empresas en las que éste participe en el accionariado, cualquiera sea la forma societaria que adopten, por los recursos y bienes materia de dicha participación.

g) Las entidades privadas, las entidades no gubernamentales y las entidades internacionales, exclusivamente por los recursos y bienes del Estado que perciban y administren.

En estos casos la entidad sujeta a control, deberá prever los mecanismos necesarios que permitan el control detallado por parte del Sistema.

También se indica que el control gubernamental es interno y externo y su desarrollo constituye un proceso integral y permanente<sup>11</sup>.

Se indica que, el control interno comprende las acciones de cautela previa, simultánea y de verificación posterior que realiza la entidad sujeta a control, con la finalidad que la gestión de sus recursos, bienes y operaciones se efectúe correcta y eficientemente. Su ejercicio es previo, simultáneo y posterior.

---

<sup>11</sup> Último párrafo del Artículo 6° de Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República – Ley N° 27785

El control interno previo y simultáneo compete exclusivamente a las autoridades, funcionarios y servidores públicos de la entidades como responsabilidad propia de las funciones que le son inherentes, sobre la base de las normas que rigen las actividades de la organización y los procedimientos establecidos en sus planes, reglamentos, manuales y disposiciones institucionales, los que contienen las políticas y métodos de autorización, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección.

El control interno posterior es ejercido por los responsables superiores del servidor o funcionario ejecutor, en función del cumplimiento de las disposiciones establecidas, así como por el órgano de control institucional según sus planes y programas anuales, evaluando y verificando los aspectos administrativos del uso de los recursos y bienes del Estado, así como la gestión y ejecución llevadas a cabo, en relación con las metas trazadas y resultados obtenidos.

Es responsabilidad del Titular de la entidad fomentar y supervisar el funcionamiento y confiabilidad del control interno para la evaluación de la gestión y el efectivo ejercicio de la rendición de cuentas, propendiendo a que éste contribuya con el logro de la misión y objetivos de la entidad a su cargo.

El Titular de la entidad está obligado a definir las políticas institucionales en los planes y/o programas anuales que se formulen, los que serán objeto de las verificaciones a que se refiere esta Ley<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Artículo 7° de Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República – Ley N° 27785

Se entiende por control externo el conjunto de políticas, normas, métodos y procedimientos técnicos, que compete aplicar a la Contraloría General u otro órgano del Sistema por encargo o designación de ésta con el objeto de supervisar, vigilar y verificar la gestión, la captación y el uso de los recursos y bienes del Estado. Se realiza fundamentalmente mediante acciones de control de carácter selectivo y posterior.

En concordancia con sus roles de supervisión y vigilancia, el control externo podrá ser preventivo o simultáneo, cuando se determine taxativamente por la presente Ley o normativa expresa, sin que en ningún caso conlleve injerencia en los procesos de dirección y gerencia a cargo de la administración de la entidad, o interferencia en el control posterior que corresponda.

Para su ejercicio, se aplicarán sistemas de control de legalidad, de gestión, financiero, de resultados, de evaluación de control interno u otros que sean útiles en función a las características de la entidad y la materia de control, pudiendo realizarse en forma individual o combinada. Asimismo, podrá llevarse a cabo inspecciones y verificaciones, así como las diligencias, estudios e investigaciones necesarias para fines de control<sup>13</sup>.

El artículo 9° de esta Ley señala que los principios del control gubernamental son diecinueve (19):

---

<sup>13</sup> Artículo 8° de Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República – Ley N° 27785

1.- La Universalidad, entendida como la potestad de los órganos de control para efectuar, con arreglo a su competencia y atribuciones, el control sobre todas las actividades de la respectiva entidad, así como de todos sus funcionarios y servidores, cualquiera fuera su jerarquía.

2.- El carácter integral, en virtud del cual el ejercicio del control consta de un conjunto de acciones y técnicas orientadas a evaluar, de manera cabal y completa, los procesos y operaciones materia de examen en la entidad y sus beneficios económicos y/o sociales obtenidos, en relación con el gasto generado, las metas cualitativas y cuantitativas establecidas, su vinculación con políticas gubernamentales, variables exógenos no previsibles o controlables e índices históricos de eficiencia.

3.- La autonomía funcional, expresada en la potestad de los órganos de control para organizarse y ejercer sus funciones con independencia técnica y libre de influencias. Ninguna entidad o autoridad, funcionario o servidor público, ni terceros, pueden oponerse, interferir o dificultar el ejercicio de sus funciones y atribuciones de control.

4.- El carácter permanente, que define la naturaleza continua y perdurable del control como instrumento de vigilancia de los procesos y operaciones de la entidad.

5.- El carácter técnico y especializado del control, como sustento esencial de su operatividad, bajo exigencias de calidad, consistencia y razonabilidad en su ejercicio; considerando la necesidad de efectuar el control en función de la naturaleza de la entidad en la que se incide.

6.-La legalidad, que supone la plena sujeción del proceso de control a la normativa constitucional, legal y reglamentaria aplicable a su actuación.

7.- El debido proceso de control, por el que se garantiza el respeto y observancia de los derechos de las entidades y personas, así como de las reglas y requisitos establecidos.

8.- La eficiencia, eficacia y economía, a través de los cuales el proceso de control logra sus objetivos con un nivel apropiado de calidad y óptima utilización de recursos.

9.- La oportunidad, consistente en que las acciones de control se lleven a cabo en el momento y circunstancias debidas y pertinentes para cumplir su cometido.

10.- La objetividad, en razón de la cual las acciones de control se realizan sobre la base de una debida e imparcial evaluación de fundamentos de hecho y de derecho, evitando apreciaciones subjetivas.

11.- La materialidad, que implica la potestad del control para concretar su actuación en las transacciones y operaciones de mayor significación económica o relevancia en la entidad examinada.

12.- El carácter selectivo del control, entendido como el que ejerce el Sistema en las entidades, sus órganos y actividades críticas de los mismos, que denoten mayor riesgo de incurrir en actos contra la probidad administrativa.

13.- La presunción de licitud, según la cual, salvo prueba en contrario, se reputa que las autoridades, funcionarios y servidores de las entidades, han actuado con arreglo a las normas legales y administrativas pertinentes.

14.- El acceso a la información, referido a la potestad de los órganos de control de requerir, conocer y examinar toda la información y documentación sobre las operaciones de la entidad, aunque sea secreta, necesaria para su función.

15.- La reserva, por cuyo mérito se encuentra prohibido que durante la ejecución del control se revele información que pueda causar daño a la entidad, a su personal o al Sistema, o dificulte la tarea de éste último.

16.- La continuidad de las actividades o funcionamiento de la entidad al efectuar una acción de control.

17.- La publicidad, consistente en la difusión oportuna de los resultados de las acciones de control u otras realizadas por los órganos de control, mediante los mecanismos que la Contraloría General considere pertinentes.

18.- La participación ciudadana, que permita la contribución de la ciudadanía en el ejercicio del control gubernamental.

19.- La flexibilidad, según la cual, al realizarse el control, a de otorgarse prioridad al logro de las metas propuestas, respecto de aquellos formalismos cuya omisión no incida en la

validez de la operación objeto de la verificación, ni determinen aspectos relevantes en la decisión final.

Los citados principios son de observancia obligatoria por los órganos de control y pueden ser ampliados o modificados por la Contraloría General, a quien compete su interpretación.

Del análisis crítico efectuado a los principios del control gubernamental, es muy importante mencionar que estos están dirigidos por su redacción de manera exclusiva al control externo, más no se refieren a los del control interno que son las autoridades, funcionarios y trabajadores, quienes ejecutan también el control gubernamental en primera instancia en las organizaciones públicas.

En esta Ley también se indica que el Sistema Nacional de Control está conformado por los siguientes órganos de control:

- a) La Contraloría General de la República, como ente técnico rector.
- b) Todas las unidades orgánicas responsables de la función de control gubernamental de las entidades que se mencionan en el artículo 3° de la presente Ley, sean éstas de carácter sectorial, regional, institucional o se regulen por cualquier otro ordenamiento organizacional.
- c) Las sociedades de auditoría externa independientes, cuando son designadas por la Contraloría General y contratadas, durante un período determinado, para realizar servicios

de auditoría en las entidades: económica, financiera, de sistemas informáticos, de medio ambiente y de otros.

El ejercicio del control gubernamental por el Sistema en las entidades, se efectúa bajo la autoridad normativa y funcional de la Contraloría General, la que establece los lineamientos, disposiciones y procedimientos técnicos correspondientes a su proceso, en función a la naturaleza y/o especialización de dichas entidades, las modalidades de control aplicables y los objetivos trazados para su ejecución.

Dicha regulación permitirá la evaluación, por los órganos de control, de la gestión de las entidades y sus resultados.

La Contraloría General en su calidad de ente técnico rector, organiza y desarrolla el control gubernamental en forma descentralizada y permanente, el cual se expresa con la presencia y accionar de los órganos a que se refiere el literal b) del artículo precedente en cada una de las entidades públicas de los niveles central, regional y local, que ejercen su función con independencia técnica.

El Contralor General de la República es designado por un período de siete años, y removido por el Congreso de la República de acuerdo a la Constitución Política.

Son requisitos para ser contralor General de la República:

a) Ser peruano de nacimiento.

- b) Gozar de pleno ejercicio de los derechos civiles.
- c) Tener al tiempo de la designación, no menos de 40 años de edad.
- d) Tener título profesional universitario y estar habilitado por el colegio profesional correspondiente.
- e) Tener un ejercicio profesional no menor a 10 años.
- f) Tener conducta intachable y reconocida solvencia de idoneidad moral.

El Contralor General de la República será designado por la Comisión Permanente del Congreso a propuesta del Presidente de la República<sup>14</sup>.

Al respecto, es importante señalar como hecho histórico, que la Presidencia del Consejo de Ministros ha convocado a un Concurso Público el “Proceso de Selección de la terna de candidatos a ser propuestos en el cargo de Contralor General de la República, cuyo plazo para la presentación de los postulantes es hasta el 10 de noviembre del 2008, toda vez que el Contralor General Genaro Matute Mejía culminó su gestión en el mes de Octubre del 2008.

Como resultado de este proceso se publicó una lista con una terna seleccionada, en donde una de ellas no era parte del listado inicial de postulantes aptos, el segundo era una postulación individual y la tercera era presentada por una Agrupación Política.

---

<sup>14</sup> Artículo 101° inciso 1 de la Constitución Política del Perú de 1993

Con Oficio N° 288-2008-PR el señor presidente de la República remitió al Congreso la Resolución Suprema N° 347-2008-PCM, en la que propone a la contadora Ingrid Soraya Suárez como Contralora General de la República.

La Comisión Permanente del Congreso de la República designó a una Comisión encargada de evaluar a si la propuesta cumple con los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico, quien en primera instancia la aprobó por mayoría. Luego fue debatido en la Comisión permanente y también fue aprobada por mayoría. Pero debido a denuncias periodísticas y ha respuestas recibidas por el consulado de España, se observó que la postulante no había estudiado Ingeniería, tal como lo señalaba en su Hoja de Vida y en la Declaración Jurada que presentó.

Denotándose las debilidades de control interno y por ende debilidades del control gubernamental, tanto de la Comisión Web, como la Comisión del Congreso, al no cumplir con los requisitos de verificar el currículo vital, tan simple como eso. Este incidente no debió haber pasado, por lo tanto al mes de febrero del 2009 la Contraloría General de la República se encuentra acéfala y quizás por un tiempo más.

**El Reglamento de los Órganos de Control Institucional - OCI<sup>15</sup>, (OCI antes era conocido como OAI – Oficina de Auditoría Interna) emitido por la Contraloría General de la República señala que los responsables del Control Gubernamental a nivel institucional están a cargo de los funcionarios siguientes:**

---

<sup>15</sup> Artículo 4° del Reglamento de los Órganos de Control Institucional – aprobado con la Resolución de Contraloría General N° 114-2003-CG de 08.Abr.2003

a) El titular y los funcionarios de la entidad, como responsables del funcionamiento y confiabilidad del control interno señalado en el artículo 7° de la Ley 27785.

b) El jefe del Órgano de Control Institucional como responsable de la ejecución de acciones y actividades de control, que constituyen el control gubernamental interno posterior a que se refiere el artículo 7° de la Ley 27785, así como el control gubernamental externo que ejerce por encargo de la Contraloría General, según el artículo 8° de la Ley 27785.

En nuestro hermano país de Bolivia, el control gubernamental está normado en la Ley de Administración y Control Gubernamental – Ley N° 1178 de Bolivia<sup>16</sup>, donde se indica que el Control Gubernamental tendrá 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 toda autoridad y 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.

El control gubernamental se aplicará sobre el funcionamiento de los sistemas de administración de los recursos públicos y estará integrado por:

a) El Sistema de Control Interno que 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; y

---

<sup>16</sup> Artículo 13° de Ley de Administración y Control Gubernamental de Bolivia – Ley N° 1178 de 20.Jul.1990

b) El Sistema de Control Externo Posterior que se aplicará por medio de la auditoría externa de las operaciones ya ejecutadas.

Los procedimientos de control interno previo se aplicarán por todas las unidades de la entidad antes de la ejecución de sus operaciones y actividades o de que sus actos causen efecto. Comprende la verificación del cumplimiento de las normas que los regulan y los hechos que los respaldan, así como de conveniencia y oportunidad en función de los fines y programas de la entidad. Se prohíbe el ejercicio de controles previos por los responsables de la auditoría interna y por parte de personas, de unidades o entidades diferentes o externas a la unidad ejecutora de las operaciones. Tampoco podrá crearse una unidad especial que asuma la dirección o centralización del ejercicio de controles previos.

El control interno posterior será practicado por:

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.

La Ley de Administración y Control Gubernamental regula los sistemas de administración y de control de los recursos del Estado y su relación con los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública con el objeto de:

a) Programar, organizar, ejecutar y controlar la captación y el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos para el cumplimiento y ajuste oportuno de las políticas, los programas, la prestación de servicios y los proyectos del Sector Público.

b) Disponer la información útil, oportuna y confiable asegurando la razonabilidad de los informes y estados financieros.

c) Lograr que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuentas no sólo de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados, sino también de la forma y resultado de su aplicación.

d) Desarrollar la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo incorrecto de los Recursos del Estado.

Los sistemas regulados con esta Ley son:

- 1.- El Sistema de Organización Administrativa
- 2.- El Sistema de Presupuesto
- 3.- El Sistema de Administración de Personal
- 4.- El Sistema de Administración de Bienes y Servicios
- 5.- El Sistema de Tesorería y Crédito Público
- 6.- El Sistema de Contabilidad Integrada

## 7.- Sistema de Control Interno

## 8.- Sistema de Control Externo

Los sistemas de control interno y de control externo posterior, además de procurar la eficiencia de los sistemas de administración, evaluarán el resultado de la gestión tomando en cuenta, entre otros criterios, las políticas gubernamentales definidas por los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública.

La Contraloría General de la República de Bolivia es el órgano rector del Sistema de Control Gubernamental, el cual se implantará bajo su dirección y supervisión. La Contraloría emitirá las normas básicas de control interno y externo; evaluará la eficacia de los sistemas de control interno; realizará y supervisará el control externo y ejercerá la supervigilancia normativa de los sistemas contables del Sector Público a cargo de la Contraloría General del Estado del Ministerio de Economía y Finanzas. En igual forma promoverá el establecimiento de los sistemas de contabilidad y control interno y conducirá los programas de capacitación y especialización de servidores públicos en el manejo de los sistemas de que trata esta Ley.

El control posterior interno o externo no modificará los actos administrativos que hubieren puesto término a los reclamos de los particulares y se concentrará a determinar la responsabilidad de la autoridad que los autorizó expresamente o por omisión, si los hubiera.

La Contraloría General de la República ejercerá el control externo posterior con autonomía operativa, técnica y administrativa. A fin de asegurar su independencia e imparcialidad respecto a la administración del Estado, el presupuesto de la Contraloría General elaborado por ésta y sustentado en su programación de operaciones, será incorporado sin modificación por el Ministerio de Finanzas al proyecto de Presupuesto General de la Nación, para su

consideración del Congreso Nacional. Una vez aprobado, el Ministerio de Finanzas efectuará los desembolsos que requiera la Contraloría de conformidad con los programas de caja elaborados por la misma.

Para el ejercicio del control externo posterior se establecen las siguientes facultades:

a) La Contraloría podrá contratar los servicios de firmas o profesionales calificados e independientes u ordenar a las entidades del Sector Público y a las personas comprendidas en el artículo 5 de la presente Ley, la contratación de dichos servicios, señalando los alcances del trabajo, cuando requiera asesoría o auditoría externa especializada o falten los recursos profesionales necesarios para ejecutar los trabajos requeridos. En todos los casos la contratación se sujetará al reglamento que al efecto expida la Contraloría General.

b) Todo informe de auditoría interna o externa será enviado a la Contraloría inmediatamente de ser concluido, en la forma y con la documentación que señale la reglamentación.

c) La Contraloría podrá conocer los programas, las labores y papeles de trabajo de las auditorías que realicen las entidades públicas y las firmas o profesionales independientes, sin afectar la responsabilidad de los mismos.

d) La Contraloría podrá examinar en cualquier momento los registros y operaciones realizadas por las entidades sujetas al Control Gubernamental.

e) En caso de incumplimiento de los plazos y condiciones para la implantación progresiva de los sistemas en algunas entidades, el Contralor General de la República podrá ordenar:

- Congelamiento de cuentas corrientes bancarias de la entidad.
- Suspensión de entrega de fondos por los tesoros del Estado o por cualquier organismo financiador.

f) En caso de incumplimiento de la presente Ley por el servidor público, el Contralor General de la República de oficio o a petición fundamentada de los Órganos Rectores o de las autoridades que ejercen tuición, podrá recomendar al máximo ejecutivo de la entidad o a la autoridad superior, imponga la sanción que corresponda según el artículo 29 de la presente Ley, sin perjuicio de la responsabilidad ejecutiva, civil y penal a que hubiere lugar.

g) En caso de responsabilidad ejecutiva determinada por el Contralor General de la República éste podrá recomendar a la máxima dirección colegiada, siempre que no estuviere involucrada en las deficiencias observadas, y a la autoridad superior que ejerce tuición sobre la entidad, la suspensión o destitución del principal ejecutivo y, si fuera el caso, de la dirección colegiada, sin perjuicio de la responsabilidad civil y penal a que hubiere lugar, informando a las respectivas comisiones del Congreso Nacional.

h) Para el caso previsto en la última parte del artículo 36 de la presente Ley, dentro de las 24 horas de la solicitud del Contralor acompañada de copia de la advertencia previa, el Fiscal del Distrito en lo penal expedirá mandamiento de apremio de acuerdo al código penal y su procedimiento.

El Contralor General es nombrado por el Presidente de la República de una terna propuesta por el Senado y ejerce funciones por diez años<sup>17</sup>.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de Bolivia comparado con el nuestro, he de mencionar que ellos en su Ley de Administración y Control Gubernamental, señalan que regulan los sistemas de administración y de control de los recursos del Estado y que tienen relación directa con los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública. En nuestro país este tema no está contemplado, en la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control, considero que es un punto es muy importante y debería tomarse en cuenta.

En Colombia el control gubernamental lo denominan, control fiscal, y éste está normado en la Ley sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen - Ley 42 de 1993 de Colombia<sup>18</sup>, donde se señala que el Control Fiscal es una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles.

Este será ejercido en forma posterior y selectiva por la Contraloría General de la República, las Contralorías departamentales, y municipales, los auditores, las auditorías y las revisorías fiscales de las empresas públicas municipales, conforme a los procedimientos, sistemas y principios que se establecen en la presente ley.

---

<sup>17</sup> Artículo 154° de la Constitución Política de la República de Bolivia de 1967 con reformas de 1994, texto concordado de 1995 y reformas de 2002

<sup>18</sup> Artículos 4°, 9° al 18° de Ley sobre la Organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen – Ley N° 42 de 1993 de Colombia

Para el ejercicio del control fiscal se podrán aplicar sistemas de control como el financiero, de legalidad, de gestión, de resultados, la revisión de cuentas, y la evaluación de control interno.

El control financiero es el examen que se realiza, con base en las normas de auditoría reaceptación general, para establecer si los estados financieros de una entidad reflejan razonablemente el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, comprobando que en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y los principios de contabilidad universalmente aceptados o prescritos por el Contralor General.

El control de legalidad es la comprobación que se hace de las operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad para establecer que se hayan realizado conforme a las normas que le son aplicables.

El control de gestión es el examen de la eficiencia y eficacia de las entidades en la administración de los recursos públicos, determinada mediante la evaluación de sus procesos administrativos, la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño y la identificación de la distribución del excedente que éstas producen, así como de los beneficiarios de su actividad.

El control de resultados es el examen que se realiza para establecer en qué medida los sujetos de la vigilancia logran sus objetivos y cumplen sus planes, programas y proyectos adoptados por la administración, en un periodo determinado.

La revisión de cuentas es el estudio especializado de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por los responsables de erario durante un período determinado, con miras a establecer la economía, la eficacia, la eficiencia y la equidad de sus actuaciones.

La evaluación de control interno es el análisis de los sistemas de control de las entidades sujetas a la vigilancia, con el fin de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que se les puede otorgar y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos.

El Contralor General de la República reglamentará los métodos y procedimientos para llevar a cabo esta evaluación.

Son sujetos de control fiscal los órganos que integran las ramas legislativa y judicial, los órganos autónomos e independientes como los de control y electorales, los organismos que hacen parte de la estructura de la administración nacional y demás entidades nacionales, los organismos creados por la Constitución Nacional y la ley que tienen régimen especial, las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del Estado, los particulares que manejan fondos o bienes del Estado, las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje los recursos del Estado en lo relacionado con éstos y el Banco de la República.

Son sujetos de control fiscal en el orden territorial los organismos que integran la estructura de la administración departamental y municipal y las entidades de este orden enumeradas en el artículo anterior.

El Contralor será elegido por el Congreso en pleno en el primer mes de sus sesiones para un período igual al del Presidente de la República, de terna integrada por candidatos presentados a la razón de uno por la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado, y no podrá ser reelegido para el período inmediato ni continuar en el ejercicio de sus funciones al vencimiento del mismo. Quien haya ejercido en propiedad este cargo no podrá desempeñar empleo público alguno del orden nacional, salvo la docencia, ni aspirar a cargos de elección popular sino un año después de haber cesado en sus funciones<sup>19</sup>.

Para ser elegido Contralor General de la República se requiere ser colombiano de nacimiento y en ejercicio de la ciudadanía; tener más de 35 años de edad; tener título universitario; o haber sido profesor universitario durante un tiempo no menor de cinco años, y acreditar las calidades adicionales que exija la ley.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de Colombia comparado con el nuestro, he de mencionar que ellos señalan que este control es el control fiscal y que es ejercido de manera posterior por la Contraloría General sin precisar que el control previo y simultáneo es ejercido por los que integran las organizaciones públicas, como es el caso de nuestro país, provocando y distorsionando la comprensión de la ejecución del control gubernamental a nivel Latinoamericano.

---

<sup>19</sup> Artículo 267° de la Constitución Política de Colombia de 1991 con reformas hasta el año 2005

Según la Ley N° 10-04 de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana<sup>20</sup>, el Sistema Nacional de Control y auditoría comprende el conjunto de principios, normas y procedimientos que regulan el control interno institucional y el control externo de la gestión de quienes administran o reciben recursos públicos en entidades sujetas al ámbito de acción de esta Ley, con el propósito de lograr el uso ético, eficiente, eficaz y económico de tales recursos y, además, con el debido cuidado del ambiente. El sistema Nacional de Control y auditoría está integrado por:

1) El control externo. Este consiste en el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a la actuación o gestión de los administradores públicos, de las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, sujetas a esta ley. Corresponde a la Cámara de Cuentas la rectoría de este control.

2) El control interno. Consiste en el conjunto de planes, estrategias, sistemas, normas, y procedimientos establecidos, para proteger los recursos públicos, alcanzar sus objetivos con ética, eficiencia, eficacia, economía y debido cuidado del ambiente, y asegurar el cumplimiento de las normativas vigentes y la confiabilidad en la información gerencial, así como facilitar la transparente rendición de cuentas de los servidores públicos. Este control está a cargo de la Contraloría General de la República y de sus unidades de auditoría interna, dentro del ámbito de su competencia.

3) Control legislativo. Corresponde al Congreso Nacional ejercer la fiscalización de los recursos públicos en base, entre otros, a los informes presentados por la Cámara de Cuentas, de conformidad con las normas constitucionales y esta ley.

---

<sup>20</sup> Artículo 7° de Ley N° 10-04 de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana

4) El control social. La sociedad dominicana a través de sus entes auténticamente conformados y con representación legítima, tiene el derecho y la obligación de contribuir con los organismos de control externo e interno y con los especializados en la prevención e investigación de la corrupción, para que los recursos públicos sean utilizados dentro del marco de la ley, con transparencia, eficiencia, eficacia y economía. Para tal efecto, los organismos públicos deberán facilitarle la información pertinente y la asesoría y mecanismos de coordinación, dentro del marco de su competencia.

La presente ley tiene por objeto establecer las atribuciones y competencias de la Cámara de Cuentas, instituir el Sistema Nacional de Control y Auditoría, armonizar las normas legales relativas al citado Sistema, identificar las instituciones responsables de aplicarlas y jerarquizar su autoridad, facilitar la coordinación interinstitucional, promover la gestión ética, eficiente, eficaz y económica de los administradores de los recursos públicos y facilitar una transparente rendición de cuentas de quienes desempeñan una función pública o reciben recursos públicos.

Las entidades bajo el ámbito son:

- 1.- Órganos públicos, órganos constitucionales y sus dependencias.
- 2.- Los órganos que conforman la administración pública central.
- 3.- Las instituciones autónomas y descentralizadas del Estado y sus dependencias.

4.- Las entidades de derecho público creadas por ley o decreto.

5.- Lo ayuntamientos municipales, sus dependencias y otras corporaciones edilicias, así como el organismo regulador de los mismos.

6.- Las sociedades o empresas cuyo capital está integrado, aunque sea parcialmente, por aportes del Estado, los municipios o las instituciones autónomas.

7.- Las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, que recauden, reciban o administren, a cualquier título, recursos públicos, o que estén vinculados contractualmente con el Estado, los municipios o las instituciones autónomas.

Los funcionarios y empleados de las entidades y organismos del sector público sujetos al ámbito de esta ley, están obligados a colaborar con los auditores de la Cámara de Cuentas, en los términos que establecen esta ley y los reglamentos respectivos. Especialmente están obligados a comparecer como testigos ante los auditores para proporcionar los elementos de juicio que sean pertinentes.

La Cámara de Cuentas es el órgano superior del Sistema Nacional de Control y Auditoría. En tal virtud tendrá facultad para emitir normativas de carácter obligatorio, promover y alcanzar la coordinación interinstitucional de los organismos y unidades responsables del control y la auditoría de los recursos públicos y formular un plan nacional tendente a esos fines.

Para ser miembro de la Cámara de Cuentas se requiere, en adición a lo consagrado en el artículo 81 de la Constitución de la República, tener experiencia de por lo menos diez (10) años en la dirección de instituciones públicas, privadas, en departamentos importantes de éstas, en el ejercicio de la profesión respectiva, o en asesorías relacionadas con las mismas, pudiendo ser acumulado el tiempo de desempeño de cada una de las actividades señaladas para la satisfacción del requisito de referencia.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de República Dominicana comparado con el nuestro, he de mencionar que ellos tienen a la Contraloría General subordinada a la Cámara de Cuentas y que esta es la Rectora del Sistema Nacional de Control a diferencia que en nuestro país sólo existe la Contraloría General de la República.

La Ley Orgánica y Funcional de la Contraloría General de la República de Paraguay - Ley N° 276<sup>21</sup>, señala que la Contraloría General, dentro del marco determinado por los Artículos 281° y 283° de la Constitución Nacional, tiene por objeto velar por el cumplimiento de las normas jurídicas relativas a la administración financiera del Estado y proteger el patrimonio público, estableciendo las normas, los procedimientos requeridos y realizando periódicas auditorías financieras, administrativas y operativas; controlando la normal y legal percepción de los recursos y los gastos e inversiones de los fondos del sector público, multinacional, nacional, departamental o municipal sin excepción, o de los organismos en que el Estado sea parte o tenga interés patrimonial a tenor del detalle desarrollado en el Artículo 9° de la presente Ley; y aconsejar, en general, las normas de control interno para las entidades sujetas a su supervisión.

---

<sup>21</sup> Artículo 2° de Ley N° 276 Ley Orgánica y funcional de la Contraloría General de la República de Paraguay

La Contraloría General de la República es el organismo de control de las actividades económicas y financieras del Estado, de los Departamentos y de las Municipalidades, en la forma determinada por la Constitución Nacional y por esta Ley. Goza de autonomía funcional y administrativa.

La Contraloría General será ejercida por un Contralor y un Sub-Contralor, quienes deberán ser de nacionalidad paraguaya, de treinta años cumplidos, graduados en Derecho o en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables. Serán designados por la Cámara de Diputados por mayoría absoluta de sendas ternas de candidatos propuestos por la Cámara de Senadores, con idéntica mayoría; durarán cinco años en sus funciones y podrán ser reelectos por un periodo más con sujeción a los mismos trámites.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de Paraguay comparado con el nuestro, he de mencionar que su normativa es muy parecida a la nuestra.

La Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional de Argentina - Ley N° 24.156<sup>22</sup>, tiene como finalidad otorgarle racionalidad a la administración financiera del Sector Público Nacional e instituir una cultura de controles internos y externos de carácter financiero y operativo sobre la gestión de los entes públicos.

A continuación se presenta el mensaje a la Nación del presidente Argentino:

---

<sup>22</sup> Ley N° 24.156 Ley de Administración Financiera y de los Sistemas del Control Público Nacional, aprobado por el Congreso de la Nación Argentina.

“Entre los países latinoamericanos que han reorganizado su administración financiera y régimen de control del sector público durante los últimos años, con objetivos similares se encuentran en Bolivia, Brasil, Chile, Ecuador y México. Otros países como Canadá, Estados Unidos de América y España, han desarrollado también novedosos esquemas en materia de información financiera y controles internos y externos,

La presente Ley plantea una administración financiera sustentada en los siguientes criterios:

a) Su organización es de carácter sistémico y estará coordinada por un órgano que tendrá la responsabilidad de elaborar la política financiera del gobierno y supervisar la normatividad correspondiente.

b) Los sistemas de presupuesto, crédito público, tesorería y contabilidad que la conforman están estrechamente interrelacionados en cuanto a su normatividad, operatividad e información que generan, sin desmedro de cada uno de ellos.

c) La interrelación de los sistemas que la componen posibilita que en su operación se obtengan importantes economías de gestión.

d) Su diseño e implantación posibilitará una administración eficiente de los escasos recursos públicos.

e) El sistema asegurará la transparencia de la gestión financiera pública y por ende, garantizará una mayor eficiencia en el funcionamiento de los sistemas de control interno y externo, facilitando a su vez, el acceso de la ciudadanía y sus representantes al conocimiento de las operaciones financieras que ejecuta el Sector Público Nacional.

Los principios y criterios básicos de los que derivan otros subsidiarios, en los que descansa el modelo de control son:

a) El organismo que centralice el registro de las operaciones financieras del Estado no puede, además, auditarlas.

b) Es responsabilidad de la alta dirección o gerencia de la Entidad:

- El mantenimiento de un sistema contable adecuado para el registro de las actividades del ente.

- Contar con un personal eficiente y calificado y en número adecuado a las responsabilidades que le asignen.

- El mantenimiento de un sistema de control interno integrado que incluya la práctica de control previo y la existencia de una unidad de auditoría interna como apoyo a la dirección y en función de servicio a la organización, situada adecuadamente en el organigrama institucional.

- La adopción de procedimientos que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los programas, proyectos y operaciones, el cumplimiento de metas y la obtención de los resultados previstos por el gobierno nacional.

c) No se compadece con los modernos esquemas de administración financiera en el sector público la práctica del “control previo” por instituciones exógenas al propio organismo público. El ejercicio del control previo se encuadra, como se ha indicado anteriormente, dentro de la “estructura de control interno”, que es una de las responsabilidades que compete a la alta dirección de cada entidad del sector público. Se trata de reconocer la función de la “gerencia responsable a tiempo completo”, dentro de la cosa pública dejando aparte, por inadmisibles en la teoría y praxis de la administración pública en un Estado moderno la continuación de criterios de control que fueron exportados a la región bajo la filosofía de control del sector público imperante inmediatamente antes y después de la crisis de los años treinta. Esto no significa que el gerente público esté exento del necesario control impuesto por el propio Ejecutivo Nacional –control interno- y complementado por el control externo ejercido a través del Congreso, como corresponde a la división de poderes de una organización democrática del Estado.

d) Es recomendable la existencia de un organismo de control interno al servicio del Poder Ejecutivo Nacional. El presidente de la Nación tiene el derecho de ser informado oportuna y fidedignamente para posibilitarle la adopción racional de las decisiones administrativas que le competen. Bajo el esquema propuesto, este organismo de control del Poder Ejecutivo Nacional coordinaría la red de “unidades de auditoría interna” que se establecerán en cada una de las entidades.

e) Es necesario la existencia de un órgano supremo de control que, situado en línea de dependencia técnica y financiera con el Congreso y dotado de la imprescindible independencia administrativa, técnica y financiera, efectúe el control ex – post de la

utilización de todos los recursos del Estado, la evaluación de la economía y eficiencia con que se desarrollen las actividades del sector público y los resultados que se obtengan con los grandes programas y proyectos de la Nación.

Los Sistemas de control del sector público nacional son:

1. **Sistema Presupuestario**, las modernas legislaciones en materia presupuestaria, en especial las últimas reformas legales en Latinoamérica contemplan normas que cubren a todo el sector público y, a la vez, le otorgan al presupuesto un carácter que va mucho más allá de un instrumento legal que expresa una previsión financiera para un periodo determinado. El presupuesto es además, un instrumento básico de política económica, planificación y administración.

2. **Sistema de Crédito Público**, la necesidad de sistematizar y controlar el endeudamiento público para mantener su nivel en consonancia con la capacidad de las entidades para hacer frente al pago de los servicios respectivos.

3. **Sistema de Tesorería**, las disposiciones contenidas implican una profunda redefinición del papel y función de la Tesorería General de la Nación la que, además de sus tradicionales responsabilidades en materia de cobros y pagos, debe tener una participación decisiva en la definición e instrumentación de los aspectos monetarios de la política financiera del Sector Público Nacional.

4. **Sistema de Contabilidad**, se establece un modelo contable, concebido básicamente como un sistema que tiene por finalidad informar sobre la gestión financiera pública en forma

oportuna, confiable y eficiente, útil para sustentar las decisiones de los responsables de administrar las instituciones públicas e idónea para facilitar las tareas de control y de auditoría, tanto internos como externos.

**5. Sistema de Control Interno**, se reestructura la actual Sindicatura General de Empresas Públicas para elevar su ámbito de competencia a la totalidad del sector público. La Sindicatura se convierte, pues, en el órgano de control interno del Ejecutivo Nacional. Es, en realidad, el Auditor del Presidente, puesto que se lo hace depender directamente de él, única manera de asegurar la eficiencia de su desempeño. La figura del “Síndico General de la Nación” y de los Síndicos Generales Adjuntos previstos, surge de este proyecto con un indudable poder de control y auditoría, y de orientación de los sistemas de control interno y de evaluación a nivel de las jurisdicciones y entidades. Es necesario remarcar que el organismo actuará fundamentalmente con carácter de control preventivo – acorde con las modernas tendencias en la materia- y como orientador y coordinador de los sistemas de control interno y auditoría interna que se establecerán en todas las unidades del Sector Público Nacional.

A diferencia de la Intervención General del Estado de España (que, si bien actúa con un nivel elevado grado de autonomía se encuentra situada dentro del esquema organizativo del Ministerio de Economía) el presente proyecto de Sindicatura General de la Nación, dependiente del Presidente de la República, se equipara con la Secretaría de la Contraloría General de México, creada hace unos pocos años en dependencia directa del Presidente de la República. Se asegura de esa manera el contacto directo del Ejecutivo con la gestión financiera de todo el sector público.

**6. Sistema de control externo**, el actual Tribunal de Cuentas experimenta un cambio fundamental en el enfoque de sus atribuciones para convertirlo en el auténtico organismo de auditoría externa del país: una contraloría general de la nación actuando en función ex – post,

denominación ésta prevaleciente en los países de la región y que se ha preferido para el modelo propuesto sobre la tendencia anglosajona de Oficina del Auditor General (Canadá, entre otros) u oficina del contralor y auditor general (por ejemplo: en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la India). Este supremo organismo de control, que se nutriría también con la información emanada del órgano de control interno del Ejecutivo cierra, de hecho, del círculo de la red de control del Estado Nacional al reconocer, dentro de la división de poderes, la función de vigilancia que corresponde al Congreso sobre la gestión del Poder Ejecutivo.

A los efectos de que el órgano de control externo sea efectivo, se le reconoce una organización dinámica y empresarial, exenta de decisiones colegiadas y ajenas a cualquier otra actividad que no se corresponda a la de un organismo independiente de auditoría, control y evaluación.

La Contraloría General de la Nación se mantendrá estrictamente, cómo un órgano de auditoría y evaluación ex – post, ágil y eficiente.

Por otra parte, la figura europea del Tribunal de Cuentas, que implica juicios de cuentas y responsabilidades de los funcionarios públicos y controles previos sobre actos que corresponden legítimamente a la suprema dirección de los entes estatales, queda sustituida por la de una Contraloría General con las características señaladas. La nueva Contraloría no enjuicia ni persigue al funcionario prevaricador sino que, cuando se justifique, aportará las pruebas del presunto ilícito y pasará el caso al Poder Judicial como corresponde a una división de poderes.

La Contraloría se encargará también, de apreciar la eficiencia y economía con que se utilicen los recursos del Estado, así como la evaluación de los resultados de los programas, proyectos

y operaciones del Sector Público Nacional. Se incluye, también, en sus funciones el examen de la utilización de los fondos de la deuda y crédito público, pero no tendrá injerencia como expresamente se señala en el caso del Reino Unido de Gran Bretaña, en juzgar o examinar el mérito de las políticas monetarias o de endeudamiento que adopte el Ejecutivo Nacional. El órgano de control externo se encargará, igualmente de seguir la evolución patrimonial de los funcionarios públicos de cierto rango mientras permanezcan en los respectivos puestos de confianza, como se observa rigurosamente, entre otros, en el caso de la Contralorías de México, Colombia y Venezuela<sup>23</sup>”.

La presente ley establece y regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional. La administración financiera comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado.

Los sistemas de control comprenden las estructuras de control interno y externo del Sector Público Nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión.

La Sindicatura General de la Nación y la Auditoría General de la Nación serán los órganos rectores de los sistemas de control interno y control externo, respectivamente.

---

<sup>23</sup> Mensaje N° 632 de Carlos Menen en el Congreso motivando la aprobación de la Ley N° 24.156 Ley de Administración Financiera y de los Sistemas del Control Público Nacional, aprobado por el Congreso de la Nación Argentina.

La Sindicatura General de la Nación es una entidad con personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera, dependiente del Presidente de la República. Es materia de su competencia el control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo Nacional y los Organismos Descentralizados y empresas y sociedades del Estado que dependan del mismo, sus métodos y procedimientos de trabajo, normas orientativas y estructura orgánica.

El Sistema de Control Interno queda conformado por la Sindicatura General de la Nación, órgano normativo, de supervisión y coordinación, y por las unidades de auditoría interna que serán creadas en cada jurisdicción y en las entidades que dependan del Poder Ejecutivo Nacional. Estas unidades dependerán, jerárquicamente, de la autoridad superior de cada organismo y actuarán coordinadas técnicamente por la Sindicatura General.

La Auditoría General de la Nación es el ente de Control externo del sector público nacional, dependiente del Congreso Nacional.

La Auditoría General de la Nación estará a cargo de siete (7) miembros designados cada uno como Auditor General, los que deberán ser de nacionalidad argentina, con título universitario en el área de Ciencias Económicas o Derecho con probada especialización en administración financiera y control. Durarán ocho (8) años en su función y podrán ser reelegidos.

Seis de dichos Auditores Generales serán designados por resoluciones de las dos Cámaras del Congreso Nacional, correspondiendo la designación de tres (3) a la Cámara de Senadores y tres (3) a la Cámara de Diputados, observando la composición de cada Cámara.

El séptimo Auditor General será designado por resolución conjunta de los Presidentes de las Cámaras de Senadores y Diputados y será presidente del Ente.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de Argentina comparado con el nuestro, he de mencionar que ellos tienen a la Auditoría General de la Nación y han creado a la Sindicatura General de la Nación como responsable del Sistema Nacional de Control Interno, que en nuestro país no existe este Sistema como tal.

Según la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala<sup>24</sup>, se señala que el Control Gubernamental es el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen y coordinan el ejercicio del control interno y externo gubernamental.

La Contraloría General de Cuentas normará lo relativo a las actividades técnicas que ejercerán las unidades de auditoría interna de los organismos, instituciones y entidades del Estado. Además, para ejercer el control externo posterior o concurrente, diseñará e implementará un sistema de auditoría gubernamental que, con un enfoque de auditoría integral, examine y evalúe las actividades administrativas, financieras y de gestión de los organismos, entidades y personas a que se refiere esta Ley, cuyos alcances, normas y procedimientos se establecerá en el reglamento.

La Contraloría General de Cuentas es una institución técnica y descentralizada. De conformidad con esta Ley, goza de independencia funcional, técnica y administrativa, y con

---

<sup>24</sup> Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala aprobada con Decreto N° 31-2002 de 14 de mayo del 2002 del Congreso de la República de Guatemala.

competencia en todo el territorio nacional, con capacidad para establecer delegaciones en cualquier lugar de la República.

Corresponde a la Contraloría General de Cuentas la función fiscalizadora en forma externa de los activos y pasivos, derechos, ingresos y egresos y, en general, todo interés hacendario de los Organismos del Estado, entidades autónomas y descentralizadas, las municipalidades y sus empresas, y demás instituciones que conforman el sector público no financiero; de toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado o haga colectas públicas; de empresas no financieras en cuyo capital participe el Estado, bajo cualquier denominación así como las empresas en que éstas tengan participación.

También están sujetos a su fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier persona nacional o extranjera que, por delegación del Estado, reciba, invierta o administre fondos públicos, en lo que se refiere al manejo de ambos.

El contralor General de Cuentas será electo para un período de cuatro (4) años, por el Congreso de la República, por mayoría absoluta de diputados que conformen dicho organismo. Sólo podrá ser removido por el Congreso de la República en los casos de negligencia, delito y falta de idoneidad. En ningún caso el Contralor General de Cuentas será reelecto.

El Congreso de la República hará la elección de una nómina de seis (6) candidatos propuestos por una comisión de postulación integrada por un representante de los Rectores de las Universidades del país, quien la preside, los Decanos de las facultades que incluyan la carrera de Contaduría Pública y Auditoría de cada Universidad del país y un número equivalente de representantes electos por la Asamblea General del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas.

El Contralor General de Cuentas debe ser mayor de cuarenta años, guatemalteco, contador público y auditor, de reconocida honorabilidad y prestigio profesional, estar en el goce de sus derechos ciudadanos, no tener juicio pendiente en materia de cuentas y haber ejercido su profesión por lo menos diez años<sup>25</sup>.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de Guatemala comparado con el nuestro, he de mencionar que el Contralor es propuesto por una comisión de postulación integrada por un representante de los Rectores de las Universidades del país, quien la preside, los Decanos de las facultades que incluyan la carrera de Contaduría Pública y Auditoría de cada Universidad del país y un número equivalente de representantes electos por la Asamblea General del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, distinta a lo normado en nuestro país, que sería importante tomarlo en cuenta.

En el país de Ecuador, el control gubernamental esta normado en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, en donde se señala que las instituciones del Estado, sus dignatarios, autoridades, funcionarios demás servidores, actuarán dentro del Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría del Estado, cuya aplicación propenderá a que:

Los dignatarios, autoridades, funcionarios demás servidores sin excepción, se responsabilicen y rindan cuenta pública sobre el ejercicio de sus atribuciones, la utilización

---

<sup>25</sup> Artículo 233° de la Constitución Política de la República de Guatemala de 1985 con reformas de 1993

de los recursos públicos puestos a su disposición, así como de los resultados obtenidos de su empleo;

Las atribuciones y objetivos de las instituciones del Estado y los respectivos deberes y obligaciones de sus servidores, sean cumplidos a cabalidad;

Cada institución del Estado asuma la responsabilidad por la existencia y mantenimiento de su propio sistema de control interno; y,

Se coordine completamente con la acción que otros órganos de control externo ejerzan sobre las operaciones y actividades del sector público y sus servidores.

La ejecución del sistema de control, fiscalización y auditoría del Estado se realizará por medio de:

1.- El control interno, que es de responsabilidad administrativa de cada una de las instituciones del Estado.

2.- El control externo, que comprende:

a) El que compete a la Contraloría General del Estado; y,

b) El que ejerzan otras instituciones de control del Estado en el ámbito de sus competencias<sup>26</sup>.

La Contraloría General del Estado, como Organismo Técnico Superior de Control, es una persona jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, presupuestaria y financiera, dirigida y representada legalmente por el Contralor.

El Congreso Nacional elegirá por mayoría de las dos terceras partes de sus integrantes la terna para la designación del Contralor General del Estado. Se procederá de la misma manera para reemplazarlo en caso de falta definitiva<sup>27</sup>.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de Ecuador comparado con el nuestro, he de mencionar que en sus normas señalan que el control interno es responsabilidad administrativa de cada una de las organizaciones del Estado y que el Control externo es el que compete a la Contraloría General del Estado y el que ejerzan otras instituciones del Estado en el ámbito de su competencia, puntos a tomar en cuenta para realizar ajustes en nuestra norma de control.

Según el Texto Ordenado de la Ley de Contabilidad y Administración Financiera de Uruguay, señala que la administración financiera de la administración central comprende el conjunto de normas y procesos administrativos que permitan la obtención de recursos públicos, su aplicación a los logros de los objetivos de la misma, a través de los organismos

---

<sup>26</sup> Artículo 5° y 6° de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado de Ecuador – Ley N° 2002-73, año 2002.

<sup>27</sup> Artículo 130° numeral 12 de la Constitución Política de Ecuador de 1998

competentes, y, en general, todos los hechos, actos u operaciones de los que se deriven de la Hacienda Pública. La administración financiera está integrada por los sistemas: presupuestario, de tesorería, de crédito público, de tesorería, de contabilidad y de control interno.

El sistema del control gubernamental en el Uruguay está integrado por dos Organismos:

1.- Tribunal de Cuentas: Organismo de control externo.

El Tribunal de cuentas eleva a la Asamblea General, copia de las resoluciones que recaigan en todas las auditorías que practique, y de su intervención estableciendo cuando el organismo competente no hubiere atendido sus observaciones, el grado de responsabilidad que la infracción le merece.

2.- Auditoría Interna de la Nación.

El sistema de control interno de los actos y de la gestión económico-financiera está a cargo de la Auditoría Interna de la Nación, corresponde a ésta verificar el movimiento de fondos de la Tesorería General de la Nación, inspeccionar los registros analíticos de la Contaduría General de la Nación, verificar la adecuación de los estados contables y presupuestarios de los organismos comprendidos en el presupuesto nacional, fiscalizar la emisión y destrucción

de valores fiscales y supervisar el cumplimiento del régimen de asistencia, licencias y aplicación de los recursos humanos de la administración central<sup>28</sup>.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de Uruguay comparado con el nuestro, he de mencionar que el modelo de control escogido por este país es distinto al nuestro porque el responsable del control externo es el Tribunal de Cuentas y el responsable del sistema de control interno es responsabilidad de la Auditoría Interna de la Nación.

El control gubernamental del gobierno de Chile está normado en la Ley de Organización y atribuciones de la Contraloría General de la República de Chile, donde se señala que la Contraloría General de la República, independiente de todos los Ministerios, autoridades y oficinas del Estado, tendrá por objeto fiscalizar el debido ingreso e inversión de los fondos del Fisco, de la Municipalidades, de la Beneficencia Pública y de los otros servicios que determinen las leyes;

Verificar el examen y juzgamiento de las cuentas que deben rendir las personas o entidades que tengan a su cargo fondos o bienes de esas instituciones y de los demás servicios o entidades sometidas por la ley a su fiscalización, y la inspección de las oficinas correspondientes;

Llevar la contabilidad general de la Nación;

---

<sup>28</sup> Texto Ordenado de la Ley de Contabilidad y Administración Financiera de Uruguay aprobada por Decreto N° 194/-997 de 10 de junio del 1997.

Pronunciarse sobre la constitucionalidad y legalidad de los decretos supremos y de las resoluciones de los Jefes de Servicios, que deben tramitarse por la Contraloría General;

Vigilar el cumplimiento de las disposiciones del Estatuto Administrativo y desempeñar, finalmente, todas las otras funciones que le encomiende esta ley y los demás preceptos vigentes o que se dicten en el futuro, que le den intervención<sup>29</sup>.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de Chile comparado con el nuestro, he de mencionar que su Contraloría General de la República entre otros puntos, es responsable de llevar la contabilidad general de la Nación, tema discutible en cambio en nuestro país el responsable de llevar a cabo la contabilidad es la Dirección Nacional de Contabilidad Pública del Ministerio de Economía y Finanzas, en Cambio la Contraloría General de la República es la responsable de hacer la auditoría a la Cuenta General de la Nación, si ser juez y parte.

Según la Ley de Fiscalización Superior de la Federación de México, señala que la revisión de la Cuenta Pública, está a cargo de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, la cual se apoya para tales efectos, en la Auditoría Superior de la Federación, misma que tiene a su cargo la fiscalización superior de al propia Cuenta Pública y goza de autonomía técnica y de gestión para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, de conformidad con lo establecido en esta ley.

---

<sup>29</sup> Ley de Organización y atribuciones de la Contraloría General de la República de Chile - Ley N° 10.336 actualizada en octubre del 2007.

Son sujetos a fiscalización los Poderes de la Unión (Los Poderes Legislativo, Judicial y Ejecutivo, comprendidas en este último las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, así como la Procuraduría General de la República), los entes públicos federales y las demás entidades fiscalizadas.

La fiscalización superior que realice la Auditoría Superior de la Federación se ejerce de manera posterior a la gestión financiera, tiene carácter externo y por lo tanto se lleva a cabo de manera independiente y autónoma de cualquier otra forma de control o fiscalización interna de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales<sup>30</sup>.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de México comparado con el nuestro, he de mencionar que el modelo de control escogido por este país es distinto al nuestro porque el responsable del control externo es la Auditoría Superior de la Federación.

En el país de Venezuela el control gubernamental está normado en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal<sup>31</sup>, en donde se señala que la Contraloría General de la República es un órgano del Poder Ciudadano, al que corresponde el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como de las operaciones relativas a los mismos, cuyas actuaciones se orientarán

---

<sup>30</sup> Ley de Fiscalización Superior de la Federación de México – de 20 de diciembre del 2000.

<sup>31</sup> Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal – N° 37.347 de 17 de diciembre del 2001 Venezuela.

a la realización de auditorías, inspecciones y cualquier tipo de revisiones fiscales en los organismos y entidades sujetos a control.

La Contraloría, en el ejercicio de sus funciones, verificará la legalidad, exactitud y sinceridad, así como la eficacia, economía, eficiencia, calidad e impacto de las operaciones y de los resultados de la gestión de los organismos y entidades sujetos a control.

Se entiende por Sistema Nacional de Control Fiscal, el conjunto de órganos, estructuras, recursos y procesos que, integrados bajo la rectoría de la Contraloría General de la República interactúan coordinadamente a fin de lograr la unidad de dirección de los sistemas y procedimientos de control que coadyuven al logro de los objetivos generales de los distintos entes y organismos sujetos a esta Ley, así como también al buen funcionamiento de la Administración Pública.

Para ser designado contralor se requiere ser venezolano por nacimiento y sin otra nacionalidad, mayor de treinta (30) años de estado seglar, tener un mínimo de quince (15) años de graduado en alguna de las siguientes profesiones: Derecho, Economía, Contaduría Pública, Administración Comercial o Ciencias Fiscales, y poseer experiencia no menor de diez (10) años en el ejercicio de cargos directivos de control fiscal del sector público.

El Contralor General de República será designado para un período de siete (7) años<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> Artículo 288° de la Constitución Política de Venezuela de 15.Dic.1999

Son órganos del Sistema Nacional de Control Fiscal los que se indican a continuación:

1.- La Contraloría General de la República.

2.- La Contraloría de los Estados, de los Distritos, Distritos Metropolitanos y de los Municipios.

3.- La Contraloría General de la Fuerza Armada Nacional.

4.- Las unidades de auditoría interna de las entidades.

Están sujetos a las disposiciones de la presente Ley y al control, vigilancia y fiscalización de la Contraloría General de la República:

1.- Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Nacional.

2.- Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Estatal.

3.- Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público en los Distritos y Distritos Metropolitanos.

4.- Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Municipal y en las demás entidades locales previstas en la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

5.- Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público en los Territorios Federales y Dependencias Federales.

6.- Los Institutos Autónomos Nacionales, estatales, distritales y municipales.

7.- El Banco Central de Venezuela.

8.- Las universidades públicas.

9.- Las demás personas de Derecho Público nacionales, estatales, distritales y municipales.

10.- Las sociedades de cualquier naturaleza en las cuales las personas a que se refieren los numerales anteriores tengan participación en su capital social, así como las que constituyan con la participación de aquellas.

11.- Las fundaciones y asociaciones civiles y demás instituciones creadas con fondos públicos, o que sean dirigidas por las personas a que se refieren los numerales anteriores o en las cuales tales personas designen sus autoridades, o cuando los aportes presupuestarios o contribuciones efectuados en un ejercicio presupuestario por una o varias de las personas a que se refieren los numerales anteriores representan el 50% o más de su presupuesto.

12.- Las personas naturales o jurídicas que sean contribuyentes o responsables, de conformidad con lo previsto en el Código Orgánico Tributario, o que cualquier forma contraten, negocien o celebren operaciones con cualesquiera de los organismos o entidades mencionadas en los numerales anteriores o que reciban aportes, subsidios, otras transferencias o incentivos fiscales, o en que cualquier forma intervengan en la administración, manejo o custodia de recursos públicos.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de Venezuela comparado con el nuestro, he de mencionar que ellos cuentan con el Sistema de Control Fiscal y cuentan con Contralorías al interior de sus Estados a diferencia de nuestro país, que cuenta con el Sistema Nacional de Control, cuyo ente rector es la Contraloría General de la República que cuenta con 17 Oficinas Regionales de Control, siguientes: Abancay, Arequipa, Ayacucho, Cajamarca, Chiclayo, Cusco, Huancayo, Huánuco, Huaraz, Ica, Iquitos, Lima, Moyobamba, Piura, Puno, Trujillo y Tacna.

Según la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Costa Rica,<sup>33</sup> la Contraloría General de la República es un órgano constitucional fundamental del Estado, auxiliar de la Asamblea Legislativa en el control superior de la Hacienda Pública y rector del sistema de fiscalización que contempla esta Ley.

La Contraloría General de la República ejercerá su competencia sobre todos los entes y órganos que integran la Hacienda Pública.

---

<sup>33</sup> Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Costa Rica –Ley N° 7428 de 04 de Noviembre del 1994.

La Contraloría General de la República tendrá competencia facultativa sobre:

- a) Los entes públicos no estatales de cualquier tipo.
  
- b) Los sujetos privados, que sean custodios o administradores, por cualquier título, de los fondos y actividades públicos que indica esta Ley.
  
- c) Los entes y órganos extranjeros integrados por entes u órganos públicos costarricenses, dominados mayoritariamente por estos, o sujetos a su predominio legal, o cuya dotación patrimonial y financiera esté dada principalmente con fondos públicos costarricenses, aun cuando hayan sido constituidos de conformidad con la legislación extranjera y su domicilio sea en el extranjero. Si se trata de entidades de naturaleza bancaria, aseguradora o financiera, la fiscalización no abarcará sus actividades sustantivas u ordinarias.
  
- d) Las participaciones minoritarias del Estado o de otros entes u órganos públicos, en sociedades mercantiles, nacionales o extranjeras, de conformidad con la presente Ley.
  
- e) Si se trata de entidades de naturaleza bancaria o financiera de las contempladas en este artículo y que sean extranjeras, la competencia facultativa de la Contraloría se ejercerá según los siguientes principios:
  - i) El control se efectuará a posteriori, para verificar el cumplimiento de su propia normativa.

ii) No comprenderá aspectos de la organización administrativa del ente ni de la actividad propia de su giro ordinario.

iii) No les serán aplicables la Ley de Administración Financiera de la República, ni el Reglamento de la Contratación Administrativa; tampoco deberán presentar, a la Contraloría, presupuestos para su aprobación.

iv) El respeto al secreto y a la confidencialidad bancaria, de conformidad con la Constitución Política y con la ley.

v) El respeto al ámbito de competencia de entidades fiscalizadoras o contraloras, a que se encuentren sujetos los entes en sus respectivos países.

vi) Las funciones de fiscalización encomendadas actualmente por ley a otras autoridades fiscalizadoras, las seguirán ejecutando estas, en la materia propia de su competencia.

vii) El respeto a los regímenes de auditoría a los cuales estén sometidos, sin que quepan conflictos de competencia con los jefes de esas entidades extranjeras, en cuanto a las directrices, las normas y los procedimientos de auditoría vigentes en los respectivos países.

viii) El ejercicio de su competencia por parte de la Contraloría no modifica la naturaleza jurídica ni la nacionalidad del ente u órgano.

Se entenderá por sujetos pasivos los que están sometidos a la fiscalización de la Contraloría General de la República, de acuerdo con este artículo.

Los criterios que emita la Contraloría General de la República, en el ámbito de su competencia, serán vinculantes para los sujetos pasivos sometidos a su control o fiscalización.

La Contraloría está a cargo de un Contralor y un Subcontralor. Ambos funcionarios serán nombrados por la Asamblea Legislativa, dos años después de haberse iniciado el período presidencial, para un término de ocho años; pueden ser reelectos indefinidamente, y gozarán de las inmunidades y prerrogativas de los miembros de los Supremos Poderes<sup>34</sup>.

Del análisis efectuado al Marco teórico del control gubernamental del país de Costa Rica comparado con el nuestro, he de mencionar que este indica que la Contraloría General de la República es el rector del Sistema de Fiscalización al igual del país de Colombia que utiliza el mismo término.

Según Giorgio Brosio,<sup>35</sup> señala que el presupuesto es el documento básico para la aplicación de las decisiones colectivas y, por tanto, las decisiones financieras. En efecto, permite a los gobiernos a gastar y cobrar. Su redacción también es indicativo de la política que el gobierno pretende desempeñar en términos de estabilización - el equilibrio entre gastos e ingresos del

---

<sup>34</sup> Artículo 183° de la Constitución Política de Costa Rica de 07.Nov.1949

<sup>35</sup> Giorgio Brosio – Economia e Finanza Pubblica.

presupuesto determina el impacto del sector público sobre el volumen de la actividad económica - en la asignación y distribución. No analizar los aspectos del presupuesto, sino centrar la atención en el proceso de su formación, en particular sobre la interacción entre los poderes legislativo y ejecutivo sobre el poder y la teoría de que un incremento, que ilustra bastante bien la forma en que suelen llevar a cabo la formación y la aprobación del presupuesto.

La segunda cuestión es la eficacia de las producciones. Ilustrar algunas teorías que explican el auge - sobre todo en público - de una amplia evidencia de la ineficiencia. También trataremos de dar algunos consejos sobre cómo atenuar o resolver los problemas de ineficiencia. Incluso el fin de ilustrar el concepto de eficiencia que es mucho espacio en los debates sobre el sector público italiano, pero en la definición de que hay muchas incertidumbres y contradicciones.

La interacción entre el ejecutivo y el legislativo en el proceso presupuestario: la teoría incrementalista.

En los sistemas democráticos, el punto culminante de la definición de la situación financiera y representado cada año por la formación y aprobación del presupuesto, que de un documento contable y de política con la que el Parlamento autoriza al gobierno (o de un ayuntamiento aprueba la junta) para proporcionar los gastos y los ingresos en efectivo.

El hecho de que el presupuesto es un documento de autorización en la ejecución de los gastos y la recaudación de todos los ingresos que se le atribuyen un carácter de gran complejidad y lo convierte en el centro de un intenso intercambio político.

Ciertamente no es inconcebible que todos los fiscales se toman las decisiones, o renovados cada año en el presupuesto. Los legisladores votaron durante el año, ya que las medidas que impliquen gastos y de ingresos. En algunos casos, entonces, las leyes tienen una referencia mapa. Cada año, el presupuesto u entonces debe reunir los compromisos asumidos en ese año y las adoptadas en años anteriores con las que se derivan de la operación normal de la máquina pública, tales como el pago de los sueldos a los funcionarios públicos. También debe establecer la correspondencia entre los que desea que el total de ingresos y gastos.

Para comprender mejor el mecanismo para establecer el presupuesto, tenemos que introducir explícitamente la distinción, que han sido descuidadas, incluidas las funciones de los poderes legislativo y ejecutivo. El presupuesto no es sólo la mediación de las preferencias de los ciudadanos, individualmente o agrupados en los partidos y grupos de presión, realizada por los políticos, sino también el resultado de una compleja interacción entre el poder legislativo y el ejecutivo.

Para nuestros propósitos la formación de los representantes políticos el Legislativo, que es elegido, incluso si están a cargo de un ministerio. La formación de los funcionarios públicos el poder ejecutivo, que debe depender de la primera y, a menudo son nombrados, pero que tienen intereses y objetivos propios, en todo caso, de hecho, en su conjunto garantizar la continuidad de la opinión pública frente a las fluctuaciones de las mayorías políticas La distinción y un poco obligar a los cambios de sistema a sistema. En los Estados Unidos - donde el modelo de formación del presupuesto que presentamos en este capítulo abarca - el Jefe del Ejecutivo es nombrado directamente por el pueblo y, a continuación, nombra a sus ministros. En Italia el Jefe del Ejecutivo y los ministros deben gozar de la confianza del Parlamento, de los que son normalmente parte.

## 2.2.2. Sobre el Sistema de Control Interno

Por primera vez en nuestra historia, el Congreso de la República de nuestro país emitió la Ley de Control Interno de las Entidades del Estado Ley N° 28716, en donde se señala que el Sistema de Control Interno: “Es un conjunto de acciones, actividades planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo la actitud de las autoridades y el personal, organizados e instituidos en cada entidad del Estado, para la consecución de los objetivos del control interno<sup>36</sup>”.

Constituyen sus componentes los siguientes:

- a) El ambiente de control; entendido como el entorno organizacional favorable al ejercicio de prácticas, valores conductas y reglas apropiadas para el funcionamiento del control interno y una gestión escrupulosa;
- b) La evaluación de riesgos; en cuya virtud deben identificarse, analizarse y administrarse los factores o eventos que puedan afectar adversamente el cumplimiento de los fines, metas, objetivos, actividades y operaciones institucionales;
- c) Actividades de control gerencial; son las políticas y procedimientos de control que imparte la dirección, gerencia y los niveles ejecutivos competentes, en relación con las funciones asignadas al personal, a fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos de la entidad.

---

<sup>36</sup> Artículo 3° de Ley de Control Interno de las Entidades del Estado – Ley N° 28716

d) Las actividades de prevención y monitoreo; referidas a las acciones que deben ser adoptadas en el desempeño de las funciones asignadas, a fin de cuidar y asegurar respectivamente, su idoneidad y calidad para la consecución de los objetivos del control interno.

e) Los sistemas de información y comunicación; a través de los cuales el registro, procesamiento, integración y divulgación de la información, con bases de datos y soluciones informáticas accesibles y modernas, sirva efectivamente para dotar de confiabilidad, transparencia y eficiencia a los procesos de gestión y control interno institucional.

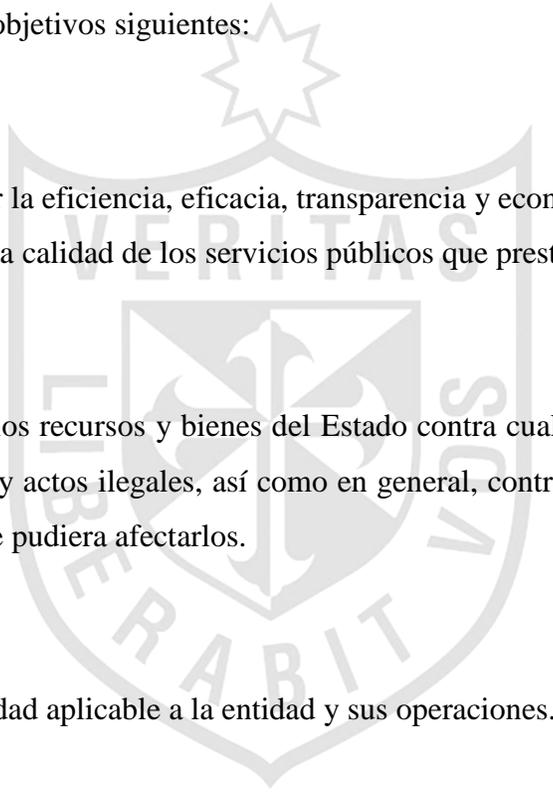
f) El seguimiento de resultados; consistente en la revisión y verificación actualizadas sobre la atención y logros de las medidas de control interno implantadas, incluyendo la implementación de las recomendaciones formuladas en sus informes por los órganos del Sistema Nacional de Control.

g) Los compromisos de mejoramiento; por cuyo mérito los órganos y personal de la administración institucional efectúan autoevaluaciones conducentes al mejor desarrollo del control interno e informan sobre cualquier desviación o deficiencia susceptible de corrección, obligándose a dar cumplimiento a las disposiciones o recomendaciones que se formulen para la mejora u optimización de sus labores.

Forman parte del Sistema de control interno: la administración y el órgano de control institucional, de conformidad con sus respectivos ámbitos de competencia.

El artículo 8° de la presente Ley señala: La inobservancia de la presente Ley, genera responsabilidad administrativa funcional, y da lugar a la imposición de la sanción de acuerdo a la normativa aplicable sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal a que hubiere lugar de ser el caso.

Las entidades del Estado implantan obligatoriamente sistemas de control interno en sus procesos, actividades, recursos, operaciones y actos institucionales, orientando su ejecución al cumplimiento de los objetivos siguientes:

- 
- a) Promover y optimizar la eficiencia, eficacia, transparencia y economía en las operaciones de la entidad, así como la calidad de los servicios públicos que presta.
  - b) Cuidar y resguardar los recursos y bienes del Estado contra cualquier forma de pérdida, deterioro, uso indebido y actos ilegales, así como en general, contra todo hecho irregular o situación perjudicial que pudiera afectarlos.
  - c) Cumplir la normatividad aplicable a la entidad y sus operaciones.
  - d) Garantizar la confiabilidad y oportunidad de la información.
  - e) Fomentar e impulsar la práctica de valores institucionales.

f) Promover el cumplimiento de los funcionarios o servidores públicos de rendir cuenta por los fondos y bienes públicos a su cargo y/o por una misión u objetivo encargado y aceptado.

Son obligaciones del Titular y funcionarios de la entidad, relativas a la implantación y funcionamiento del control interno:

a) Velar por el adecuado cumplimiento de las funciones y actividades de la entidad y del órgano a su cargo, con sujeción a la normativa legal y técnicas aplicables.

b) Organizar, mantener y perfeccionar el sistema y las medidas de control interno, verificando la efectividad y oportunidad de la aplicación, en armonía con sus objetivos, así como efectuar la autoevaluación del control interno, a fin de propender al mantenimiento y mejora continua del control interno.

c) Demostrar y mantener probidad y valores éticos en el desempeño de sus cargos, promoviéndoles en toda la organización.

d) Documentar y divulgar internamente las políticas, normas y procedimientos de gestión y control interno, referidos entre otros aspectos, a:

i. La competencia y responsabilidad de los niveles funcionales encargados de la autorización y aprobación de los actos y operaciones de la entidad.

- ii. La protección y conservación de los bienes y recursos institucionales.
- iii. La ejecución y sustentación de gastos, inversiones, contrataciones y todo tipo de egreso económico en general.
- iv. El establecimiento de los registros correspondientes respecto a las transacciones y operaciones de la entidad, así como a su conciliación.
- v. Los sistemas de procesamiento, uso y control de la información, documentación y comunicaciones institucionales.
- e) Disponer inmediatamente las acciones correctivas pertinentes, ante cualquier evidencia de desviaciones o irregularidades.
- f) Implementar oportunamente las recomendaciones y disposiciones emitidas por la propia entidad (informe autoevaluación), los órganos del Sistema Nacional de Control y otros entes de fiscalización que correspondan.
- g) Emitir las normas específicas aplicables a su entidad, de acuerdo a su naturaleza, estructura y funciones, para la aplicación y/o regulación del control interno en las principales áreas de su actividad administrativa u operativa, propiciando los recursos y apoyo necesarios para su eficaz funcionamiento.

Del análisis crítico efectuado a la Ley de Control Interno de las Entidades del Estado podemos señalar que esta menciona que una estructura de control interno debe estar

conformada por 7 componentes, alejada de los estándares mundiales doctrinarios basados en el famoso informe denominado “COSO” que indica que son 5 los componentes.

Con la finalidad de operativizar la Ley de control interno, se le encargó a la Contraloría General de la República emitir las Normas de Control Interno del Perú<sup>37</sup>, en donde se señala que el sistema de control interno en concordancia con la Ley 28716, “Es un conjunto de acciones, actividades planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo la actitud de las autoridades y el personal, organizados e instituidos en cada entidad del Estado, para la consecución de los objetivos del control interno.

La adecuada implantación y funcionamiento sistémico del control interno en las entidades del Estado, exige que la administración institucional prevea y diseñe apropiadamente una debida organización para el efecto, y promueva niveles de ordenamiento, racionalidad y la aplicación de criterios uniformes que contribuyan a una mejor implementación y evaluación integral.

En tal sentido, se considera que son principios aplicables al sistema de control interno:

(i) El autocontrol.- En cuya virtud todo funcionario y servidor del Estado debe controlar su trabajo, detectar deficiencias o desviaciones y efectuar correctivos para el mejoramiento de sus labores y el logro de los resultados esperados.

---

<sup>37</sup> Normas de Control Interno aprobadas con la R.C. N° 320-2006-CG

(ii) La autorregulación.- Cómo la capacidad institucional para desarrollar las disposiciones, métodos y procedimientos que le permitan cautelar realizar y asegurar la eficacia, eficiencia, transparencia y legalidad de los resultados de sus procesos, actividades u operaciones.

(iii) La autogestión.- Por la cual compete a cada entidad conducir, planificar, ejecutar, coordinar y evaluar las funciones a su cargo con sujeción a la normativa aplicable y objetivos previstos para su cumplimiento.

La organización sistémica del control interno se diseña y establece institucionalmente teniendo en cuenta las responsabilidades de dirección, administración y supervisión de sus componentes funcionales, para lo cual en su estructura se preverán niveles de control estratégico, operativo y de evaluación.

El enfoque moderno establecido por el COSO, la Guía de INTOSAI y la Ley N° 28716, que los componentes de la estructura de control interno se interrelacionan entre sí y comprenden diversos elementos que se integran en el proceso de gestión. Por ello en el presente documento, para fines de la adecuada formalización e implementación de la estructura de control interno en todas las entidades del Estado, se concibe que ésta se organice con base a los siguientes cinco componentes:

1.- Ambiente de control

2.- Evaluación de Riesgos

3.- Actividades de Control gerencial

#### 4.- Información y Comunicación

5.- Supervisión, que agrupa a las actividades de prevención y monitoreo, seguimiento de resultados y compromisos de mejoramiento.

Dichos componentes son los reconocidos internacionalmente por las principales organizaciones mundiales especializadas en materia de control interno y, si bien su denominación y elementos conformantes pueden admitir variantes, su utilización facilita la implantación estandarizada de la estructura de control interno en las entidades del Estado, contribuyendo igualmente a su ordenada, uniforme e integral evaluación por los órganos de control competentes.

En tal sentido, las actividades de prevención y monitoreo, seguimiento de resultados y compromisos de mejoramiento, previstas en los incisos d), f) y g) del artículo 3° de la Ley 28716, en consonancia con su respectivo contenido se encuentran incorporadas en el componente supervisión, denominado comúnmente también como seguimiento o monitoreo.

Las normas de control interno, constituyen lineamientos, criterios, métodos y disposiciones para la aplicación y regulación del control interno en las principales áreas de la actividad administrativa u operativa de las entidades, incluidas las relativas a la gestión financiera, logística, de personal, de obras, de sistemas de información y de valores éticos, entre otras. Se dictan con el propósito de promover una administración adecuada de los recursos públicos en las entidades del Estado.

Los titulares, funcionarios y servidores de cada entidad, según su competencia, son responsables de establecer, mantener, revisar y actualizar la estructura de control interno en función a la naturaleza de sus actividades y volumen de operaciones. Asimismo, es obligación de los titulares, la emisión de las normas específicas aplicables a su entidad, de acuerdo con su naturaleza, estructura, funciones y procesos en armonía con lo establecido en el presente documento.

Las normas de control interno se fundamentan en criterios y prácticas de aceptación general, así como en aquellos lineamientos y estándares de control.

Las Normas de control interno tienen como objetivo propiciar el fortalecimiento de los sistemas de control interno y mejorar la gestión pública, en relación a la protección del patrimonio público y al logro de los objetivos y metas institucionales.

En este contexto, los objetivos de las Normas de control interno son:

- 1.- Servir de marco de referencia en materia de control interno para la emisión de la respectiva normativa institucional, así como para la regulación de los procedimientos administrativos y operativos derivados de la misma.
- 2.- Orientar la formulación de normas específicas para el funcionamiento de los procesos de gestión e información gerencial en las entidades.
- 3.- Orientar y unificar la aplicación del control interno en las entidades.

El control interno es un proceso integral efectuado por el titular, funcionarios y servidores de una entidad, diseñado para enfrentar a los riesgos y para dar seguridad razonable de que, en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

a) promover y optimizar la eficiencia, eficacia, transparencia y economía en las operaciones de la entidad, así como la calidad de los servicios públicos que presta.

b) Cuidar y resguardar los recursos y bienes del Estado contra cualquier forma de pérdida, deterioro, uso indebido y actos ilegales, así como en general, contra todo hecho irregular o situación perjudicial que pudiera afectarlos.

c) Cumplir la normatividad aplicable a la entidad y sus operaciones.

d) Garantizar la confiabilidad y oportunidad de la información.

e) Fomentar e impulsar la práctica de valores institucionales.

f) Promover el cumplimiento de los funcionarios o servidores públicos de rendir cuenta por los fondos y bienes públicos a su cargo y/o por una misión u objetivo encargado y aceptado.

Cómo ya hemos mencionado las Normas de Control interno se encuentran organizadas en cinco (5) componentes y estos a su vez tienen una cantidad de Normas (37 normas) tal como se detalla en los siguientes componentes:

- **AMBIENTE DE CONTROL**, define el establecimiento de un entorno organizacional favorable al ejercicio de buenas prácticas, valores, conductas y reglas apropiadas, para sensibilizar a los miembros de la entidad y generar una cultura de control interno.

Este componente consta de ocho (08) normas aprobadas, las mismas que son el ideal para fortalecer el ambiente de control en las organizaciones, estas son:

1- **Filosofía de la Dirección.**- La filosofía y estilo de la Dirección comprende la conducta y actitudes que deben caracterizar a la gestión de la entidad con respecto del control interno. Debe tender a establecer un ambiente de confianza positivo y de apoyo hacia el control interno, por medio de una actitud abierta hacia el aprendizaje y las innovaciones, la transparencia en la toma de decisiones, una conducta orientada hacia los valores y la ética, así como una clara determinación hacia la medición objetiva del desempeño, entre otros.

2- **Integridad y Valores éticos.**- La integridad y valores éticos del titular, funcionarios y servidores determinan sus preferencias y juicios de valor, los que se traducen en normas de conducta y estilos de gestión. El titular o funcionario designado y demás empleados deben mantener una actitud de apoyo permanente hacia el control interno con base en la integridad y valores éticos establecidos en la entidad.

3- **Administración estratégica.**- Las entidades del estado requieren la formulación sistemática y positivamente correlacionada con los planes estratégicos y objetivos para su

administración y control efectivo, de los cuales se derivan la programación de operaciones y sus metas asociadas, así como su expresión en unidades monetarias del presupuesto anual.

4- **Estructura organizacional.**- El titular o funcionario designado debe desarrollar, aprobar y actualizar la estructura organizativa en el marco de eficiencia y eficacia que mejor contribuya al cumplimiento de sus objetivos y a la consecución de su misión.

5- **Administración de Recursos Humanos.**- Es necesario que el titular o funcionario designado establezca políticas y procedimientos necesarios para asegurar una apropiada planificación y administración de los recursos humanos de la entidad, de manera que se garantice el desarrollo profesional y asegure la transparencia, eficacia y vocación de servicio a la comunidad.

6- **Competencia profesional.**- El titular o funcionario designado debe reconocer como elemento esencial la competencia profesional del personal, acorde con las funciones y responsabilidades asignadas en las entidades del Estado.

7- **Asignación de autoridad y responsabilidad.**- Es necesario asignar claramente al personal sus deberes y responsabilidades, así como establecer relaciones de información, niveles y reglas de autorización, así como los límites de su autoridad.

8- **Órgano de Control Institucional.**- La existencia de actividades de control interno a cargo de la correspondiente unidad orgánica especializada denominada Órgano de Control

Institucional, que debe estar debidamente implementada, contribuye de manera significativa al buen ambiente de control.

- **EVALUACIÓN DE RIESGOS**, abarca el proceso de identificación y análisis de los riesgos a los que está expuesta la entidad para el logro de sus objetivos y la elaboración de una respuesta apropiada a los mismos. La evaluación de riesgos es parte del proceso de administración de riesgos, e incluye: planeamiento, identificación, valoración o análisis, manejo o respuesta y el monitoreo de los riesgos de la entidad.

Este componente cuenta con cuatro (04) normas aprobadas, tales como:

1- **Planeamiento de la Administración de Riesgos.**- Es el proceso de desarrollar y documentar una estrategia clara, organizada e interactiva para identificar y valorar los riesgos que puedan impactar en una entidad impidiendo el logro de los objetivos. Se deben desarrollar planes, métodos de respuesta y monitoreo de cambios, así como un programa para la obtención de los recursos necesarios para definir acciones en respuesta a riesgos.

2- **Identificación de los Riesgos.**- En la identificación de los riesgos se tipifican todos los riesgos que pueden afectar el logro de los objetivos de la entidad debido a factores externos o internos. Los factores externos incluyen factores económicos, medioambientales, políticos, sociales y tecnológicos. Los factores internos reflejan las selecciones que realiza la administración e incluyen la infraestructura, personal, procesos y tecnología.

3- **Valoración de los Riesgos.**- El análisis o valoración del riesgo le permite a la entidad considerar cómo los riesgos potenciales pueden afectar el logro de sus objetivos. Se inicia con un estudio detallado de los temas puntuales sobre riesgos que se hayan decidido evaluar.

El propósito es obtener la suficiente información acerca de las situaciones de riesgo para estimar su probabilidad de ocurrencia, tiempo, respuesta y consecuencias.

4- **Respuesta al Riesgo.**- La administración identifica las opciones de respuesta al riesgo considerando la probabilidad y el impacto en relación con la tolerancia al riesgo y su relación costo-beneficio. La consideración del manejo del riesgo y la selección e implementación de una respuesta son parte integral de la administración de los riesgos.

- **ACTIVIDADES DE CONTROL GERENCIAL**, comprende políticas y procedimientos establecidos para asegurar que se están llevando a cabo las acciones necesarias en la administración de los riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad, contribuyendo a asegurar el cumplimiento de estos.

En este componente está conformado por diez (10) normas aprobadas:

1- **Procedimientos de autorización y aprobación.**- La responsabilidad por cada proceso, actividad o tarea organizacional debe ser claramente definida, especialmente asignada y formalmente comunicada al funcionario respectivo. La ejecución de los procesos, actividades, o tareas debe contar con la autorización y aprobación de los funcionarios con el rango de autoridad respectivo.

2- **Segregación de funciones.**- La segregación de funciones en los cargos o equipos de trabajo debe contribuir a reducir los riesgos de error o fraude en los procesos, actividades o tareas. Es decir, un solo cargo o equipo de trabajo no debe tener el control de todas las etapas clave en un proceso, actividad o tarea.

3- **Evaluación costo - beneficio.**- El diseño e implementación de cualquier actividad o procedimiento de control deben ser precedidos por una evaluación de costo – beneficio considerando como criterios la factibilidad y la conveniencia en relación con el logro de los objetivos, entre otros.

4- **Controles sobre acceso a los recursos o archivos.**- El acceso a los recursos o archivos debe limitarse al personal autorizado que sea responsable por la utilización y custodia de los mismos. La responsabilidad en cuanto a la utilización y custodia debe evidenciarse a través del registro en recibos, inventarios o cualquier otro documento o medio que permita llevar un control efectivo sobre los recursos o archivos.

5- **Verificaciones y conciliaciones.**- Los procesos, actividades o tareas significativos debe ser verificados antes y después de realizarse, así como también deben ser finalmente registrados y clasificados para su revisión posterior.

6- **Evaluación de desempeño.**- Se debe efectuar una evaluación permanente de la gestión tomando como base regular los planes organizacionales y las disposiciones normativas vigentes, para prevenir y corregir cualquier eventual deficiencia o irregularidad que afecte los principios de eficiencia, eficacia, economía y legalidad aplicables.

7- **Rendición de cuentas.**- La entidad, los titulares, funcionarios y servidores públicos están obligados a rendir cuentas por el uso de los recursos y bienes del Estado, el cumplimiento misional y de los objetivos institucionales, así como el logro de los resultados esperados, para cuyo efecto el sistema de control interno establecido deberá brindar la información y el apoyo pertinentes.

**8- Documentación de procesos-actividades y tareas.-** Los procesos, actividades y tareas deben estar debidamente documentados para asegurar su adecuado desarrollo de acuerdo con los estándares establecidos, facilitar la correcta revisión de los mismos y garantizar la trazabilidad de los productos o servicios generados.

**9- Revisión de procesos-actividades y tareas.-** Los procesos, actividades y tareas deben ser periódicamente revisados para asegurar que cumplen con los reglamentos, políticas, procedimientos vigentes y demás requisitos. Este tipo de revisión en una entidad debe ser claramente distinguido del seguimiento del control interno.

**10- Controles de Tecnologías de información y comunicaciones.-** La información de la entidad es provista mediante el uso de Tecnologías de la Información y Comunicaciones (TIC). Las TIC abarcan datos, sistemas de información, tecnología asociada, instalaciones y personal. Las actividades de control de las TIC incluyen controles que garantizan el procesamiento de la información para el cumplimiento misional y de los objetivos de la entidad, debiendo estar diseñados para prevenir, detectar y corregir errores e irregularidades mientras la información fluye a través de los sistemas.

- **INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN,** se entiende por los métodos, procesos, canales, medios y acciones que, con enfoque sistémico y regular, aseguren el flujo de información en todas las direcciones con calidad y oportunidad. Este permite cumplir con las responsabilidades individuales y grupales.

Este componente está conformado por nueve (09) normas aprobadas:

1- **Funciones y características de la información.**- La información es resultado de las actividades operativas, financieras y de control provenientes del interior o exterior de la entidad. Debe transmitir una situación existente en un determinado momento reuniendo las características de confiabilidad, oportunidad y utilidad con la finalidad que el usuario disponga de elementos esenciales en la ejecución de sus tareas operativas o de gestión.

2- **Información y responsabilidad.**- La información debe permitir a los funcionarios y servidores públicos cumplir con sus obligaciones y responsabilidades. Los datos pertinentes deben ser captados, identificados, seleccionados, registrados, estructurados en información y comunicados en tiempo y forma oportuna.

3- **Calidad y suficiencia de la información.**- El titular o funcionario designado debe asegurar la confiabilidad, calidad, suficiencia, pertinencia y oportunidad de la información que se genere y comunique. Para ello se debe diseñar, evaluar e implementar mecanismos necesarios que aseguren las características con las que debe contar toda información útil como parte del sistema de control interno.

4- **Sistemas de información.**- Los sistemas de información diseñados e implementados por la entidad constituyen un instrumento para el establecimiento de las estrategias organizacionales y, por ende, para el logro de los objetivos y las metas. Por ello deberá ajustarse a las características, necesidades y naturaleza de la entidad. De este modo, el sistema de información provee la información como insumo para la toma de decisiones, facilitando y garantizando la transparencia en la rendición de cuentas.

5- **Flexibilidad al cambio.**- Los sistemas de información deben ser revisados periódicamente, y de ser necesario, rediseñados cuando se detecten deficiencias en sus procesos y productos. Cuando la entidad cambie objetivos y metas, estrategia, políticas y

programas de trabajo, entre otros, debe considerarse el impacto en los sistemas de información para adoptar las acciones necesarias.

6- **Archivo institucional.**- El titular o funcionario designado debe establecer y aplicar políticas y procedimientos de archivo adecuados para la preservación y conservación de los documentos e información de acuerdo con su utilidad o por requerimiento técnico o jurídico, tales como los informes y registros contables., administrativos y de gestión, entre otros, incluyendo las fuentes de sustento.

7- **Comunicación interna.**- La comunicación interna es el flujo de mensajes dentro de una red de relaciones interdependientes que fluye hacia abajo, a través de y hacia arriba de la estructura de la entidad, con la finalidad de obtener un mensaje claro y eficaz. Asimismo debe servir de control, motivación y expresión de los usuarios.

8- **Comunicación externa.**- La comunicación externa de la entidad debe orientarse a asegurar que el flujo de mensajes e intercambio de información con los clientes, usuarios y ciudadanía en general, se lleve a cabo de manera segura, correcta y oportuna, generando confianza e imagen positivas a la entidad.

9- **Canales de comunicación.**- Los canales de comunicación son medios diseñados de acuerdo con las necesidades de la entidad y que consideran una mecánica de distribución formal, informal y multidireccional para la difusión de la información. Los canales de comunicación deben asegurar que la información llegue a cada destinatario en la, cantidad, calidad, y oportunidad requeridas para la mejor ejecución de los procesos, actividades y tareas.

- SUPERVISIÓN, el sistema de control interno debe ser objeto de supervisión para valorar la eficacia y calidad de su funcionamiento en el tiempo y permitir su retroalimentación. Para ello la supervisión, identificada también como seguimiento, comprende un conjunto de actividades de autocontrol incorporadas a los procesos y operaciones de la entidad, con fines de mejora y evaluación. Dichas actividades se llevan a cabo mediante la prevención y monitoreo, el seguimiento de resultados y los compromisos de mejoramiento.

En este componente se han considerado seis (06) normas aprobadas:

1- Prevención y monitoreo.- El monitoreo de los procesos y operaciones de la entidad debe permitir conocer oportunamente si éstos se realizan de forma adecuada para el logro de sus objetivos y si en el desempeño de las funciones asignadas se adoptan las acciones de prevención, cumplimiento y corrección necesarias para garantizar la idoneidad y calidad de los mismos.

2- Monitoreo oportuno del control interno.- La implementación de las medidas de control interno sobre los procesos y operaciones de la entidad, debe ser objeto de monitoreo oportuno con el fin de determinar su vigencia, consistencia y calidad, así como para efectuar las modificaciones que sean pertinentes para mantener su eficacia. El monitoreo se realiza mediante el seguimiento continuo o evaluaciones puntuales.

3- Reporte de deficiencias.- Las debilidades y deficiencias detectadas como resultado del proceso de monitoreo deben ser registradas y puestas a disposición de los responsables con el fin de que tomen las acciones necesarias para su corrección.

4- Implantación y Seguimiento de medidas correctivas.- Cuando se detecte o informe sobre errores o deficiencias que constituyan oportunidades de mejora, la entidad deberá adoptar las medidas que resulten más adecuadas para los objetivos y recursos institucionales, efectuándose el seguimiento correspondiente a su implantación y resultados. El seguimiento debe asegurar, asimismo, la adecuada y oportuna implementación de las recomendaciones producto de las observaciones de las acciones de control.

5- Autoevaluación.- Se debe promover y establecer la ejecución periódica de autoevaluaciones sobre la gestión y el control interno de la entidad, por cuyo mérito podrá verificarse el comportamiento institucional e informarse las oportunidades de mejora identificadas. Corresponde a sus órganos y personal competente dar cumplimiento a las disposiciones o recomendaciones derivadas de la respectiva autoevaluación, mediante compromisos de mejoramiento institucional.

6- Evaluaciones Independientes.- Se deben realizar evaluaciones independientes a cargo de los órganos de control competentes para garantizar la valoración y verificación periódica e imparcial del comportamiento del sistema de control interno y del desarrollo de la gestión institucional, identificando las deficiencias y formulando las recomendaciones oportunas para su mejoramiento.

Del análisis crítico efectuado a las Normas de Control Interno aprobadas con la Resolución de Contraloría N° 320-2006-CG, podemos señalar que estas han reglamentado la Ley de Control Interno de las Entidades del Estado y han interpretado de acuerdo a los estándares mundiales doctrinarios basados en el famoso informe denominado “COSO” que los componentes son cinco (5).

Según el Código Marco de Control Interno de las Empresas del Estado<sup>38</sup>, el Sistema de control interno de las empresas del Estado es el conjunto de acciones, actividades, políticas, normas, planes y procedimientos, incluido el entorno y actitudes que desarrollan la dirección y el personal institucional, que es diseñado y organizado en cada empresa para ofrecer seguridad sobre el logro de los objetivos de control interno, así como prevenir, administrar y monitorear los riesgos que las afecten.

Su organización, basada en las recomendaciones del informe COSO y la Guía de INTOSAI, se fundamenta en una estructura basada en cinco componentes funcionales: 1) ambiente de control, 2) evaluación de riesgos, 3) actividades de control, 4) sistemas de información y comunicación y 5) seguimiento.

A fin de proveer de una adecuada conducción, supervisión, coordinación y evaluación al funcionamiento de dichos componentes, contribuyendo adicionalmente a su aplicación estandarizada y uniforme en las empresas del Estado, la estructura de control interno considera los siguientes tres (3) subsistemas o niveles de control interno.

a) Subsistema de control interno estratégico

b) Subsistema de control interno operativo

---

<sup>38</sup> Punto 2.3 del Código Marco de Control Interno de las Empresas del Estado aprobado mediante Acuerdo de Directorio N° 001-2006-/028-FONAFE, publicado en Separata Especial del diario El Peruano el 11.Nov.2006.

### c) Subsistema de control interno de evaluación

Los subsistemas son el primer nivel de desagregación del sistema; los componentes se encuentran en el segundo nivel y por medio de ellos se determinan las partes del subsistema; mientras que en el tercer nivel se encuentran los factores de control interno, definidos como cada una de las partes de los componentes que si bien pueden distinguirse separadamente, se mantienen interconectados con el fin de que el sistema no pierda su propósito.

Cada subsistema administra los componentes y factores de control vinculados que conforman la estructura de control interno institucional y estarán a cargo de los niveles funcionales involucrados de acuerdo a las competencias y responsabilidades asignadas.

El subsistema de control interno estratégico se encarga de los componentes: 1) ambiente de control y 2) evaluación de riesgos.

Los principales factores de control que forman parte del componente Ambiente de Control son:

- Filosofía y estilo de la dirección
- Valores éticos
- Gestión estratégica
- Estructura organizacional
- Asignación de autoridad y responsabilidades

- Competencia personal y profesional
- Desarrollo de potencial humano
- Clima de confianza
- Coordinación de acciones institucionales
- Función del Órgano de Control Institucional

Los factores de control asociados al componente Evaluación de Riesgos son:

- Gestión planificada de riesgos
- Identificación de los riesgos
- Análisis y valoración de los riesgos
- Respuesta al riesgo
- Alertas tempranas

El subsistema de control interno operativo administra los componentes: 3) actividades de control y 4) sistemas de información y comunicación.

Los principales factores de control que forman parte del componente Actividades de Control son:

- Procedimientos de autorización y aprobación
- Controles claves
- Segregación de funciones

- Controles al acceso sobre recursos
- Controles sobre decisiones e información
- Registro, verificación y conciliación
- Revisión de procesos, actividades y objetivos
- Controles de tecnologías de información
- Análisis costo beneficio
- Evaluación de desempeño e indicadores
- Rendición de cuentas y de gestión

Los factores de control que forman parte del componente Sistemas de Información y Comunicación son:

- Obtención y regulación de la información
- Requisitos y finalidad de la información
- Transparencia y fluidez de la información
- Conservación de la información
- Revisión y flexibilidad de los sistemas de información
- Comunicación interna
- Comunicación externa
- Canales de Comunicación

El subsistema de control interno de evaluación tiene a su cargo el componente: 5) Seguimiento o monitoreo.

- Monitoreo continuo
- Seguimiento puntual
- Adopción de acciones correctivas
- Autoevaluación
- Evaluación independiente
- Compromisos de Mejoramiento

En el punto 2.4 de la norma se señala “los siguientes principios constituyen fundamentos que sustentan y orientan el funcionamiento del Sistema de Control Interno de las Empresas del Estado:

a) **Autocontrol:** en cuya virtud cada empresa del Estado y sus niveles funcionales poseen la capacidad competente y necesaria para controlar su trabajo, detectar deficiencias u oportunidades de mejora y efectuar correctivos para el adecuado cumplimiento de las metas y resultados esperados; de modo que la ejecución de los procesos, actividades y operaciones a su cargo, se desarrollen con armonía y sujeción a las políticas, normativa y procedimientos correspondientes.

b) **Autorregulación:** consistente en la capacidad institucional de cada empresa del Estado para diseñar y aplicar en sus organizaciones, los métodos, herramientas y procedimientos que le sean necesarios, con base en la normativa legal o administrativa vigente; de tal forma que permitan el apropiado establecimiento, desarrollo e implementación del sistema de control interno bajo estándares de integridad, eficiencia y transparencia en el ejercicio de las funciones y responsabilidades que le conciernen.

c) **Autogestión:** por la cual cada empresa del Estado tiene la capacidad e independencia técnica para conducir, coordinar, aplicar y evaluar, de manera efectiva y razonada, las estrategias, funciones y competencias de orden administrativo y operativo que le han sido encargadas legalmente para el cumplimiento de su misión y fines empresariales.

Del análisis crítico efectuado al Código Marco de Control Interno de las Empresas del Estado peruano podemos señalar que esta menciona que la estructura de control interno debe estar conformada por cinco (5) componentes, de acuerdo a las Normas de control interno, sin embargo señalan que estas están subdivididas en tres (3) subsistemas de acuerdo al Modelo MECI de Colombia.

En nuestro vecino país de Colombia, han implementado el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano – MECI 1000:2005<sup>39</sup>, en donde se señala que el Sistema de control interno es un conjunto de elementos interrelacionados, donde intervienen todos los servidores de la entidad y le permite estar siempre atentos a las condiciones de satisfacción de los compromisos contraídos con la ciudadanía, garantiza la coordinación de las acciones y la fluidez de la información y comunicación, y anticipa y corrige, de manera oportuna, las debilidades que se presentan en el quehacer institucional.

El propósito esencial del MECI es orientar a las entidades hacia el cumplimiento de sus objetivos y la contribución de éstos a los fines esenciales del Estado, para lo cual se estructura

---

<sup>39</sup> Publicación financiada por el gobierno de los Estados Unidos, a través de su Agencia para el Desarrollo Internacional – USAID, mediante su Programa de Eficiencia y Rendición de Cuentas en Colombia. El texto de los materiales es responsabilidad del Departamento Administrativo de la Función Pública – DAFP de Marzo de 2006.

en tres grandes subsistemas, desagregados en sus respectivos componentes y elementos de control:

- **Subsistema de Control Estratégico:** agrupa y correlaciona los parámetros de control que orientan la entidad hacia el cumplimiento de su visión, misión, objetivos, principios, metas y políticas.

Este subsistema está conformado por los componentes: 1) Ambiente de control; 2) Direccionamiento Estratégico; 3) administración de Riesgos.

Los elementos del componente Ambiente de Control son:

- Acuerdos, compromisos o protocolos éticos
- Desarrollo del talento humano
- Estilo de Dirección

Los elementos del componente Direccionamiento Estratégico son:

- Planes y programas
- Modelo de operación por procesos
- Estructura organizacional

Los elementos del componente Administración de Riesgos son:

- Contexto estratégico
- Identificación de riesgos
- Análisis de riesgos
- Valoración de riesgos
- Políticas de administración de riesgos
  
- **Subsistema de Control de Gestión:** reúne e interrelaciona los parámetros de control de los aspectos que permiten el desarrollo de la gestión: planes, programas, procesos, actividades, procedimientos, recursos, información y medios de comunicación.

Los elementos del componente Actividades de Control son:

- Políticas de operación
- Procedimientos
- Controles
- Indicadores
- Manual de procedimientos

Los elementos del componente Información son:

- Información primaria
- Información secundaria

- Sistemas de información

Los elementos del componente Comunicación Pública son:

- Comunicación organizacional
- Comunicación informativa
- Medios de comunicación
- **Subsistema de Control de Evaluación:** agrupa los parámetros que garantizan la variación permanente de los resultados de la entidad, a través de sus diferentes mecanismos de verificación y evaluación.

Los elementos del componente Autoevaluación son:

- Autoevaluación de control
- Autoevaluación de gestión

Los elementos del componente Evaluación Independiente son:

- Evaluación independiente al Sistema de control interno
- Auditoría interna

Los elementos del componente Planes de Mejoramiento son:

- Plan de mejoramiento institucional
- Plan de mejoramiento por procesos
- Plan de mejoramiento individual

La sensibilización de todos los servidores públicos debe ser una actividad previa al proceso de diseño e implementación, así como la capacitación al Equipo MECI en la estructura y funcionalidad y beneficios de aplicar el Modelo en las entidades.

Del análisis crítico efectuado al Modelo Estándar de Control Interno del Estado colombiano podemos destacar que ellos consideran a la Sensibilización de todos los servidores públicos como una actividad previa para implementar con éxito el Sistema de Control Interno.

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI han emitido la Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público – INTOSAI 2004, mediante la cual el control interno es un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones.
- Cumplimiento de los objetivos de responsabilidad.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

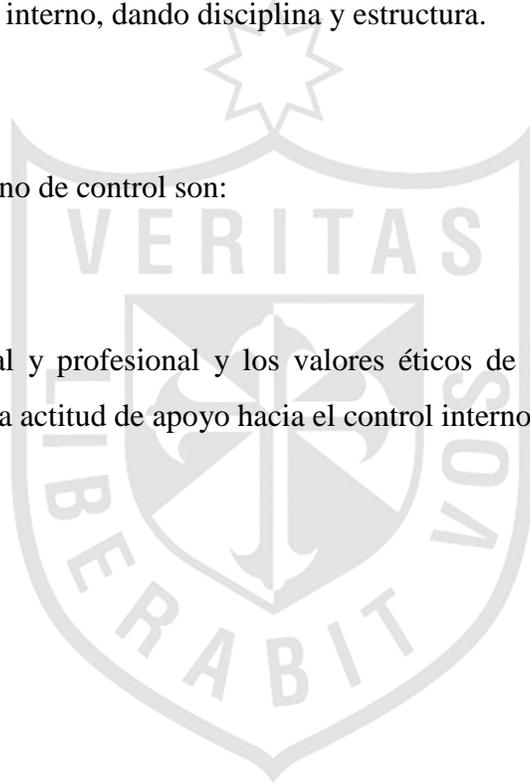
- Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño.

El control interno comprende cinco componentes interrelacionados:

1. El Entorno de Control, establece el tono de una organización, teniendo influencia en la conciencia que tenga el personal sobre el control. Es el fundamento para todos los componentes de control interno, dando disciplina y estructura.

Los elementos del entorno de control son:

- La integridad personal y profesional y los valores éticos de la gerencia y el resto del personal, incluyendo una actitud de apoyo hacia el control interno todo el tiempo a través de la organización.
- Competencia.
- El “tono de los superiores” (es decir la filosofía de la dirección y el estilo gerencial).
- Estructura organizacional.
- Políticas y prácticas de recursos humanos.



2. La Evaluación de Riesgo, es el proceso de identificación y análisis de los riesgos relevantes para el logro de los objetivos de la entidad y para determinar una respuesta apropiada.

Implica:

- Identificación del riesgo; relacionado con los objetivos de la entidad, comprensión e incluye riesgos debidos a factores externos e internos, tanto a nivel de la entidad como de sus actividades.

- Valoración del riesgo; estimación de la importancia del riesgo, y valoración de la probabilidad que el riesgo ocurra.

- Evaluación de la tolerancia al riesgo de la organización.

- Desarrollo de respuestas, cuatro tipos de respuesta al riesgo deben ser considerados: transferencia, tolerancia, tratamiento o eliminación. Entre ellos, el tratamiento del riesgo es el más relevante para esta guía porque un control interno efectivo es el mejor mecanismo para tratar el riesgo. Los controles apropiados involucrados pueden ser de detección o de prevención.

3. Actividades de Control, son políticas y procedimientos establecidos para disminuir los riesgos y lograr los objetivos de la entidad.

Para ser efectivas, las actividades de control deben ser apropiadas, funcionar consistentemente de acuerdo a un plan a lo largo de un período, y tener un costo adecuado, que comprenda muchos aspectos, ser razonables y estar relacionadas directamente con los objetivos del control.

Las actividades de control se dan en toda la organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Incluyen una gama de actividades de control de detección y prevención tan diversas como por ejemplo:

- Procedimientos de autorización y aprobación.
- Segregación de funciones (autorización, procesamiento, archivo, revisión).
- Controles sobre el acceso a recursos y archivos.
- Verificaciones.
- Conciliaciones.
- Revisión de desempeño operativo.
- Revisión de operaciones, procesos y actividades.

- Supervisión (asignaciones, revisiones y aprobaciones, dirección y capacitación).

Las entidades deben alcanzar un balance adecuado entre la detección y la prevención en las actividades de control.

Las acciones correctivas son un complemento necesario para las actividades de control en la búsqueda del logro de los objetivos.

4. Información y Comunicación, son esenciales para ejecutar todos los objetivos del control interno.

**Información:**

Una precondition para que la información de transacciones y hechos sea confiable y relevante, es archivarla rápidamente y clasificarla correctamente. La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada de una manera y en cierto límite de tiempo que permita que el personal lleve a cabo su control interno y sus otras responsabilidades (comunicación puntual a la gente adecuada). Por tal motivo, el sistema de control interno como tal y todas las transacciones y eventos significativos deben estar apropiadamente documentados.

Los sistemas de información producen reportes que contienen información operacional, financiera y no financiera, información relacionada con el cumplimiento y que hace posible

que las operaciones se lleven a cabo y se controlen. La misma no sólo tiene que ver con datos generados internamente, sino con información sobre eventos externos, actividades y condiciones necesarias que permite la toma de decisiones y el reporte.

La habilidad de la gerencia para tomar decisiones apropiadas es afectada por la calidad de la información, lo que implica que ésta debería ser apropiada, puntual, actual, exacta y asequible.

### **Comunicación**

La comunicación efectiva debe fluir hacia abajo, a través de y hacia arriba de la organización, tocando todos los componentes y la estructura entera.

Todo el personal debe recibir un mensaje claro de la gerencia superior sobre la seriedad con la que deben tomarse las responsabilidades. Es necesario que entiendan su propio rol en el sistema de control interno, al igual que la manera en la que sus actividades individuales se relacionan con el trabajo de los demás.

También se necesita que haya comunicación efectiva con las partes externas.

5. Seguimiento, los sistemas de control interno deben ser objeto de seguimiento para valorar la calidad de la actuación del sistema en el tiempo. El seguimiento se logra a través de actividades rutinarias, evaluaciones puntuales o la combinación de ambas.

Seguimiento continuo.

El seguimiento continuo de control interno está construido dentro de las operaciones normales y recurrentes de la entidad. Incluye la administración y actividades de supervisión y otras acciones que el personal ejecuta al cumplir con sus obligaciones.

Las actividades de seguimiento continuo cubren cada uno de los componentes de control interno e involucran acciones contra los sistemas de control interno irregulares, antiéticos, antieconómicos, ineficientes e ineficaces.

Evaluaciones puntuales

El rango y frecuencia de las evaluaciones puntuales dependerá en primer lugar de la valoración de riesgos y de la efectividad de los procedimientos permanentes de seguimiento.

Las evaluaciones puntuales cubren la evaluación de la efectividad del sistema de control interno y aseguran que el control interno logre los resultados deseados basándose en métodos predefinidos y procedimientos. Las deficiencias de control interno deben ser reportadas al nivel adecuado de la gerencia.

El seguimiento debe asegurar que los hallazgos de auditoría y las recomendaciones sean adecuados y oportunamente resueltos.

## **Roles y Responsabilidades**

Todos en una organización tienen responsabilidad por el control interno.

**Gerentes.-** Son los responsables directos por todas las actividades de una organización, incluyendo el diseño, la implantación, la supervisión del funcionamiento correcto, el mantenimiento y la documentación del sistema de control interno. Sus responsabilidades varían de acuerdo a su función en la organización y las características de la organización.

**Audidores Internos.-** Examinan y contribuyen a la continua efectividad del sistema de control interno a través de sus evaluaciones y recomendaciones y por lo tanto desempeñan un papel importante en un control interno efectivo. Sin embargo, no tienen una responsabilidad general primaria sobre el diseño, puesta en marcha, mantenimiento y documentación del control interno.

**Miembros del personal.-** También contribuyen al control interno. El control interno es parte implícita y explícita de las funciones de cada uno. Todos los miembros del personal juegan un rol al efectuar el control y deben ser responsables por reportar problemas de operaciones, de no cumplimiento al código de conducta o de violaciones a la política.

Las partes externas también juegan un rol importante en el proceso de control interno. Pueden contribuir a que la organización alcance sus objetivos, o pueden proveer información útil para efectuar el control interno. De cualquier modo, no son responsables del diseño, puesta en marcha, funcionamiento adecuado, mantenimiento o documentación del sistema de control interno.

Entidades Fiscalizadoras Superiores EFS.- Fortalecen y apoyan la implantación de control interno efectivo en el gobierno. La evaluación del control interno es esencial para el cumplimiento de las EFS, las auditorías financieras y operativas, mismas que comunican sus hallazgos y recomendaciones a los interesados.

Audidores externos.- Auditan algunas organizaciones gubernamentales en algunos países. Ellos y sus cuerpos de profesionales deben asesorar y dar recomendaciones de control interno.

Legisladores y reguladores.- Establecen las reglas y directivas relacionadas con el control interno. Deben contribuir a la comprensión común del control interno.

Otras partes.- Interactúan con la organización (beneficiarios, proveedores, etc.) y proveen información relacionada con el logro de los objetivos<sup>40</sup>.

Del análisis crítico efectuado a la Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público emitidas por la INTOSAI podemos destacar que ellos señalan que las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben de Fortalecer y apoyar la implantación de control interno efectivo en el gobierno.

---

<sup>40</sup> INTOSAI, Guía para las normas de Control Interno del Sector Público.

En Venezuela según la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal de Venezuela, el control interno es un sistema que comprende el plan de organización, las políticas, normas, así como los métodos y procedimientos adoptados dentro de un ente u organismo sujeto a esta Ley, para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia, economía y calidad de sus operaciones, estimular la observación de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de su misión, objetivos y metas.

Corresponde a las máximas autoridades jerárquicas de cada ente la responsabilidad de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y fines del ente.

Los gerentes, jefes o autoridades administrativas de cada departamento, sección o cuadro organizativo específico deberán ejercer vigilancia sobre el cumplimiento de las normas constitucionales y legales, de los planes y políticas y de los instrumentos de control interno , sobre las operaciones y actividades realizadas por las unidades administrativas y servidores de las mismas, bajo su directa supervisión<sup>41</sup>.

Del análisis crítico efectuado a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal de Venezuela podemos destacar que ellos señalan que corresponde a las máximas autoridades jerárquicas de cada ente la responsabilidad de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno, el cual debe ser adecuado a la naturaleza, estructura y fines del ente.

---

<sup>41</sup> Artículos 35° al 39° de Ley N° 59 – Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial, páginas 321,798.

Según la Sindicatura General de la Nación de Argentina, el control interno es un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de los objetivos incluidos en las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de las operaciones financieras
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas

Completan la definición algunos conceptos fundamentales:

El control interno es un proceso, es decir, un medio para alcanzar un fin y no un fin en sí mismo.

Lo llevan a cabo las personas que actúan en todos los niveles, no se trata solamente de manuales de organización y procedimientos.

Sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la conducción.

Está pensado para facilitar la consecución de objetivos en una o más de las categorías señaladas las que, al mismo tiempo, suelen tener puntos en común.

Al hablarse del control interno como un proceso, se hace referencia a una cadena de acciones extendida a todas las actividades, inherentes a la gestión e integrados a los demás procesos básicos de la misma: planificación, ejecución y supervisión. Tales acciones se hallan incorporadas (no añadidas) a la infraestructura de la entidad, para influir en el cumplimiento de sus objetivos y apoyar sus iniciativas de calidad.

Las Normas Generales de Control Interno Argentinas están basadas en el marco integrado de control que plantea el informe COSO que consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

1.- El Ambiente de control, define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son por lo tanto determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

Los principales factores del ambiente de control son:

- La filosofía y estilo de la dirección y la gerencia.
  
- La estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales y procedimientos.
  
- La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.

- Las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal.

- El grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.

- En las organizaciones que lo justifiquen, la existencia de consejos de administración y comités de auditoría con suficiente grado de independencia y calificación profesional.

2.- Evaluación de Riesgos, el control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes 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 a nivel de la organización (internos y externos) como de la actividad.

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.

3.- 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.

La gama que se expone a continuación muestra la amplitud abarcativa 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, recálculos, análisis de consistencia, prenumeraciones.

- Controles físicos patrimoniales: arqueos, conciliaciones y 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 capacitada y anticipativa desde el control.

4.- Información y Comunicación, así como es necesario que todos los agentes conozcan el papel que les corresponde desempeñar en la organización (funciones, responsabilidades), es imprescindible que cuenten con la información periódica y oportuna que deben manejar para orientar sus acciones en consonancia con los demás, hacia el mejor logro de los objetivos.

Además de una buena comunicación interna, es importante una eficaz comunicación externa que favorezca el flujo de toda la información necesaria, y en ambos casos importa contar con medios eficaces, dentro de los cuales tan importantes como los manuales de políticas, memorias, difusión institucional, canales formales e informales, resulta la actitud que asume la dirección en el trato con sus subordinados. Una entidad con una historia basada en la integridad y una sólida cultura de control no tendrá dificultades de comunicación. Una acción vale más que mil palabras.

5.- Supervisión, incumbe a la dirección la existencia de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica para mantenerla en un nivel adecuado. Procede la evaluación de las actividades de control de los sistemas a través del

tiempo, pues toda organización tiene áreas donde los mismos están en desarrollo, necesitan ser reforzados o se impone directamente su reemplazo debido a que perdieron su eficacia o resultaron inaplicables. Las causas pueden encontrarse en los cambios internos y externos a la gestión que, al variar las circunstancias, generan nuevos riesgos a afrontar<sup>42</sup>.

Del análisis crítico efectuado a lo manifestado por la Sindicatura General de la Nación Argentina podemos señalar que su Sistema de Control interno esta basado en el enfoque COSO, es decir que cuenta con los cinco (5) componentes establecidos y reconocidos mundialmente.

Según Jesús Hidalgo Ortega<sup>43</sup>, un sistema de control interno consiste en el plan de organización y todas las medidas y métodos coordinados dentro de una entidad con fines de: (1) proteger los activos; (2) evitar desembolsos no autorizados; (3) evitar el uso impropio de recursos; (4) evitar en incurrir en obligaciones impropias; (5) asegurar la exactitud y confiabilidad de los datos financieros y administrativos, (6) evaluar las eficiencias administrativas; y (7) medir la observación a la política prescrita por la administración. Este “sistema” en realidad se encuentra integrado en todos los sistemas administrativos de apoyo.

Un sistema sólido de control interno es de primordial importancia para una administración adecuada. Muchas entidades operan con poco o ningún control interno debido a la falta de conocimiento o a veces a una economía mal entendida. El examen del sistema de control

---

<sup>42</sup> SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN, Normas generales de Control Interno aprobadas mediante la Resolución N° 107/98 de la Sindicatura General de la Nación el 10 de Noviembre de 1998.

<sup>43</sup> JESÚS HIDALGO ORTEGA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS p.273- 275.

interno es una parte significativa de la auditoría y las recomendaciones sobre mejoras en el sistema de control interno son productos importantes de la auditoría.

En el sentido más amplio, el control interno es el sistema por el cual se hace efectiva la administración de una entidad.

El control interno puede ser de naturaleza financiera y administrativa.

El control interno administrativo atañe a las actividades que no son directamente de naturaleza financiera, por ejemplo los controles e informes diarios o semanales sobre actividades o labores del personal. El control interno financiero atañe a las operaciones financieras, por ejemplo los arqueos diarios o semanales de fondos de caja chica. Sin embargo ambos están muy relacionados. Se ha descrito el control interno financiero como un sistema en el cual la contabilidad y el trabajo de una persona está verificado por otra, sin duplicidad de funciones pero en realidad esto es sólo una parte del control interno financiero como veremos en este punto.

El control interno es una función de la administración de cada empresa o institución. Con el crecimiento de las empresas e instituciones y las complejidades de sus operaciones ha sido imperativo que los administradores implanten controles preventivos sobre las actividades empresariales e institucionales.

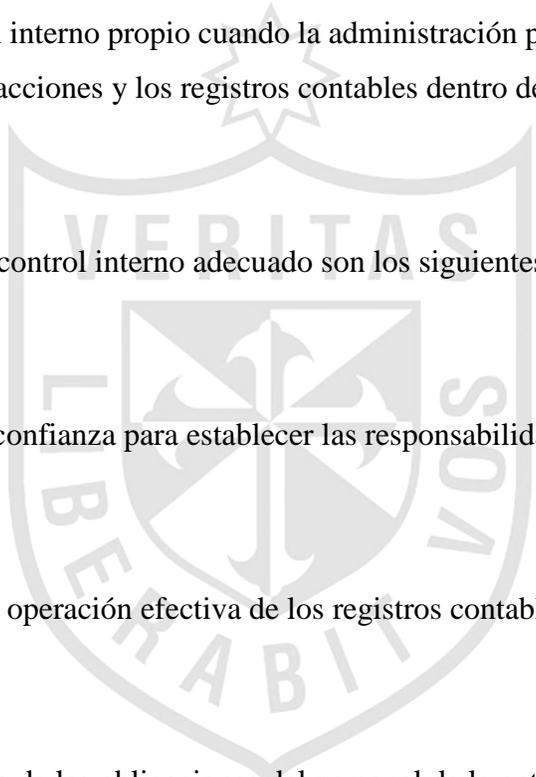
El resguardo de los recursos y el evitar o dar a luz errores o fraudes es responsabilidad primordial de los administradores o funcionarios de las empresas o instituciones encargados

de la administración. El mantener un sistema adecuado de control interno es indispensable para cumplir con esta responsabilidad.

La ausencia o ineficacia de un sistema de control interno es un signo de una administración débil e inadecuada.

Se ha logrado un control interno propio cuando la administración puede confiar en una auto-verificación de las transacciones y los registros contables dentro del sistema financiero.

Los fundamentos de un control interno adecuado son los siguientes:

- 
- a) Un método digno de confianza para establecer las responsabilidades financieras.
  - b) El plan adecuado y la operación efectiva de los registros contables y financieros.
  - c) La separación efectiva de las obligaciones del personal de la entidad.

Los objetivos del control interno son:

- 1.- Obtener información financiera correcta y segura.

2.- Proteger los recursos empresariales e institucionales.

3.- Fomentar la eficiencia de operación.

4.- Lograr metas y objetivos planificados por la entidad.

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por Jesús Hidalgo Ortega destacamos que la ausencia o ineficacia de un sistema de control interno es un signo de una administración débil e inadecuada.

Según Grinaker y Barr, un sistema de control interno en su más amplia expresión, comprende los procedimientos por los cuales la administración de una empresa controla sus recursos. Estos procedimientos están ideados para descubrir errores, desperdicios, ineficacia, desviación de políticas establecidas, y fraude. Sin embargo, téngase presente que el sistema no puede impedir tales sucesos, sólo puede asegurar su pronto descubrimiento. Por lo tanto, la esperanza del descubrimiento lo hace servir como un incentivo para el mantenimiento eficiente de las operaciones y para la adhesión a las políticas administrativas, y como un factor disuasivo de la mala administración.

Sobre la revisión del sistema de control interno por el auditor, indican que puede enfocarse en una gran variedad de procedimientos. Cada uno tiene sus ventajas y desventajas; por lo tanto, en el análisis final, el método a aplicarse se dejará a la preferencia individual del auditor. Los enfoques más comunes en la revisión del sistema de control interno, implican el uso de un cuestionario, la preparación de un memorándum, o la combinación de ambos.

El enfoque por medio del cuestionario, implica una serie de preguntas dirigidas al área de control que se revisa. Por lo general, las preguntas se contestan “sí” o “no”, siendo una respuesta “no” desfavorable. Por cada respuesta desfavorable, la mayoría de tales cuestionarios requieren de una explicación por escrito. Esta aclaración puede incluir ya sea (1) una descripción de la extensión de los procedimientos de auditoría empleados para compensar la deficiencia de control o (2) una explicación del porqué no fue necesaria la extensión de los procedimientos de auditoría. Las ventajas del cuestionario, son la facilidad con que puede completarse y la seguridad de cubrirlo en forma total, preparado mediante una lista completa de preguntas. El cuestionario también tiene algunas desventajas. Primero, un cuestionario general no puede cubrir todas las circunstancias; tiempo valioso se emplea a menudo en explicaciones del porqué ciertas preguntas no son aplicables al caso en cuestión. Otra desventaja del cuestionario es la tendencia a aceptar respuestas favorables cuando un examen o estudio más profundo podría revelar la existencia de una situación desfavorable.

El memorándum tiene dos importantes ventajas. En primer lugar, el memorándum está diseñado para explicar los controles precisos aplicables al caso en particular. En segundo lugar, la preparación de un memorándum por lo general requiere de un análisis más profundo, por lo tanto, elimina la tendencia hacia una revisión superficial la cual puede ser alentada por medio del cuestionario. El memorándum también tiene sus desventajas. En primer lugar, sin una lista, puede pasarse por alto aspectos importantes del control interno. Además, la preparación de un memorándum puede ser una tarea que consume un tiempo que en realidad no esté plenamente justificado, en particular en casos en donde rápidamente se convierta en obsoleto.

Aún cuando exista alguna validez sobre los argumentos en pro y en contra tanto para el cuestionario como para el memorándum, se pueden obtener buenos resultados tanto de uno como de otro si se emplean con reflexión y cuidado. La descripción completa de procedimientos específicos proporcionados por el memorándum, sirve de gran ayuda al auditor en el diseño de sus pruebas, particularmente en la primera auditoría. Mediante una

cuidadosa preparación, puede formularse el memorándum para facilitar futuras reformas. En la preparación del memorándum se puede emplear un cuestionario como una lista de preguntas para evitar pasar por alto asuntos importantes. Para futuros trabajos, se puede emplear un cuestionario para poner al día el memorándum<sup>44</sup>.

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por Grinaker y Barr destacamos que “un sistema de control interno no puede impedir errores, desperdicios, ineficacia, desviación de políticas establecidas y fraude; sólo puede asegurar su pronto descubrimiento”. Es por eso que el funcionario público debe de ser competente y debe estar entrenado para ejecutar el control gubernamental de manera previa, simultánea y posterior.

Según Walter Meiggs, el significado es el siguiente: “Un sistema de control interno consiste en todas las medidas empleadas por una empresa con la finalidad de: 1) proteger sus recursos contra pérdida, fraude o ineficiencia; 2) promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables y de operación; 3) apoyar y medir el cumplimiento de la empresa; y 4) juzgar la eficiencia de operación en todas las divisiones de la compañía.

El amplio alcance de esta definición indica que el control interno es mucho más que un instrumento dedicado a la prevención de fraudes o al descubrimiento de errores accidentales en el proceso contable; constituye una ayuda indispensable para una eficiente administración, particularmente en empresas en grande escala. Algunas autoridades llegan tan lejos en la extensión del significado de control interno, que llegan a incluir en él todos los procedimientos y prácticas tendientes a incrementar la eficiencia en las operaciones. Tal

---

<sup>44</sup> GRINAKER ROBERT y BEN BARR AUDITORIA p.81, 99-100.

parece, sin embargo, que una definición a ese extremo amplia, haría perder la claridad y precisión normalmente asociados al uso de los términos técnicos<sup>45</sup>”.

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por Walter Meiggs destacamos que el sistema de control interno constituye una ayuda indispensable para una eficiente administración, particularmente en organizaciones de gran envergadura.

Alvin Arens y James Loebbecke, manifiestan que existen tres conceptos importantes en el estudio de la estructura del control interno y la evaluación del riesgo de control:

Primero, “Responsabilidad de la Administración”. La administración, y no el auditor, establece y conserva los controles de la entidad. Este concepto es consistente con el requerimiento que la administración, y no el auditor, sea responsable de la preparación de los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Segundo, “Garantía Razonable”. Una compañía o entidad debe desarrollar una estructura de control interno que proporcione una garantía razonable, pero no absoluta, que los estados financieros se presentan con razonabilidad. Las estructuras de control interno las desarrolla la dirección después de considerar tanto los costos como los beneficios de los controles. A menudo la administración no está dispuesta a instrumentar un sistema ideal dado que los costos son muy altos. Por ejemplo, no es razonable esperar que la administración de una compañía pequeña contrate a varias personas adicionales para el departamento de contabilidad a fin de lograr una pequeña mejoría en la confiabilidad de los datos contables.

---

<sup>45</sup> MEIGS, Walter. PRINCIPIOS DE AUDITORÍA, p.105

A menudo es menos caro solicitar a los auditores que hagan una auditoría más detallada que el incurrir en mayores costos de control interno.

Y tercero “Limitaciones inherentes”. Una estructura de control interno no puede considerarse como totalmente eficaz, independiente del cuidado que se tenga en su diseño e instrumentación. Aún cuando el personal de sistemas desarrolla un sistema ideal, su eficacia depende de la competencia y confiabilidad de la gente que lo utilice. Por ejemplo, supongamos que se desarrolla con cuidado un procedimiento para el conteo de inventarios y se requieren dos empleados para hacer el conteo cada uno por su lado. Si ninguno de los empleados entiende las instrucciones o si ambos no tienen cuidado al hacer el conteo del inventario probablemente estará equivocado. Aún cuando el conteo esté correcto, la dirección podría pasar por alto el procedimiento de instruir a un empleado para que aumente el conteo a fin de mejorar las ganancias reportadas. De igual forma, los empleados podrían decidir exagerar las cuentas en forma intencional a fin de cubrir un robo de inventario por uno de ellos o ambos. Cuando uno o más empleados roban activos o cometen errores en los registros recibe el nombre de colusión.

Debido a estas limitaciones inherentes de los controles y que los auditores no tienen una garantía más razonable de su eficacia, existe casi siempre cierto nivel de riesgo de control superior a cero. Por lo tanto, incluso con la estructura de control interno mejor diseñada, el auditor debe conseguir hechos de auditoría además de probar los controles para cada cuenta importante de los estados financieros.

Asimismo, manifiestan que la estructura de control interno de una compañía o entidad incluye cinco categorías de políticas y procedimientos que la dirección diseña e instrumenta para proporcionar garantía razonable que se alcanzarán los objetivos de control de la

administración. Estos reciben el nombre de componentes de la estructura de control interno y son<sup>46</sup>:

El ambiente de control

Evaluación del riesgo por parte de la administración.

La información contable y el sistema de comunicación.

Actividades de control.

Monitoreo.

<b>ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO</b>		
<b>Componentes</b>	<b>Descripción del componente</b>	<b>Sub componente</b>
<b>Ambiente de control</b>	Acciones, políticas y procedimientos que reflejan la actitud general de la alta administración, los directores y los propietarios de una entidad sobre el control y su importancia	<ul style="list-style-type: none"><li>- Integridad y valores éticos.</li><li>- Compromiso con la competencia.</li><li>- Filosofía y estilo operativo de la dirección.</li><li>- Estructura organizacional.</li><li>- Consejo directivo o comité de auditoría.</li><li>- Asignación de la autoridad y responsabilidad.</li><li>- Políticas y prácticas de RR.HH.</li></ul>

<sup>46</sup> ARENS, Alvin y LOEBBECKE, James, AUDITORÍA UN ENFOQUE INTEGRAL p.305.

<b>Riesgo de evaluación de la administración.</b>	Identificación y análisis por parte de la administración de riesgos pertinentes a la preparación de estados financieros de conformidad con los PCGA.	Afirmaciones de la administración que deben ser satisfechas. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Existencia u ocurrencia.</li> <li>- Integridad</li> <li>- Valuación o asignación.</li> <li>- Derechos y obligaciones.</li> <li>- Presentación y revelación.</li> </ul>
<b>Información contable y sistema de comunicación</b>	Métodos empleados para identificar, reunir, clasificar, registrar e informar sobre las operaciones de una entidad para conservar la contabilidad de activos relacionados.	Objetivos de auditoría relacionados con operaciones que deben satisfacerse. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Existencia</li> <li>- Integridad</li> <li>- Precisión</li> <li>- Clasificación</li> <li>- Oportunidad</li> <li>- Asentamiento y resumen.</li> </ul>
<b>Actividades de control</b>	Políticas y procedimientos que la administración ha establecido para cumplir con sus objetivos de informes financieros.	Categorías de actividades de control. <ul style="list-style-type: none"> <li>- Separación adecuada de deberes.</li> <li>- Separación adecuada de operaciones y actividades.</li> <li>- Documentos y archivos adecuados</li> <li>- Control físico sobre los activos y archivos.</li> <li>- Verificaciones independientes sobre el desempeño.</li> </ul>
<b>Monitoreo</b>	Evaluación continua y periódica por parte de la administración de la eficacia del diseño y funcionamiento de la estructura de control interno para determinar si está funcionando de acuerdo a su objetivo y modificarla cuando sea necesario.	La información para evaluación y modificación proviene de varias fuentes: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Estudios sobre la estructura de control interno existente.</li> <li>- Informes de auditores internos</li> <li>- Informes de excepción sobre actividades de control</li> <li>- Informes de dependencias reguladoras</li> <li>- Informes del personal operativo</li> <li>- Quejas de los clientes sobre cargos en facturación</li> </ul>

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por Alvin Arens y James Loebbecke destacamos que el sistema de control interno es responsabilidad de la organización y que está conformado por cinco (5) componentes definidos en el informe COSO.

Según el SAS 78, el control interno es un proceso efectuado por el consejo de directores de la entidad, gerencia y demás personal – designado para proporcionar una razonable seguridad en relación con el logro de los objetivos de las siguientes categorías: a) seguridad de la información financiera, b) efectividad y eficiencia de las operaciones, y c) cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

El control interno consiste de los siguientes cinco componentes interrelacionados.

El ambiente de control establece el tono de una organización, influyendo la conciencia de control de la gente. Constituye el fundamento de los otros componentes del control interno, proporcionando disciplina y estructura.

La valoración del riesgo es la identificación de la entidad y el análisis de los riesgos importantes para lograr los objetivos, formando una base para la determinación de cómo los riesgos deben ser manejados.

Las actividades de control las constituyen las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la gerencia son llevadas a cabo.

La información y comunicación representan la identificación, captura e intercambio de la información en una forma y tiempo que permita a la gente llevar a cabo sus responsabilidades.

La vigilancia es un proceso que asegura la calidad del control interno sobre el tiempo<sup>47</sup>.

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por las Declaraciones de Normas de Auditoría de EE.UU. conocidas como SAS destacamos que el sistema de control interno es responsabilidad de la organización y que está conformado por cinco (5) componentes definidos en el informe COSO.

En Guatemala según el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala, el control interno institucional es el control que ejercen las autoridades superiores, los responsables de las unidades ejecutoras, así como todos los responsables de las operaciones realizadas en el ámbito de sus funciones, así como el realizado por la unidad de auditoría interna de cada entidad, con base en los reglamentos, manuales e instructivos específicos aprobados por la autoridad competente.

Control interno previo, son los procedimientos que se aplican antes de la ejecución de las operaciones o de que sus actos causen efectos, verificando el cumplimiento de las normas que lo regulan y los hechos que lo respaldan, y asegurando su conveniencia y oportunidad en función de los fines y programas de la institución; y el que será ejecutado por el personal responsable del trámite normal de las operaciones.

Control interno concurrente o concomitante, son los procedimientos aplicados por las jefaturas de las Unidades de Administración Financiera que establecerán y aplicarán mecanismos de supervisión permanentes durante la ejecución de las operaciones y en el

---

<sup>47</sup> AICPA, DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORÍA-SAS 78 p.97

proceso de registro, para asegurarse del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, técnicas y normativas.

Control interno posterior, son los procedimientos aplicados por la Unidad de Auditoría Interna de cada institución, para la evaluación de los procesos, sistemas, operaciones y sus resultados, en forma posterior a su ejecución y con base a los lineamientos del sistema de auditoría gubernamental<sup>48</sup>.

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de Guatemala destacamos que el control interno institucional es responsabilidad de la organización, pero debemos indicar que normativamente hablando aún el país de Guatemala aún no está alineado al enfoque COSO.

Según la Ley de Administración y Control Gubernamental – Ley N° 1178 de Bolivia, el sistema de control interno comprende los instrumentos de control previo y posterior, incorporados en el plan de organización y en los reglamentos, manuales y procedimientos de cada entidad y la auditoría interna.

Los procedimientos de control interno previo se aplicarán por todas las unidades de la entidad antes de la ejecución de sus actividades o de que sus actos causen efecto. Comprende la verificación del cumplimiento de las normas que los regulan y los hechos que los respaldan, así como de su conveniencia y oportunidad en función de los fines y programas de la entidad. Se prohíbe el ejercicio de controles previos por los responsables de la auditoría interna y por

---

<sup>48</sup> Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República de Guatemala, aprobado con Acuerdo Gubernativo N° 318-2003 de 19 de mayo del 2003.

parte de personas, de unidades o de entidades diferentes o externas a la unidad ejecutora de las operaciones. Tampoco podrá crearse una unidad especial que asuma la dirección o centralización del ejercicio de controles previos.

El control interno posterior será practicado por:

- 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<sup>49</sup>.

En Bolivia según Los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental<sup>50</sup>, se define al control interno como: 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 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, reglamentos y políticas, así como las iniciativas de calidad establecidas.

---

<sup>49</sup> Artículo 14° de Ley de Administración y Control Gubernamental de Bolivia – Ley N° 1178 de 20.Jul.1990

<sup>50</sup> Aprobadas con Resolución N° CGR-1/070/2000 de 21.Set.2000

Señala como principios del control interno a los siguientes:

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

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

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

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

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

Señala también como Normas Generales y Básicas a las siguientes:

#### 1.- NORMA GENERAL DE AMBIENTE DE CONTROL.

Normas básica:

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

1.2 **Integridad y Valores éticos.**- La dirección superior debe procurar suscitar, difundir, internalizar y vigilar la observancia de principios y valores éticos de honestidad personal,

integridad, imparcialidad, probidad, transparencia, responsabilidad, responsabilidad y eficiencia funcionaria, que constituyan un sólido fundamento moral para la conducción de la organización, orientada hacia la calidad del servicio a la comunidad.

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

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

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

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

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

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

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

## 2.- NORMA GENERAL DE EVALUACIÓN DE RIESGOS

Normas básica:

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

**2.2 Sistemas de alertas tempranos.-** Todo organismo debe disponer de procedimientos capaces de captar e informar oportunamente los cambios efectivos o potenciales en el ambiente interno y externo, que puedan afectar contra la posibilidad de alcanzar sus objetivos en las condiciones deseadas. En consecuencia se requiere de un sistema de información apto para captar, procesar y transmitir información relativa a los hechos, eventos, actividades y condiciones que originan cambios ante los cuales el organismo se debe anticipar.

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

## 3.- NORMA GENERAL DE ACTIVIDADES DE CONTROL

Normas básica:

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

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

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

**3.4 Naturaleza genérica de las actividades de control.**- Las denominadas actividades de control son siempre acciones, que genéricamente contribuyen al aseguramiento de: - los objetivos fuentes de la organización; - la confiabilidad de la información; - la legalidad en la ejecución de las operaciones y; - la calida del desempeño organizacional y los productos o servicios que genera.

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

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

**3.7 Ambiente de control de los sistemas informáticos.-** El ambiente de control de los sistemas informáticos incluye a los controles generales y a los de aplicación. Los controles generales, que contribuyen a la confiabilidad de los controles y funciones de procesamiento son: -estructura administrativa; -controles suficientes sobre cambios a los programas y; -controles de acceso general.

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

## 4- NORMA GENERAL DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

Normas básica:

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

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

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

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

## 5- NORMA GENERAL DE SUPERVISIÓN

Normas básica:

**5.1 La función de la supervisión y su relación con la eficacia y eficiencia del control interno.-** La supervisión, como componente interactivo de los procesos de control contribuye al mejoramiento de los objetivos de estos procesos para que la dirección superior a la que apoyan tenga una seguridad razonable en: - la confiabilidad de la información acerca del avance en el logro de sus objetivos y metas y en el empleo de criterios de eficacia, economía y eficiencia, expresados en informes de gestión, operativos y financieros; - el cumplimiento de la legislación y normativa interna vigente, incluyendo las políticas y los procedimientos emanados de la propia organización y; - en los niveles de calidad logrados en el desempeño real.

**5.2 El proceso de la supervisión.-** Para contribuir al aseguramiento de la calidad, la supervisión debe:

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

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

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

## 6- NORMA GENERAL DE CALIDAD DEL CONTROL INTERNO

Normas básica:

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

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

Según la Ley General de Control interno de Costa Rica, el sistema de control interno es la serie de acciones ejecutadas por la administración activa, diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los siguientes objetivos:

a) Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.

b) Exigir confiabilidad y oportunidad de la información.

c) Garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones.

d) Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.

La administración activa y la auditoría interna de los entes órganos sujetos a la presente Ley, serán los componentes orgánicos del sistema de control interno establecido e integraran el Sistema de Fiscalización Superior de la Hacienda Pública a que se refiere la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Será responsabilidad del jerarca y del titular subordinado establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional. Asimismo, será responsabilidad de la administración activa realizar las acciones necesarias para garantizar su funcionamiento.

En cuanto al Ambiente de Control, serán deberes del jerarca y de los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:

a) Mantener y demostrar integridad y valores éticos en el ejercicio de sus deberes y obligaciones, así como contribuir con su liderazgo y sus acciones a promoverlos en el resto de la organización, para el cumplimiento efectivo por parte de los demás funcionarios.

b) Desarrollar y mantener una filosofía y un estilo de gestión que permitan administrar un nivel de riesgo determinado, orientado al logro de resultados y a la medición de desempeño, y que promuevan una actitud abierta hacia mecanismos y procesos que mejoren el sistema de control interno.

c) Evaluar el funcionamiento de la estructura organizativa de la institución y tomar las medidas pertinentes para garantizar el cumplimiento de los fines institucionales; todo de conformidad con el ordenamiento jurídico y técnico aplicable.

d) Establecer claramente las relaciones de jerarquía, asignar la autoridad y responsabilidad de los funcionarios, y proporcionar los canales adecuados de comunicación, para que los procesos se lleven a cabo; todo de conformidad con el ordenamiento jurídico y técnico aplicable.

e) Establecer políticas y prácticas de gestión de recursos humanos apropiadas, principalmente en cuanto a contratación, vinculación, entrenamiento, evaluación, promoción y acciones disciplinarias; todo de conformidad con el ordenamiento jurídico y técnico aplicable.

En relación a la Valoración del Riesgo, serán deberes del jerarca y de los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:

a) Identificar y analizar los riesgos relevantes asociados al logro de los objetivos y metas institucionales, definidos tanto en los planes anuales operativos como en los planes de mediano y largo plazo.

b) Analizar el efecto posible de los riesgos identificados, su importancia y la probabilidad de que ocurran, y de decidir las acciones que se tomarán para administrarlos.

c) Adoptar las medidas necesarias para el funcionamiento adecuado del sistema de valoración del riesgo y para ubicarse por lo menos en un nivel de riesgo organizacional aceptable.

d) Establecer los mecanismos operativos que minimicen el riesgo en las acciones por ejecutar.

Respecto a las Actividades de Control, serán deberes del jerarca y de los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:

a) Documentar, mantener actualizados y divulgar internamente, las políticas, las normas y los procedimientos de control que garanticen el cumplimiento del sistema de control interno institucional y la prevención de todo aspecto que conlleve a desviar los objetivos y las metas trazados por la institución en el desempeño de sus funciones.

b) Documentar, mantener actualizados y divulgar internamente tanto las políticas como los procedimientos que definan claramente, entre otros asuntos los siguientes:

- La autoridad y responsabilidad de los funcionarios encargados de autorizar y aprobar las operaciones de la institución.

- La protección y conservación de todos los activos institucionales.

- El diseño y uso de documentos y registros que coadyuven en la anotación adecuada de las transacciones y los hechos significativos que se realicen en la institución. Los documentos y registros deberán ser administrados y mantenidos apropiadamente.

- La conciliación periódica de registros, para verificar su exactitud, determinar y enmendar errores u omisiones que puedan haberse cometido.

- Los controles generales comunes a todos los sistemas de información computarizados y los controles de aplicación específicos para el procesamiento de datos con software de aplicación.

En cuanto a la Información y Comunicación, serán deberes del jerarca y de los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:

a) Contar con procesos que permitan identificar y registrar información confiable, relevante, pertinente y oportuna; asimismo que la información sea comunicada a la administración activa que la necesite, en la forma y dentro del plazo requeridos para el cumplimiento adecuado de sus responsabilidades, incluidas la de control interno.

b) Armonizar los sistemas de información con los objetivos institucionales y verificar que sean adecuados para el cuidado y manejo eficientes de los recursos públicos.

c) Establecer las políticas, los procedimientos y recursos para disponer de un archivo institucional, de conformidad con lo señalado en el ordenamiento jurídico y técnico.

En cuanto al Seguimiento del sistema de control interno, serán deberes del jerarca y de los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:

a) Que los funcionarios responsabilizados realicen continuamente las acciones de control y prevención en el curso de las operaciones normales integradas a tales acciones.

b) Que la administración activa realice, por lo menos una vez al año, las autoevaluaciones que conduzcan al perfeccionamiento del sistema de control interno del cual es responsable.

c) Que sean implantados los resultados de las evaluaciones periódicas que realizan la administración activa, la auditora interna, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y demás instituciones de control y fiscalización que correspondan dentro de los diez días hábiles siguientes a su notificación<sup>51</sup>.

---

<sup>51</sup> Artículos 8° al 17° de la Ley General de Control Interno de Costa Rica – Ley N° 8292 de 18.Jul.2002

Del análisis crítico efectuado a lo comentado en la Los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental de Bolivia, destacamos la precisión de los principios del control interno y que el Sistema de Control Interno esta alineado con el enfoque COSO.

En Paraguay según el Manual de Normas Básicas y Técnicas de Control interno de la Contraloría General de la República, el control interno se define como la serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la administración institucional a fin de proporcionar una seguridad razonable respecto a si están lográndose los objetivos siguientes:

- Promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones, y la calidad en los servicios que debe brindar cada entidad pública;
- Proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- Cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- Elaborar información válida y confiable, presentada oportunamente.

El control interno constituye una parte esencial de toda gestión administrativa. Comprende el conjunto de sistemas, decisiones, acciones e instrumentos de aplicación dirigida, coherente y articulada, que se desarrollan en fases o puntos previos, coincidentes o posteriores a determinados actos administrativos como un medio para el logro de los objetivos previstos. En tal sentido, está presente en las operaciones institucionales, desde antes que se inicien

hasta después que han concluido, mediante procesos de verificación, autorización, supervisión u otros de finalidad similar.

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

Los componentes del control interno son funcionales y orgánicos. Los componentes funcionales son el ambiente de control, la valoración del riesgo, las actividades de control, los sistemas de información y el seguimiento o monitoreo. Los componentes orgánicos son la administración institucional y la auditoría interna.

Las tendencias mundiales en el ámbito organizacional moderno, conforme en el informe COSO, reconocen los siguientes cinco componentes funcionales del sistema de control interno, sobre los cuales debe diseñarse la normativa general aplicable al sector público.

El Ambiente de Control, relacionado con las actitudes y acciones de los titulares, directivos y demás funcionarios de la institución, sus valores y el ambiente en el que desempeñan sus actividades dentro de la institución. Sirve como fundamento para el apropiado funcionamiento de los demás componentes y el sistema como un todo.

Las normas generales relativa al Ambiente de Control son:

- Ambiente propicio para el control
- Valores de integridad y ética
- Administración eficaz del potencial humano
- Estructura orgánica
- Asignación de autoridad
- Coordinación de acciones organizacionales
- Clima de confianza
- Auditoría Interna

La Valoración del Riesgo; que implica la existencia de un sistema de detección y valoración de factores o situaciones que podrían afectar el logro de los objetivos institucionales, que permita a la administración adoptar acciones válidas y oportunas para prevenir y enfrentar las posibles consecuencias de la eventual materialización de esos riesgos.

Las normas generales relativa a la Valoración del Riesgo son:

- Identificación y evaluación de riesgos
- Planificación
- Indicadores de desempeño
- Divulgación de los planes
- Revisión de los objetivos

Las Actividades de Control; referidas a las políticas, métodos, procedimientos y otras medidas establecidas, como parte de las operaciones, a fin de asegurar que se están aplicando las acciones necesarias para manejar y minimizar los riesgos, así como para realizar una gestión eficiente y eficaz.

Las normas generales relativa a las Actividades de control son:

- Medidas y prácticas de control
- Controles integrales
- Análisis de Costo / Beneficio
- Controles generales de sistemas de información
- Revisiones de control en puntos específicos
- Documentación de controles
- Dispositivos de control y seguridad

Los Sistemas de Información; comprenden los sistemas y mecanismos de comunicación e información institucional, los cuales deben permitir la generación, procesamiento y transmisión de información relevante y confiable sobre las actividades y eventos externos e internos, para el oportuno conocimiento y control de las operaciones, así como para el logro de los objetivos de la organización.

Las normas generales relativa a los Sistemas de Información son:

- Obtención y comunicación eficiente de información

- Calidad y suficiencia de información
- Sistema de información
- Control de la tecnología de la información
- Funciones y características de los canales de comunicación

El Seguimiento o monitoreo; consiste en el proceso de seguimiento continuo para valorar la calidad de la gestión institucional y del sistema de control interno.

Las normas generales relativa al Seguimiento y Monitoreo son:

- Vigilancia sobre la marcha
- Carácter permanente del seguimiento de las actividades
- Rendición de cuentas
- Adopción de acciones correctivas<sup>52</sup>

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por el Manual de Normas Básicas y Técnicas de control interno de la Contraloría General de la República de Costa Rica destacamos que el control interno es un medio eficaz para el logro de objetivos y la protección del patrimonio público, por lo tanto, debe entenderse como un proceso que, bajo la responsabilidad indelegable de la máxima autoridad, es ejecutado por ella y por todos y cada uno de los integrantes de la organización.

---

<sup>52</sup> Manual de Normas Básicas y Técnicas de Control Interno de la Contraloría General de Paraguay – Aprobada con la Resolución CGR N° 882/05 de 17.Ago.2005

Según la Resolución CGR N° 425/08 por la cual se establece y adopta el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado de Paraguay – MECIP<sup>53</sup>, como marco para el control, fiscalización y evaluación de los Sistemas de control interno de las entidades sujetas a la supervisión de la Contraloría General de la República, se señala que el Sistema de control interno está compuesto por veintinueve (29) estándares, agrupados en nueve (09) componentes, y éstos a su vez se agrupan en tres (03) componentes estratégicos, tal como se muestra a continuación:

## 1.- Componente Corporativo de Control Estratégico.

### 1.1 Ambiente de control

- Acuerdos y compromisos éticos
- Desarrollo del talento humano
- Protocolo de buen gobierno

### 1.2 Direccionamiento Estratégico

- Planes y Programas
- Modelo de gestión por procesos
- Estructura organizacional

---

<sup>53</sup> Publicación financiada por el gobierno de los Estados Unidos, a través de su Agencia para el Desarrollo Internacional – USAID, mediante su Programa UMBRAL de la CGR de Paraguay.

### 1.3 Administración de Riesgos

- Contexto estratégico del riesgo
- Identificación de riesgos
- Análisis de riesgos
- Valoración de Riesgos
- Políticas de administración de riesgos

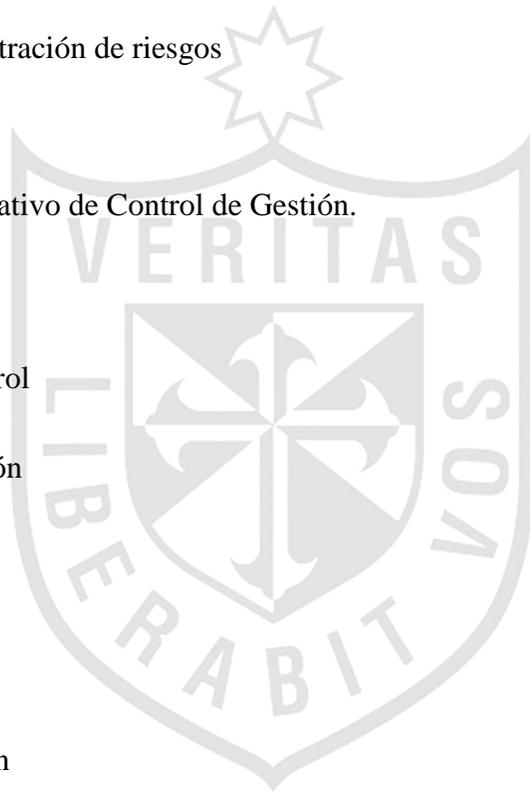
### 2.- Componente Corporativo de Control de Gestión.

#### 2.1 Actividades de control

- Políticas de operación
- Procedimientos
- Controles
- Indicadores
- Manual de operación

#### 2.2 Información

- Información interna
- Información externa
- Sistemas de información



## 2.3 Comunicación

- Comunicación institucional
- Comunicación pública
- Rendición de cuentas

## 3.- Componente Corporativo de Control de Evaluación.

### 3.1 Autoevaluación

- Autoevaluación del control
- Autoevaluación de gestión

### 3.2 Evaluación independiente

- Evaluación del sistema de control interno
- Auditoría interna

### 3.3 Planes de mejoramiento

- Plan de mejoramiento institucional
- Plan de mejoramiento funcional
- Plan de mejoramiento individual

Del análisis crítico efectuado a lo comentado en el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado de Paraguay – MECIP destacamos que el Sistema de Control Interno está

conformado por nueve (9) componentes, estos consideran los cinco (5) componentes del informe COSO y agregan otros cuatro (4) que se encuentran relacionados con los propuestos en el informe COSO.

En República Dominicana según la Ley N° 10-07 que instituye el Sistema Nacional de Control Interno y de la Contraloría General, el control interno es el proceso, bajo rectoría y evaluación permanente de la Contraloría General de la República, ejecutado por la dirección superior y los servidores públicos de cada entidad u organismos bajo el ámbito de esta ley, diseñado para:

1.- Proporcionar seguridad razonable de la adecuada recaudación y el debido manejo de la inversión de los recursos públicos.

2.- Lograr los objetivos institucionales de:

- Efectividad, eficiencia y economía operacional.
- Protección de activos
- Confiabilidad de la información
- Responsabilidad, transparencia, legalidad y probidad de gestión.
- Cuidado y protección del ambiente.

3.- Rendir cuentas de la gestión institucional.

La evaluación del control interno a que se refiere, será sin perjuicio de la evaluación que le corresponde a la Cámara de Cuentas en ejercicio del control externo.

El proceso de control interno está integrado por los siguientes componentes:

- 1.- Ambiente de control
- 2.- Valoración y Administración de Riesgos
- 3.- Actividades de control
- 4.- Información y Comunicación
- 5.- Monitoreo y Evaluación<sup>54</sup>

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por la Ley que instituye el Sistema Nacional de Control Interno y de la Contraloría General de la República Dominicana destacamos que el control interno está alineado al enfoque COSO.

Según la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado de Ecuador, el control interno constituye un proceso aplicado por la máxima autoridad, la dirección y el personal de cada institución, que proporciona seguridad razonable de que se protegen los recursos públicos y se alcanzan los objetivos institucionales. Constituyen elementos de control interno: el entorno de control, la organización, la idoneidad del personal, el cumplimiento de los objetivos institucionales, los riesgos institucionales en el logro de tales objetivos, y las medidas

---

<sup>54</sup> Ley N° 10-07 que instituye el Sistema Nacional de Control Interno y de la Contraloría General de la República Dominicana – Aprobada el 08 de Enero del 2007

adoptadas para afrontarlos, el sistema de información, el cumplimiento de las normas jurídicas y técnicas; y, la corrección oportuna de las deficiencias de control.

El control interno será responsabilidad de cada institución del Estado y tendrá como finalidad primordial crear las condiciones para el ejercicio del control externo a cargo de la Contraloría General del Estado.

El ejercicio del control interno se aplicará en forma previa, continua y posterior.

a) **Control previo.**- Los servidores de la institución, analizarán las actividades institucionales propuestas, antes de su autorización o ejecución, respecto a su legalidad, veracidad, conveniencia, oportunidad, pertinencia y conformidad con los planes y presupuestos institucionales.

b) **Control continuo.**- Los servidores de la institución, en forma continua inspeccionarán y constatarán la oportunidad, calidad y cantidad de obras, bienes y servicios que se recibieren o prestaren de conformidad con la ley, los términos contractuales y las autorizaciones respectivas.

c) **Control posterior.**- La unidad de auditoría interna será responsable del control posterior interno ante las respectivas autoridades y se aplicará a las actividades institucionales, con posterioridad a su ejecución<sup>55</sup>.

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado de Ecuador destacamos que el control interno se aplica en tres momentos: de forma previa, continua y posterior.

En Uruguay según las Normas Generales de Control Interno de la Auditoría Interna de la Nación, el control interno es un proceso efectuado por la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que sean aplicables

El control interno puede considerarse eficaz en cada una de las tres categorías, respectivamente, si la dirección tiene seguridad razonable de que:

- Conocen en qué medida se están alcanzando los objetivos operacionales de la entidad.

---

<sup>55</sup> Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado de Ecuador – Ley N° 2002-73, año 2002.

- Los estados financieros públicos se han preparado en forma fiable y se está siendo transparente a la hora de rendir cuentas.
- Se están cumpliendo las leyes y normas que le son aplicables a la unidad.

De acuerdo al marco COSO, el control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí.

Estos derivarán de la manera en que la Dirección dirija la unidad y estarán integrados en el proceso de dirección. Los componentes serán los mismos para todas las organizaciones (sean públicas o privadas) y dependerá del tamaño de la misma la implantación de cada uno de ellos.

Los componentes son:

1.- **Ambiente de control**, este componente es la base de la pirámide del control interno, aportando disciplina a la estructura. En él se apoyarán los restantes componentes, por lo que será fundamental para solidificar los cimientos de un eficaz y eficiente sistema de control interno. Marca la pauta del funcionamiento de la Unidad e influye en la concientización de sus funcionarios.

Los factores a considerar dentro del entorno de control serán la integridad y los valores éticos, la capacidad de los funcionarios de la Unidad, el estilo de dirección y de gestión, la manera en que la Dirección asigna autoridad y responsabilidad, la estructura organizacional vigente y las políticas y prácticas del personal utilizadas.

2.- **Evaluación de riesgos**, cada unidad se enfrenta a diversos riesgos internos y externos que deben ser evaluados. Una condición previa a la evaluación del riesgo es la identificación de los objetivos a los distintos niveles, los cuales deberán estar vinculados entre sí.

La evaluación de riesgos consiste en la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, y sirve de base para determinar cómo han de ser gestionados.

A su vez, dados los cambios permanentes del entorno, será necesario que la Unidad disponga de mecanismos para identificar y afrontar los riesgos asociados al cambio.

En la evaluación se deberá analizar que los objetivos hayan sido apropiadamente definidos, que los mismos sean consistentes con los objetivos institucionales, que hayan sido oportunamente comunicados, que se hayan detectado y analizado adecuadamente los riesgos, que se los haya clasificado de acuerdo a la relevancia y probabilidad de ocurrencia.

3.- **Actividades de control**, son las políticas, procedimientos, técnicas, prácticas y mecanismos que permiten a la Dirección administrar (mitigar) los riesgos identificados durante el proceso de evaluación de riesgos y asegurar que se lleven a cabo los lineamientos establecidos por ella.

Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la Unidad y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos, de acuerdo a lo señalado en el punto anterior (Evaluación de riesgos), lo cual se representa en el siguiente diagrama.

fig006.jpg

En la evaluación del sistema de control interno no solo debe considerarse si fueron establecidas las actividades relevantes para los riesgos identificados, sino también si las mismas son aplicadas en la realidad y si los resultados conseguidos son los esperados.

Los factores a considerar dentro de las actividades de control de serán identificación de procedimientos de control, oposición de intereses, coordinación entre áreas, niveles definidos de autorización, registro adecuado de las transacciones, acceso restringido a los recursos, activos y registros, rotación del personal en las tareas sensibles, control del sistema de información, control de la tecnología de la información, indicadores de desempeño y manuales de procedimientos.

4.- **Información y comunicación**, hay que identificar, recopilar y comunicar información pertinente en tiempo y forma que permitan cumplir a cada funcionario con sus responsabilidades.

También deberá existir una comunicación eficaz en un sentido amplio, que fluya en todas las direcciones a través de todos los ámbitos de la Unidad, de arriba hacia abajo y a la inversa. La Dirección debe comunicar en forma clara las responsabilidades de cada funcionario dentro del sistema de control interno implementado. Los funcionarios tienen que comprender cuál es su papel en el sistema de control interno y como las actividades individuales están relacionadas con el trabajo del resto.

Asimismo, deben contar con los medios para comunicar la información significativa a los niveles superiores.

Los factores a considerar dentro de información y comunicación serán información y responsabilidad, flujo de información, sistemas de información integrado, flexibilidad al cambio, compromiso de la autoridad superior, comunicación, valores organizacionales y estrategias, y, canales de comunicación.

5.- **Supervisión y monitoreo**, los sistemas de control interno requieren supervisión, es decir, un proceso que verifique la vigencia del sistema de control interno a lo largo del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continuada, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas cosas.

Los factores a considerar dentro de supervisión y monitoreo serán la evaluación del sistema de control interno, eficacia del sistema de control interno, validación de los supuestos asumidos y deficiencias detectadas<sup>56</sup>.

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por las Normas Generales de Control Interno de la Auditoría Interna de la Nación de Uruguay destacamos que el control interno está alineado al enfoque COSO.

---

<sup>56</sup> Normas Generales de control interno – Auditoría Interna de la Nación de Uruguay – Ministerio de Economía y Finanzas - Editado por IMPO en marzo 2007.

Según el Documento Técnico N° 6 de 1994, del Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno de Chile<sup>57</sup>, se señala que la Unidad de Auditoría Interna, tiene como funciones principales las siguientes:

- Evaluar en forma permanente el sistema de control interno Institucional y efectuar las recomendaciones para su mejoramiento;
- Evaluar el grado de economía, eficiencia, eficacia y equidad con que se utilizan los recursos humanos, financieros y materiales del servicio o Subsecretaría;
- Promover la adopción de mecanismos de autocontrol en las unidades operativas de la organización;
- Verificar la existencia de adecuados sistemas de información, su confiabilidad y oportunidad;
- Elaborar y proponer al Subsecretario, para su aprobación, el Plan de Auditoría Anual de la Institución;
- Promover la coherencia de las políticas y actividades de la unidad de Auditoría Interna de este servicio, respecto de aquellas emanadas de la autoridad Presidencial, de las orientaciones

---

<sup>57</sup> Consejo de Auditoría Interna General del Gobierno de Chile – creado mediante Decreto Supremo N° 12 de 29.Ene.1997.

dadas por el Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno, como asimismo, respecto de la acción de otros organismos del Estado.

Las funciones principales de este Organismo asesor son:

- Estudiar y proponer un Plan General de Auditoría Interna de Gobierno que comprendiendo los ámbitos, alcances y bases fundamentales de la estructura de control interno, permita orientar en la materia a las distintas entidades que conforman la Administración del Estado.

- Proponer al Presidente de la República los Planes Anuales de Auditoría Interna General de Gobierno conforme a las prioridades y áreas claves de gestión dispuestas para los periodos correspondientes.

- Conocer la formulación de planes y programas sectoriales y ministeriales de control interno, actuando para ello coordinadamente con las autoridades respectivas y atendiendo a los requerimientos y aspectos críticos de dichas instancias.

- Recomendar la ejecución de programas y/o acciones de exámenes selectivos, tendientes a conocer y evaluar la gestión de determinados organismos en aquellas áreas de especial interés para el Gobierno, pudiendo proponer la contratación de consultorías externas debidamente calificadas por los organismos competentes, en los casos y forma que permita la normativa vigente.

- Proponer los instrumentos y normas técnicas necesarias, para el adecuado desarrollo y mantenimiento de un sistema de control interno gubernamental, los que deberán armonizarse con la normativa correspondiente de la Contraloría General de la República, para promover la protección de los recursos públicos, la estricta observancia de las normas y principios de probidad administrativa y el mejoramiento continuo de la función pública, como instrumento asociado a la modernización y desarrollo del país.

- Estudiar y analizar los resultados y evaluaciones de los distintos sectores y Ministerios, derivados de la ejecución de los objetivos gubernamentales de control, e informar de ellos al Presidente de la República para la adopción de medidas y correcciones que correspondan.

- Someter a la consideración del Presidente de la República, los estudios, iniciativas legales y reglamentarias y/o proposiciones que sean conducentes a la Institucionalización de una Auditoría Interna General de Gobierno, en atención a que el rol y las funciones inherentes a ella trascienden el carácter temporal de cada gobierno y constituyen, por su alcance y esencia, una función de estado permanente, propia e ineludible de la gestión pública.

- Proponer que se promuevan planes de capacitación para el personal que se desempeña en las unidades de control interno constituidas en los organismos del sector público.

- Prestar al Presidente de la República o a los Secretarios de Estado cualquier otra asesoría referida a materias propias de las tareas del Consejo.

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por el Documento Técnico N° 6 de 1994 del Consejo de Auditoría Interna General del Gobierno de Chile, destacamos que el Sistema de

control interno se tiene que evaluar de forma permanente y efectuar las recomendaciones para su mejoramiento.

Según la Secretaría de la Función Pública de los Estados Unidos Mexicanos, los órganos de vigilancia y control están conformados por los órganos internos de control (OIC) y los delegados y comisarios públicos propietarios (DC).

Los OIC se encargan de ejecutar el sistema de control y evaluación gubernamental, es decir, controlar que los procesos y procedimientos que realizan los servidores públicos en las dependencias y entidades federales estén apegados a la legalidad y que coadyuven a los objetivos sustantivos de estas instituciones y, en caso de no ser así, son quienes poseen la autoridad para atender, tramitar y resolver las quejas o denuncias presentadas por la ciudadanía contra presuntas irregularidades administrativas cometidas por los servidores públicos.

La estructura básica de los OIC cuenta con: un Titular del Órgano Interno de Control, un Titular de Responsabilidades, un Titular de Auditoría y un Titular de Quejas.

En consecuencia, si tiene alguna queja o denuncia sobre el proceder de algún servidor público federal, Usted puede dirigirse al OIC de la dependencia o entidad en la cual esté adscrito el servidor público. Ello lo atenderán y darán resolución a su denuncia.

Los DC tiene la función de vigilar el actuar de las dependencias y entidades desde los ámbitos de toma de decisión y/o de órganos de gobierno. Se coordinan mediante 7 Sectores:

Desarrollo Económico, Desarrollo Social y Recursos Renovables; Educación y Cultura; Energía; Hacienda; Salud y Previsión Social; y Seguridad Nacional.

En cada uno de estos Sectores se tiene un Delegado y Comisario Público Propietario, así como un grupo de Subdelegados y Comisarios Públicos Suplentes; con esta estructura se cubren la totalidad de dependencias, órganos desconcentrados, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos públicos de la Administración Pública Federal.

Del análisis crítico efectuado a lo comentado por la Secretaría de la Función Pública de los Estados Unidos Mexicanos destacamos que los órganos de vigilancia y control están conformados por los órganos internos de control quienes ejecutan el sistema de control y la evaluación gubernamental, pero aún sus normas no están alineadas al enfoque COSO.

Es muy necesario profundizar la Doctrina Ética, que es el fundamento base del control interno de todo ser humano, para ese fin se presenta a continuación las opiniones de los siguientes autores:

Según Ubaldo Nieto de Alba en su libro “Ética de Gobierno, Economía y Corrupción” señala:

El fin de cualquier ciencia es resolver problemas humanos. Para ello, ha resultado útil la disección de dichos problemas en sus componentes más elementales, lo que nos ha permitido disfrutar de un elevado progreso científico. Actualmente, las ciencias aisladas, la política, la sociología, el derecho o la economía, muestran limitaciones para la solución de nuestros problemas y, paradójicamente, no sabemos bien hacia dónde nos dirigimos. Como en todos

los periodos de transición, vivimos tiempos más propicios a imitar y a amplificar que a integrar y a crear. Quizá, a este respecto, sea ilustrativa la anécdota del borracho que busca sus llaves a la luz de la farola y que, a la pregunta de un policía de si estaba seguro de que las había perdido allí, contestó: “No pero es el único sitio donde tengo luz para ver”. En nuestras respectivas actividades científicas actuamos también con reduccionismo parecido. Traemos los problemas, por complejos que sean, a la luz de nuestra farola o los contemplamos desde el árbol de nuestra especialidad (política, sociología, derecho o economía), sin tener en cuenta que, dichas visiones, aún siendo importantes, no lo son tanto como la iluminación de la ciudad, que es entorno, o el bosque, que es ecología.

Tampoco resultan ajenos a esta situación los sistemas educativos, que aparecen como canales limitativos de transmisión de conocimientos, valores y comportamientos, ya que, para conocer y profundizar, también separan acotan, restringen y sobrevaloran la especialización. De este modo, los científicos se apartan de la sociedad y de las preocupaciones humanas, fomentando la división de la cultura (científica, social y humanística) y de la especialización. Esta búsqueda de soluciones locales y a corto plazo ha dificultado una visión integradora y creadora tendente a evitar las consecuencias de ese pragmatismo superficial que, al no percibir los efectos distantes, genera inestabilidades globales y crisis de valores a largo plazo. Así pues, ante las limitaciones que para resolver los problemas humanos muestran nuestras respectivas especializaciones, hay que recurrir a un nivel superior de integración y creación, al nivel ético.

### **El marco de las responsabilidades éticas**

La democracia deja de existir si en ella no se desarrolla la libertad, cuyo requisito indispensable es la responsabilidad. Ser libre supone ser capaz de responder de los propios actos, es decir, ser libre es ser responsable. El ser humano tiene responsabilidad de “pensar” antes de “actuar” y de asumir el resultado de sus actos, en la medida que sea posible prever

sus consecuencias. Cualquier “estilo ético”, en el ámbito social, debe tener en cuenta estas verdades elementales.

Por otro parte, la sociedad liberal y democrática, desprovista ya de la religión como referente obligado, tiene unos valores que, trascendiendo del plano personal, se integran en el marco ético de las conductas colectivas de los grupos sociales. Este marco ético abarca todos los aspectos de la vida social y política, así como el ámbito jurídico e institucional en el que se integran las leyes, normas y demás reglas de juego, con sus correspondientes sanciones. En todos estos ámbitos, pueden producirse comportamientos con trascendencia colectiva que infrinjan principios éticos. En la figura adjunta se contempla este marco ético a través de una serie de círculos concéntricos, cada vez más amplios, en los que se representan los ámbitos jurídico, político y social.

Hay responsabilidades éticas que quedan perfectamente enmarcadas en cada uno de estos ámbitos. Así:

En el ámbito jurídico e institucional, quienes con sus comportamientos, actúan contraviniendo normas del marco jurídico, representado por el círculo más reducido, incurren en responsabilidades legales que, según su naturaleza (civiles, mercantiles, penales, administrativas o contables), son exigibles ante los tribunales de justicia, pero también incurren en esas responsabilidades éticas que el derecho ya ha traducido en normas imperativas.

En el ámbito político, representado por el círculo siguiente, los comportamientos como la desviación del poder, la arbitrariedad y el favoritismo, que infringen principios éticos, dan lugar a las llamadas “responsabilidades políticas” que hay que ventilar en el ámbito parlamentario, por ejemplo, mediante la creación de comisiones parlamentarias de

investigación, que se sitúan en un marco más amplio que el jurídico y cuyos resultados pueden conducir al ámbito jurisdiccional; es decir, el proceso contrario del que subordina la responsabilidad política a la existencia de sentencias firmes condenatorias, lo que extiende abusivamente el principio de presunción de inocencia del ámbito penal al político. Cuando se produce una polarización hacia el poder judicial es que se han asumido las responsabilidades políticas, y es que, la presunción de inocencia debe terminar, en el ámbito político, tan pronto un juez aprecie indicios de criminalidad en el procesado. En dicho ámbito, la presunción de culpabilidad afecta a la legitimidad política y la exigencia de las responsabilidades corresponde al Parlamento, donde, los representantes populares tienen que rendir cuentas y asumir sus responsabilidades éticas ante la sociedad que representan.

En el ámbito social, por último, pueden producirse comportamientos reprobables por la sociedad, que infringen la razón ética sin dar lugar a responsabilidades políticas; pero que no pueden aceptarse como buenos, ni legitimarse porque no resulten punibles: Es entonces cuando aparece la responsabilidad de la sociedad y cuando el orden de convivencia democrático, la alternancia en el poder y los medios de comunicación independientes resultan idóneos para combatir las conductas que vulneren principios éticos con trascendencia social. La sociedad que cree en dichos principios, reaccionará frente a conflictos estrictamente éticos mediante la expresión del voto democrático en los procesos electorales.

Hay que tener en cuenta, además, que las responsabilidades éticas de la acción política del Gobierno se sitúan a un nivel superior y abarcan todos los ámbitos.

## **Ética de Gobierno**

El efecto ejemplificador de la ética privada de los actores públicos es importante, tanto en su dimensión individual –es decir, en cuanto ética de contenidos y de conductas asumidas por

cada individuo desde su propia autonomía e independencia moral y de acuerdo con sus principios filosóficos o religiosos-, como en esa dimensión social que regula las relaciones con los demás. Este efecto positivo es grande en su contribución a que los ciudadanos fortalezcan su moral y se sientan motivados a colaborar en la vida pública. Aunque el pluralismo moral impide trasladar esta ética privada a la ética pública mediante la construcción de códigos de ética universales, en los Estados democráticos de Derecho es posible una ética de consenso que permita alcanzar, a través del dialogo y del acuerdo, una moral mínima socialmente aceptable e incorporarla al marco jurídico-institucional. Así pues, la ética de Gobierno es una ética pública encaminada a incorporar al derecho positivo valores éticos. Se trata de una ética que, refiriéndose más a lo formal y procedimental, señala criterios y orientaciones destinadas a organizar la vida social de modo que, permitiendo que cada individuo actúe libremente de acuerdo con una ética privada, se dirige a conseguir que los ciudadanos trasciendan de su propio interés y superen su estricto cálculo racional hasta asumir su responsabilidad ético-social. En esta ética, llamada constitucional, el individuo, como ciudadano constitucional, deja de limitar su interés a lo que sólo es mejor para él y, responsablemente, busca la consistencia entre la opción política preferida y la estructura institucional deseada.

Considerar que los principios éticos permanecen siempre que los individuos se tomen responsablemente en serio, no sólo a sí mismos, sino también a los demás y que la ética es algo más que un código, un decálogo o una deontología (se trata de un modo de crear, rozando casi la utopía), nos conduce a la “responsabilidad ética” de los Gobiernos en la creación de valores, encaminada a implicar a los ciudadanos en la moral colectiva. Esta responsabilidad se extiende más allá de la ética de contenidos (ser veraz, honesto, justo, probo, equitativo, leal, solidario,..., con los demás), más propia de esa ética privada que, aún teniendo una dimensión social y vocación de universalidad, se considera que proviene de agentes y actores moralmente superiores, que ejercen el poder en beneficio de un interés objetivo y externo a sus propias preferencias. La acción política del Gobierno se extiende a impulsar la creación ética dirigida a evitar que los ciudadanos mantengan una actitud pasiva, no se sientan protagonistas de su vida política (alejándose de las urnas mediante el llamado voto de los

pies), o no asuman su responsabilidad ético-social, condenando con su voto la inmoralidad de los políticos en el tribunal de las elecciones democráticas.

Nos situamos, así, ante la ética del Estado social y democrático de Derecho, en un nivel superior de integración y de creación, no reduccionista y de profundización, y que exige, para respetar la diversidad planteamientos interdisciplinarios y de complejidad. Se trata, también, de la ética de un Gobierno capaz de responder a esa exigencia de creación democrática y de asumir sus responsabilidades políticas cuando aquella se desvirtúa dando lugar a la aparición de zonas de impunidad que propician, a niveles inferiores, la práctica de conductas corruptas.

Según Enrique Zamorano García en su libro “La Ética de los Contadores Públicos – El Tercer Cantero” señala:

Xavier Scheifler, en su obra denominada “En busca del sentido de la vida”, decía: “El hombre es el único animal que se pregunta”. Así definen algunos filósofos, otros van más allá todavía y afirman que “El hombre es pregunta”.

Y la pregunta más seria, la que más le intranquiliza, es la que le interroga sobre el sentido de la vida. ¿Para qué vivir? ¿Para trabajar y sufrir, para mantenerse, y amar, para traer al mundo otros seres? ¿Vale la pena vivir? ¿Qué significa todo lo que hacemos?

Una misma acción ejecutada simultáneamente por varias personas puede significar algo muy distinto para cada una de ellas, Paul Claudel relata el caso de tres canteros al pie de una catedral. Los tres están haciendo el mismo trabajo: Tallar piedras. Se acerca al primero y le pregunta: “¿Qué haces?”. El cantero dice: “Tallo piedras” y la hosquedad de su mirada parece

que añade “¿no lo está viendo?”. El segundo responde diciendo: “Me gano la vida” y con su gesto de resignación parece añadir: “Es duro, ¿Sabe usted?”. El tercer cantero, al escuchar la pregunta, levanta la cabeza, mira a lo alto, le brillan los ojos y dice: “Estoy construyendo la catedral”; caigamos en cuenta que una misma acción puede tener distintos niveles de significado.

Cada generación de profesionistas, cada contador público, debe plantearse siempre la pregunta sobre el sentido de nuestra profesión. El contador público a quien tal cuestión se dirige no puede permanecer ante ella sin interés quedándose al margen. Es algo que afecta profundamente al objeto de la propia vida profesional y constituye un tema fecundo de reflexión y creatividad.

¿Cuál es el sentido de nuestra profesión? ¿Qué significado tiene lo que hacemos?

La pregunta puede embargar al joven estudiante y al profesionista que recientemente ha dejado las aulas e inicia sus primeros trabajos como contador público, y a veces la misma pregunta no se acalla con la madurez.

Se plantea al contador público que desempeña sus funciones en una empresa como contralor o contador general, de modo distinto de quien se desempeña como auditor externo o consultor en sistemas o del que desempeña un cargo en el sector público o imparte cátedra en una institución de enseñanza.

Algunas personas han expresado que la profesión contable carece de sentido social, puesto que sólo trata con cifras y dinero, o sea que se orienta generalmente en torno al “móvil

económico”. En otras profesiones, en cambio, se identifica claramente su propósito social, por ejemplo, el caso de la profesión de médico, cuya finalidad es la de aliviar el dolor humano.

Ciertamente la profesión de la medicina y otras profesiones tienen un sentido humanitario, pero también la contaduría pública tiene un enfoque social; produce la información financiera que está muy estrechamente relacionada con la toma de decisiones en las empresas y otras instituciones.

Tal información no constituye un fin en sí mismo, sino un medio para alcanzar otros fines últimos: la decisión es un proceso trascendente, puede significar el éxito o el fracaso de una empresa; prosperidad o quebranto; riqueza o miseria. He conocido casos de empresas prósperas en las que una sola decisión equivocada de sus directivos tuvo repercusiones importantes en su situación financiera y en sus resultados de operación y ocasionó el cierre de una fuente de trabajo, es decir, fuente de seguridad y sustento de muchas familias.

Según Herbert A. Simon, muchas premisas entran en la toma de decisiones, incluyendo las premisas informativas, que describen los hechos, temperamentales, que expresan la personalidad y; las premisas éticas, que definen los objetivos y los valores de la organización en cuestión.

Es conocido que el factor más importante para la toma de una decisión administrativa es el conocimiento de los hechos; una persona, para resolver un problema, necesita conocerlo teniendo la información sobre el mismo.

La contabilidad, a través de los estados financieros, proporciona información adecuada y suficiente a sus usuarios para que éstos cuenten con los elementos necesarios para la toma de decisiones. De ahí la importancia que tienen los estados financieros que revelan la información necesaria, oportuna y correcta, útil para administrar las empresas.

Los estados financieros son muy “elocuentes”, revelan mucha información sobre la empresa, incluyendo información sobre su solvencia y estabilidad, sus fuentes de financiamiento e inversiones, su productividad y su capacidad para generar recursos líquidos y los resultados de sus operaciones. Para quienes saben interpretar su “lenguaje” representa una fuente valiosa de información que les permite orientar en forma adecuada sus decisiones y dirigir con éxito la marcha de la empresa.

El proceso de decidir en los negocios se fundamenta principalmente en la información financiera y debe necesariamente incluir la participación de los contadores, ya que el manejo de los estados financieros es nuestro campo de acción. Los contadores públicos somos profesionales mejor preparados, por nuestro entrenamiento y nuestra experiencia para analizarlos e interpretarlos, por lo tanto, estamos capacitados para coadyuvar con el hombre de negocios en su gestión y en la toma de decisiones.

La decisión requiere del suministro de información que ayuda a ver lo que está sucediendo con la situación financiera y los resultados de operación de la empresa y además a prever lo que probablemente sucederá y servir de apoyo a la toma de decisiones.

Produciendo esta información es como los contadores participamos del logro de los objetivos económicos y sociales que tienen las empresas.

Integramos una profesión dinámica e innovadora especialmente diestra para responder continuamente a cualquier clase de cambio de su entorno: ha encontrado métodos para obtener información adecuada para administrar las empresas dentro de un contexto inflacionario; técnicas de planeación financiera, de presupuestos flexibles y de estimación de flujo de recursos,; métodos para el estudio y pronósticos de las utilidades; sistemas de control de operaciones; métodos para analizar e interpretar la información financiera; etc.

Pero no sólo se ha ocupado de la técnica, sino también ha establecido un sistema de valores, expresados en forma cualitativa, un conjunto de convicciones en los que basa todas sus normas, relacionando el trabajo del contador público con una finalidad más elevada. Por ello, la profesión contable merece el respeto de quienes la integramos y la aprobación de la sociedad.

### **Ética: El Camino hacia el Éxito**

Lograr el éxito en la profesión se asemeja a un camino que estamos invitados a emprender: imaginen un largo camino y véanse al final del mismo convertidos en profesionistas brillantes, dinámicos, triunfantes. Este camino abre ante nosotros diversas perspectivas, nos ofrece como tarea el proyecto de una vida entera. De ahí la pregunta sobre los valores; de ahí la pregunta sobre el sentido de esa profesión.

Reflexionemos sobre el significado de la palabra “Camino”, la cual está muy relacionada con la idea de “búsqueda”, representada por la pregunta que el hombre se hace sobre el sentido de la vida, sobre la meta que quiere alcanzar, sobre la razón de su comportamiento. Nuestro camino significa querer dar una respuesta a nuestras necesidades, a nuestras interrogantes, a nuestra “búsqueda”.

Desde dos puntos de vista podemos ver un camino: como espacio que nos separa del objetivo deseado, y entonces cada paso representa un problema, o como algo que nos conduce a nuestro destino y en este caso está dentro de nuestros fines.

Si vemos el camino como espacio que nos separa de la meta, veremos también obstáculos y problemas, algunos de ellos insuperables; en tanto que si lo vemos como un camino que nos conduce al objetivo anhelado, cada paso será una realización que nos proporcionará satisfacción y fortaleza para soportar toda prueba, especialmente en los momentos difíciles.

Este enfoque no significa estar extensos de problemas, el viaje está lleno de obstáculos, alcanzar esa meta será difícil, habrá riesgos, encontraremos múltiples problemas, habrá lucha y se requerirá de gran esfuerzo y dedicación. Es un camino ascendente, estrecho y fatigoso. Pero quien sabe recorrerlo, haciendo de la ética la norma de su propia vida, es un camino que conduce al éxito. Tenemos que arriesgarnos a recorrer el camino, el objetivo al que nos dirigimos puede hacerse realidad con esfuerzo y perseverancia.

Santo Tomas de Aquino observó: “Si el objetivo más importante de un capitán fuese conservar su barco, lo mantendría siempre en puerto”. El mar puede ser agitado, pero los problemas engendran la creatividad. Sin riesgos, no habrá fracasos pero sin riesgos tampoco habrá éxitos.

Todo profesionista a efecto de alcanzar el éxito, debe tener un sólido conjunto de principios éticos que sirvan de premisa a todas sus acciones. El factor más importante de su éxito profesional es su invariable adhesión a dichos principios, los cuales deben permanecer FIRMES, inalterables a través del tiempo y de las circunstancias.

El profesionalista que quiere alcanzar el éxito profesional deberá tener, además de conocimientos técnicos y científicos, ciertas virtudes o valores morales, que le acrediten ante la sociedad como persona digna de confianza. Porque para merecer la confianza de la sociedad a la que sirve, el profesionalista debe tener un alto nivel de ética. Sin ella posiblemente tenga éxito a corto plazo, pero a mediano lo perderá.

La vida del contador público que tiene ética es necesariamente distinta de los que no la tienen. Su comportamiento, sus hábitos de vida, su forma de pensar, de valorar las situaciones, de decidir, son distintos, por que se llevan a cabo a la luz de la ética y porque tienen diferentes niveles de significado. Es como “el tercer cantero” del relato de Paul Claudel, quien indudablemente hace su trabajo buscando la excelencia, porque ve en el mismo una finalidad más elevada.

La ética profesional, es el camino a seguir para alcanzar el éxito, conviene aplicarla no sólo por virtud moral, sino porque a la larga la ética produce beneficios.

Honradez, verdad, cumplimiento de los compromisos, hacer lo que se promete, ser reconocido como honesto. Tales son los fundamentos de las buenas relaciones humanas, sin los cuales no se puede desarrollar una práctica profesional duradera. Se trata del triunfo sobre la desconfianza y la incertidumbre.

La ética además de la preparación técnica, constituye uno de los factores importantes de éxito a mediano y largo plazo, que supone de una parte el bien propio, y de la otra, el respeto a los derechos de los demás, a la ley y a los principios básicos de la moral universal.

Cuando decimos que de nosotros depende nuestro futuro, pensamos en categorías éticas, según las exigencias de la responsabilidad moral que nos impone atribuir al hombre como persona, el valor fundamental de los actos, de los propósitos, de las iniciativas y de las intenciones humanas.

### **Conceptos Fundamentales de la Ética Profesional**

Nos proponemos hablar de la ética, por tanto, de acuerdo con Aristóteles, hemos de situarla en el campo de la sociología, porque en el plano de las relaciones sociales o políticas entre los hombres no se puede hacer nada sin que haya en el hombre un carácter o cualidad moral. Es decir, se debe ser hombre de mérito moral, y mérito moral significa estar en posesión de las virtudes<sup>58</sup>.

No hemos de llevar tan solo nuestra investigación sobre la ética hasta saber que es ella, sino también debemos investigar de qué manera se llega a ella. Es necesario saber que es la ética, puesto que, al igual que en las ciencias, al que ignora qué es el objeto de la ciencia que estudia, no le es fácil llegar a saber en qué cosas se consigue dicho objeto y de qué manera. Por otra parte, tampoco debemos pasar por alto lo que algunos tratadistas, al menos, hayan podido decir acerca de ella.

Para Bernhard Haring, reconocido filósofo contemporáneo, lo ético se ha caracterizado siempre como una vocación al servicio del prójimo.

---

<sup>58</sup> Gran Ética – Aristóteles – Editorial Bruguera – Madrid 1984

El fenómeno ético conduce al servicio. Y a un servicio irrenunciable, con una dedicación a valores, más que a ganancias financieras<sup>59</sup>.

San Francisco Larroyo<sup>60</sup> “cada individuo en la sociedad se considera obligado a obrar en determinado sentido, ya porque se lo exijan, ya porque lo estima digno para su vida al realizarlo; tiene conciencia, por decirlo así, de lo que debe hacer. Esta conciencia, este darse cuenta del deber de la norma o regla a que se somete, se denomina la conciencia normativa. Esta multitud de reglas o normas no solamente se dirigen a él; más bien son patrimonio común; afectan por igual a grupos más o menos numerosos de la colectividad. Son creadas en la sociedad gracias al contacto recíproco de sus miembros: constituyen, en rigor, una conciencia social normativa. Un ideal, un mandato y hasta un deseo no son algo que se pueda poseer individualmente. Cada conciencia puede apropiárselos, son de naturaleza colectiva.

Ahora bien, como la moralidad es un territorio de la cultura constituido por normas, la ética que es la ciencia filosófica que lo estudia es considerada como una ciencia normativa.

En resumen decimos: que la Ética es la esencia de los principios morales que rigen los actos humanos.

---

<sup>59</sup> Ética Médica – Dr. Julio Roldán Gonzáles – Librería Parroquial de Clavería 3ra. Edición – México 1990

<sup>60</sup> Los Principios de la Ética Social – Francisco Larroyo – Editorial Porrúa 14<sup>a</sup> Edición

Aquiles Menéndez define la ética profesional como la ciencia normativa que estudia los deberes y los derechos de los profesionales en cuanto a tales<sup>61</sup>.

La Ética profesional se denomina también Deontología – Tratado de los deberes – o Moral Profesional. Y comprende el estudio de los deberes y derechos de los profesionales a la luz del derecho natural, del derecho positivo o legislación de la comunidad humana, y las formas aceptadas y sancionadas de trato humano. Son, pues, los conceptos de Deber, Justicia, Derecho, Responsabilidad, Conciencia, etc., los que impregnan todas las situaciones críticas del quehacer profesional.

En los conceptos anteriores se observa que estos tienen en común, en forma implícita o explícita, los términos de deber, derecho, justicia, vocación de servicio, responsabilidad y conciencia. Son pues estos conceptos los que se encuentran en la esencia de la actividad profesional, por lo cual conviene precisar su significado.

Deber es la necesidad de dar, hacer u omitir algo frente al derecho del otro.

Derecho es todo aquello que uno puede exigir porque se le debe. Tiene pues un sentido de causa. Los derechos de toda persona tienen límites claros, en primer lugar los limitan los propios deberes y en segundo, el derecho de cada uno está limitado por el derecho de los demás.

---

<sup>61</sup> La Ética Profesional – Aquiles Menéndez – Herrero Hermanos Editores – México

Justicia es dar a cada uno lo que le corresponde, dejar que ocupe el lugar que debe ocupar. El valor ético por excelencia es la justicia. Frente a él, falla cualquier intento de fundar una filosofía moral individualista. La justicia como virtud ética fundamental, es impensable, en rigor, sin la noción de una comunidad de hombres<sup>62</sup>.

En general podemos explicar la vocación como una inclinación a dedicar la vida a una actividad determinada. Este concepto está intensamente ligado con los conceptos de profesión y responsabilidad. Saber en qué consiste la vocación, a que obliga la profesión y cuál es la dimensión social de la responsabilidad, es el deber fundamental propio de todo hombre, de todo ser humano.

Según Julio Roldán la vocación es producto de dos factores: el factor personal y el factor social.

El personal se compone a su vez de dos elementos esenciales: el efectivo y el afectivo. El primero no es otra cosa que la aptitud del sujeto que lo hace capaz de desarrollar una actividad determinada. El segundo es aquello que le gusta hacer, lo que lo atrae, es el amor hacia determinada profesión.

La profesión, de un modo muy general, es aquella actividad del hombre con un fin y una función social específica. Es una capacidad cualificada con la que la persona, por medio de su actividad, realiza su propia vocación dentro de un trabajo libremente elegido. Trabajo que determina su participación en la vida social, que le sirve de medio de subsistencia y que lo

---

<sup>62</sup> Signo de Contradicción – Karol Wojtyła – Biblioteca de Autores Cristianos – Madrid - España

valora positivamente en la vida económica del país. En virtud de su profesión, la persona ocupa una posición que le confiere deberes y derechos especiales, como se verá posteriormente.

Cuando el hombre realiza una actividad, siente que ésta va acompañada de una responsabilidad. Se siente responsable de lo que realiza o piensa realizar. La responsabilidad profesional cae bajo la responsabilidad moral, sin excluir la posibilidad de una responsabilidad penal.

El profesionista enfrenta dos formas de responsabilidad: la personal y la social.

La responsabilidad personal obliga al profesionista a adoptar una actitud decidida hacia el estudio y la investigación. Cuidadoso de su formación técnica y humanística llegará a poseer un perfil moral definido para poder interpretar, rectamente, las diversas situaciones que van a presentársele en el trabajo profesional, y saber elegir correctamente. Su nivel de responsabilidad profesional vendrá determinado por el aprovechamiento y la constancia en el estudio y en la lucha contra la rutina diaria, para que no se desvanezca su papel de servidor de la comunidad y evitar así el caer en claudicaciones científicas o éticas. La responsabilidad social es una lógica consecuencia de la responsabilidad personal. El hombre no vive solo.

La base de partida de la responsabilidad social se encuentra en el respeto a la persona, cuya dignidad no puede nunca supeditarse a ninguna autoridad o legislación atentatoria contra la misma. Dignidad que es forzoso respetar por encima de todo.

El profesionalista que tiene un compromiso con la sociedad, lo establece por medio de la verdad y la justicia. Y, a través de ambas y respetando la dignidad de la persona, debe ir canalizando su voluntad hacia el bien y progreso de la sociedad, de la que es servidor y guía.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. en su libro “Ética profesional comparada” señala:

### **Origen y fin de la ética**

El hombre es un ser de naturaleza social que forma parte de comunidades que tienen un sistema de necesidades y objetivos establecidos. Al mismo tiempo, cada individuo posee cualidades intrínsecas que lo distinguen de otros hombres, peculiaridades que le dan una personalidad y carácter que varían de persona a persona y que lo hacen reaccionar ante las influencias externas de manera particular.

Cada individuo debe cumplir una serie de normas generales de conducta que le son aplicables como a cada uno de los demás hombres, a pesar de que se encuentre ubicado en un tiempo y un espacio dentro de situaciones concretas que son formas particulares de problemas generales, y ante los cuales reaccionará considerando tanto sus características y necesidades individuales como las exigencias del grupo al que tiene necesidad de pertenecer como ente esencialmente social.

A partir de lo anterior, podemos decir que la ética es una ciencia normativa cuyo objeto es el estudio de la bondad o maldad de los actos humanos, tanto en lo que respecta a sí mismos como en función de la sociedad.

## **Características de la ética**

1.- La ética –más propiamente la norma ética- es absoluta, lo que significa que su validez no se encuentra supeditada a normas extrañas, sino que por el contrario, es ella la que determina.

2.- La norma ética es universal, pues obliga a todos los hombres que se encuentran en igualdad de circunstancias, culturales, etc.

3.- La norma ética es inviolable, entendiéndose por inviolabilidad la naturaleza de la propia norma, que no pierde su valor aun cuando sea violada.

## **El debe ser**

La ética es una ciencia normativa. Orienta la conducta práctica, dirige y encauza las decisiones libres del hombre. Es rectora de la conducta humana.

Sin embargo, la ética se dirige profundamente al deber ser conforme a la recta razón y no con lo que normalmente se hace o se acepta. Si acaso a la ética le interesa lo que se hace es para descubrir la ética misma en esas acciones humanas.

La ética no estudia lo normal de hecho sino lo normal de derecho, lo que debe suceder, lo establecido de un modo racional, aun cuando de hecho la conducta humana se realice de otro modo ordinariamente.

Lo normativo y lo fáctico (la norma y el hecho) son dos planos fácilmente distinguidos, sin embargo no pueden separarse por completo, ya que tanto lo normativo como lo fáctico se encuentran en una relación mutua: la norma exige ser realizada y por ello está dirigida a lo fáctico. En cuanto a lo fáctico, sólo cobra un significado moral si puede referirse a una norma.

### **Los actos del hombre y los actos humanos**

El hombre es un animal racional. Consecuentemente sus actos pueden contemplarse desde dos puntos de vista:

El primero, en las acciones del hombre como una especie viviente determinadas por su naturaleza física, es decir, todo aquello que hace o ejecuta derivado de su estructura animal.

El segundo, los actos del hombre originados por su razón: inteligencia, voluntad y libertad. Los actos del hombre fundados en su inteligencia hacen que el hombre trascienda su naturaleza animal para convertirlo en un hombre humano: todo aquello que ejecuta el hombre con su razón lo hace más humano.

### **Inteligencia - Voluntad - Libertad**

El hombre, toma decisiones, elige una dirección entre varias direcciones, lo cual implica las más de las veces la renuncia a los caminos no elegidos que a su vez le generan un pesar; no puede seguir todos los caminos.

Estas circunstancias son capturadas en la conciencia humana y a través de su inteligencia se plantean las diversas alternativas, delibera los pros y los contras de cada una y propone a su voluntad los caminos más apropiados conforme a su razón.

En la reunión de la inteligencia y la voluntad surge el concepto de la libertad humana como una cualidad de la voluntad por la cual elegimos un bien con preferencia a otros.

La deliberación en muchos casos es automática y sencilla, en otros es compleja: requiere reflexiones más intensas, obtención de mayor información, estudio y consulta, que hacen más claros a la inteligencia los valores morales de las alternativas, a fin de que surja en la voluntad el camino más potente a favor de determinada acción.

### **Objeto de la elección**

Los filósofos señalan respecto al objeto de la elección:

- La inteligencia presenta el objeto elegido a la voluntad como un bien, en la medida de las representaciones recibidas, lo cual puede implicar errores en la elección. Es decir, el objeto de elección es un bien real o aparente. De lo anterior se deduce que el hombre siempre elige un bien, pero no siempre elige bien. Nuestra actividad es más humana en cuanto es más

racional, y, en consecuencia, mientras más metódicamente procedamos y dirijamos nuestra conducta a un fin de perfección, a través del cumplimiento de un deber, que puede tener fuentes diversas de validez, se nos presenta como un imperativo cuyo cumplimiento es obligatorio, no precisamente necesario.

- La voluntad siempre se dirige a un objeto en cuanto bueno, en cuanto se presente un aspecto de bondad que puede coexistir con otros aspectos negativos, lo cual origina conflictos y pesares en las decisiones y requiere de mayores esfuerzos de reflexión, a fin de percibir los valores morales preferentes.

### **Criterio de Valoración Moral**

La adecuación de los actos humanos a la recta razón es el criterio apropiado para la valoración moral de los mismos porque:

- Actuar conforme a la recta razón es actuar conforme a la esencia del hombre.
- Al actuar conforme a la recta razón el hombre trasciende al absoluto por el ejercicio de esa facultad.
- Al actuar conforme a la recta razón los individuos utilizan una base objetiva que permite la coincidencia de valores sociales y valores de la persona ante la propia sociedad.
- Solamente las leyes y costumbres exteriores pueden ser cumplidas y ser más permanentes en la medida de su adecuación a la justa razón.

### **Fin de los actos humanos**

Los actos humanos conforme a su fin se clasifican en fin operis y fin operantis. El fin operis es el fin que tiene el acto por su propia naturaleza, y el fin operantis es el fin que intenta el que ejecuta el acto. Por ejemplo el dar una limosna es un acto que tiene un valor moral por su propia naturaleza, sin embargo la intención del que la da puede ser para ayudar al necesitado, o bien, para presumir de bondadoso, con alguien que lo acompaña, con lo cual su intención demeritaría el valor moral que de suyo tiene el propio acto.

Hay actos con un valor moral que la intención del que los ejecuta puede aumentar o disminuir dicho valor, sin embargo, hay actos que por su propia naturaleza tienen un valor cuya intención no puede cambiarlo.

Asimismo, si tenemos que el objeto de una acción como tal es de un valor moral indiferente, el fin bueno hace buena la acción. El fin bueno aumenta la bondad de las acciones y el fin malo aumenta la maldad de las acciones. Sin embargo el fin bueno no cambia la maldad propia de la acción.

### **Diferentes clases de valores**

Los valores han sido clasificados tradicionalmente en varias clases:

Valores infrahumanos, valores inframorales y valores morales.

### **Valores morales**

Los valores morales son aquellos que perfeccionan al hombre humano en lo más alto de la escala de valores, puesto que tienen que ver con las causas finales de todos sus actos, son las razones más altas que lo hacen trascender de todos sus actos infrahumanos e inframorales, le dan sentido a toda su existencia, su razón misma de vida y participación en el absoluto.

Sin embargo, la bondad moral no consiste en actuar unas veces bien y otras mal, sino en una acción moral estable, que solamente se consigue obrando habitualmente bien.

#### Valores inframorales

Son aquellos que perfeccionan al hombre como humano, que en una escala de valores son por sí solos menores a los valores morales, entre ellos tenemos: valores económicos, valores referentes al conocimiento, valores estéticos y valores sociales.

#### Valores infrahumanos

Son aquellos que perfeccionan al hombre en sus estratos menores, es decir, en lo que tiene en común con otros animales. Ejemplos de esta clase son el placer, la fuerza, la agilidad y la salud.

#### **Virtudes Morales**

La virtud moral se define como hábito de obrar bien, como condición necesaria para que el hombre elija no un simple bien, sino el bien adecuado conforme a la recta razón.

Las virtudes morales son muchas, no obstante, de acuerdo a los estudiosos de la ética y la moralidad, todas pueden reducirse a cuatro virtudes, llamadas las virtudes morales cardinales:

La prudencia, la justicia, la fortaleza y la templanza.

La prudencia

Ser prudente es dejar que la inteligencia juzgue los actos humanos en cuanto a su moralidad. La imprudencia es lo contrario al acto reflexivo, es la acción automática que lleva constantemente a errores y a la comisión de actos inmorales.

El acto prudente es el acto pensado, es la elección de la mejor alternativa, es el reconocimiento de falta de información, es la búsqueda de mayor información, de más investigaciones y de solicitud de consejos, en fin es todo aquello que apela al ejercicio potente de la recta razón.

La justicia

Es la armonía que vibra en todo el universo que conoce el hombre: cada cosa en su lugar... a cada quien lo que le corresponde. La justicia es la medida en que debe darse el acto humano cuando se exterioriza, particularmente ante otro y ante los grupos sociales, a los que se une de manera irremediable para lograr de manera más cabal su perfección. El hombre es un ser social.

La justicia conmutativa es la recta razón del hombre frente a otro. La justicia distributiva es la recta razón del hombre frente a la sociedad.

La fortaleza

La fortaleza es la virtud que ejerce el hombre para cumplir con los dictados de la recta razón, lo que impide las dificultades de orden para actuar correctamente, los sacrificios para lograr el bien, la capacidad de resistir y mantenerse firme ante todos los peligros que afectan su existencia y el cumplimiento de todas sus responsabilidades consigo mismo, con el otro y, en general, con la sociedad en que vive.

La templanza

Es la virtud del hombre para regular su conducta proveniente de los apetitos relacionados con su naturaleza animal, cuyo abuso desborda en fuerzas pasionales que dominan el resto de sus actividades, incluyendo su racionalidad.

**Normas morales y normas jurídicas**

Las normas morales son reglas generales que dirigen la conducta del hombre para que sus actos sean moralmente buenos conforme a la recta razón.

Las normas jurídicas son reglas morales establecidas en las leyes que dirigen la conducta de los individuos en cuanto ésta tienen efectos en la sociedad.

La norma moral es autónoma, representa el deber ser de la conciencia individual en todos los actos del hombre. La norma jurídica es heterónoma, representa el deber ser de los hombres e instituciones sociales ante la ley; no obstante la ley debe ser moral y el individuo al cumplir con la ley actúa conforme a su recta razón. El verdadero poder de la ley permanente, en la historia del hombre, reside en la moralidad de la misma.

La norma moral persigue el bien individual y la norma jurídica persigue el bien común, pero esta última será moral si realmente genera el bien individual.

Según la Universidad Antonio Ruiz de Montoya – Instituto Ética y Desarrollo en su libro “Ética de la función pública y desarrollo de la ciudadanía” señala:

### **Reflexiones finales por Bernardo Haour, S.J.**

Antes de presentarles algunas breves reflexiones sobre los temas que hemos analizado, quisiera primero felicitar a los distintos ponentes por las aproximaciones que han puesto a nuestro alcance, que nos han permitido plantear las diferentes dimensiones necesarias para

tratar el problema de la ética en la gestión pública. También quisiera agradecer de manera especial a la Organización de Estados Iberoamericanos (OEI) y a su director, el Doctor Ignacio López Soria, por su apoyo determinante en la organización de este evento. Sin este apoyo no habiéramos podido realizar esta importante reunión. Por ello nuestro gran agradecimiento a la OEI en la esperanza de que este encuentro se constituya en el inicio de una colaboración fructífera y duradera.

Para abordar el tema ético que nos convoca, quisiera subrayar, en primer lugar, que se trata de un problema de gran actualidad en el mundo entero, cuya comprensión y respuesta presenta diversas dificultades.

En el caso del Perú, un primer aspecto de esta dificultad se encuentra en el hecho probado de que las costumbres escasamente éticas de nuestras instituciones públicas no son un asunto reciente, sino que más bien pertenecen a una larga tradición que arraiga en dispositivos puestos en marcha por la colonización española. Esta acertada observación no puede, sin embargo, servir para justificar un cierto fatalismo sobre el tema. Nuestras costumbres pueden cambiar y pueden hacerlo en forma positiva; la historia también puede dar cuenta de esta posibilidad de transformación provechosa.

Un segundo elemento problemático en el Perú lo constituyen algunos rasgos de la sociedad misma. En los miembros de la sociedad peruana todavía no existe una clara distinción entre la esfera privada, la esfera pública y la esfera del Estado. Los bienes públicos son muchas veces entendidos como bienes de nadie, de los cuales, por consiguiente, es posible apropiarse a voluntad. Esta dimensión es harto conocida y no requiere de mayor desarrollo.

Un tercer aspecto, que también atañe directamente a nuestra sociedad más que a las instituciones mismas, se relaciona con una cierta condescendencia de sus miembros frente a

lo impropio que se comete bajo sus ojos. Una filósofa denomina a esta tendencia “injusticia pasiva”. Una mezcla compleja de condiciones: escepticismo frente a la eficiencia de un reclamo, admiración cómplice de la viveza que se manifiesta en estos comportamientos, miedo a las reacciones negativas, entre otros, hacen que el país se constituya en un medio que permite y alienta la mala conducta pública, aún cuando es necesario admitir que esta permisividad va disminuyendo notablemente.

Podríamos enumerar otras razones que dificultan la instauración de una ética pública en el país. Entre ellas, me limito a una última que vale la pena mencionar por su importancia: todavía no contamos con una carrera profesional de la función pública en la cual se valore la competencia profesional y la vocación de servicio propias de esta función. En un país marcado todavía por la pobreza y la exclusión, la importancia de la carrera profesional en la función pública tendría que ser subrayada y estimulada. El país necesita que la función pública se ponga al servicio del bienestar general con la finalidad de disminuir la marginación y ampliar la atención a los más vulnerables. Insistimos en la necesidad de una carrera de la función pública para llegar a tenerla en un futuro no muy lejano.

En resumen, reconocemos las dificultades que proceden de la historia, de una mentalidad demasiado laxa y permisiva y de la ausencia de una carrera pública y estas limitaciones, entre otras, no permiten comprender los problemas éticos que enfrenta la gestión pública. Pero, reconocer estas razones no equivale a cruzarnos de brazos a la espera de las condiciones propicias para actuar. Lo más valioso de los casos expuestos en este evento es que se nos han presentado como iniciativas tomadas a pesar de lo adverso del entorno. A mi modesto parecer son semillas importantes que preparan el terreno y las mentalidades para el crecimiento futuro de dispositivos que faciliten comportamientos al servicio de la ciudadanía; son señales de esperanza que llegan hasta nosotros y nos alientan cuando nos sentimos inermes en un paisaje descorazonador.

Agradezco nuevamente a todos los que han expuesto los casos mencionados y a los participantes que los han escuchado y comentado. Para terminar, quisiera decirles que nuestro deseo es hacer de la Universidad Antonio Ruiz de Montoya un espacio de encuentro para todos aquellos interesados en el tema de la ética en la gestión pública, con la finalidad de mantener conversaciones periódicas sobre iniciativas que podrían ser intercambiadas. Esperamos tener la oportunidad de volver a contar con su presencia entre nosotros”.

El desarrollo de la presente tesis se fundamenta filosóficamente en el autocontrol que deben de tener toda persona que trabaja en el sector público y en el fortalecimiento de su Ética, como pilar fundamental para promover la eficacia, eficiencia, economía y transparencia en las operaciones que realiza con el fin de realizar su trabajo de calidad al servicio de todos los seres humanos.

## **2.3 Definiciones conceptuales.**

### **a. Ámbito de las Normas de control interno**

Las Normas contenidas en la ley<sup>63</sup> y aquellas que emita la Contraloría General de la República son de cumplimiento obligatorio por todas las entidades a que se refiere el artículo 3° de la Ley 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.

---

<sup>63</sup> PERÚ. Ley 28716 - Ley de Control Interno de las Entidades del Estado, p.1

Son aplicadas por los órganos y personal de la administración institucional, así como por el órgano de control institucional, conforme a su correspondiente ámbito de competencia.

#### **b. Sistema de control interno**

Es el conjunto de acciones, actividades, planes, políticas, normas, registros, organización, procedimientos y métodos, incluyendo la actitud de las autoridades y el personal, organizados e instituidos en cada entidad del Estado, para la consecución de los objetivos indicados en el artículo 4° de la Ley 28716.

#### **c. Responsabilidad**

La inobservancia de la Ley 28716, genera responsabilidad administrativa funcional, y da lugar a la imposición de la sanción de acuerdo a la normativa aplicable, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal a que hubiere lugar, de ser el caso.

#### **d. Actividad de control**

Las actividades de control son políticas y procedimientos establecidos para enfrentar riesgos y lograr los objetivos de la entidad. Los procedimientos que una organización ejecuta para tratar el riesgo se llaman actividades de control interno. Las actividades de control son una respuesta al riesgo en tanto que son diseñadas para contener la parte poco certera del resultado que ha sido identificado.

### **e. Evaluación de riesgos**

Es el proceso de identificación y análisis de los riesgos relevantes al alcanzar los objetivos de la entidad y determinar una respuesta apropiada.

### **f. COSO**

Comité de organizaciones patrocinadas, un grupo de varias organizaciones de contabilidad. En 1992 publicó su estudio significativo sobre el control interno llamado control interno un marco integrado. El informe es llamado Informe COSO.

### **g. Economía**

Minimizar el costo de los recursos utilizados para una actividad, poniendo cuidado en la calidad apropiada. Adquisición en el momento correcto al costo financiero, humano y material más bajo de los recursos que sean más apropiados en términos de calidad y cantidad.

### **h. Eficacia**

Se refiere al cumplimiento de los objetivos o al grado al que los resultados de una actividad cumplen con los objetivos o con los efectos para los que se realizó una actividad.

## **i. Eficiencia**

La relación entre la salida, en términos de bienes, servicios y otros resultados y los recursos utilizados para producirlos. Utilización de los recursos financieros, humanos y materiales de manera que se puedan maximizar las salidas por un determinado número de recursos, o minimizar los recursos invertidos para determinada cantidad y calidad de salidas.

## **j. Entidad Fiscalizadora Superior (EFS)**

La organización pública de un Estado que, sin importar su diseño, constitución u organización, ejerce por ley, la más alta función pública de auditoría de ese Estado.

## **k. Organización Internacional de Instituciones Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)**

INTOSAI es la organización profesional de las instituciones fiscalizadoras superiores (EFS) en los países que pertenecen a las Naciones Unidas o a sus agencias especializadas. Las EFS juegan un rol central en la auditoría de cuentas gubernamentales y operaciones, y en la promoción de gerencias financieras sólidas y responsabilidad en los gobiernos. INTOSAI se fundó en 1953 y ha crecido de los 34 países miembros al inicio, a tener más de 1870 miembros actualmente.

## **l. Responsabilidad**

El proceso en el que las organizaciones de servicio público y los individuos que las conforman son responsables por sus decisiones y acciones, incluyendo su salvaguarda de fondos públicos y su desempeño. Obligación impuesta a una persona o entidad auditada de presentar que ha administrado o controlado los fondos que le fueron confiados conforme a los términos en los que le fueron entregados.

#### **m. Riesgo**

La posibilidad de que ocurra un evento adverso que afecte el logro de los objetivos.

#### **n. Riesgo inherente**

Es el riesgo que tiene una entidad de que en la ausencia de acciones gerenciales pueda mitigar la probabilidad del riesgo o su impacto.

#### **o. Riesgo residual**

Es el riesgo que permanece después de que la gerencia dé respuesta al riesgo.

## **2.4 Formulación de hipótesis**

### **2.4.1 Hipótesis General**

La motivación es el eje principal para fortalecer el sistema de control interno y por ende el control gubernamental en las Organizaciones Públicas.

### **2.4.2 Hipótesis Secundarios**

- a. El fortalecer, conocer, difundir y trabajar con los componentes del sistema de control interno permite luchar frontalmente contra la corrupción.
- b. El tener presente las normas de control interno así como los objetivos del control interno, da una seguridad razonable que se va a realizar un adecuado control gubernamental.
- c. Si los funcionarios y trabajadores públicos están debidamente capacitados y entrenados en control interno, entonces hay una seguridad razonable que se va a ejecutar con eficacia el control gubernamental.

# CAPITULO III METODOLOGÍA

## **3.1 Diseño Metodológico**

### **3.1.1 Tipo de Investigación**

De acuerdo al propósito de la investigación, naturaleza de los problemas y objetivos formulados en el trabajo, el presente estudio reúne las condiciones suficientes para calificarla como una investigación “aplicada”; en razón que para su desarrollo en la parte teórica conceptual se apoyó en conocimientos sobre el sistema de control interno de las organizaciones públicas que se aplicaron como parte de control externo del control gubernamental. Y fue explorativa, porque se utilizaron encuestas y entrevistas.

### **3.1.2 Nivel de Investigación**

Fue una investigación “descriptiva” en su primer momento, luego “explicativa” y finalmente “correlacionada” de acuerdo a la finalidad de la misma.

## **3.2 Población y Muestra**

### **3.2.1 Población**

La población está constituida por el total del personal de las entidades del Sector Público para el año 2006, según la información que presenta el Ministerio de Economía y Finanzas en su portal de Internet<sup>64</sup>, estableciendo que el universo materia de nuestra investigación es de 818,746 personas que laboran en el Sector Público. Es importante señalar que en este total se incluye el personal del Gobierno Central y de los Gobiernos Regionales, pero no incluye al personal de los Gobiernos Locales, debido a que el MEF no refleja esta información.

<b>Personal de las Entidades del Sector Público</b>	
<b>Año 2006</b>	
<b>Personal</b>	<b>Cantidad</b>
<b>Nombrados</b>	<b>580,851</b>
<b>Contratados</b>	<b>158,058</b>
<b>SNP</b>	<b>79,837</b>
	<b>818,746</b>

### 3.2.2 Muestra

De la población anteriormente señalada debido al grado de homogeneidad en la característica investigada se ha aplicado la fórmula del Muestreo Aleatorio con población finita, obteniéndose como resultado una muestra de 130 personas, tal como se muestra a continuación:

#### Tamaño de la muestra

fig007.jpg

---

<sup>64</sup> <http://ofi.mef.gob.pe/bingos/planilla/PageTop.aspx?a=&ig=0>

Para un nivel de confianza del 90% se tiene según tablas un valor de Z

fig008.jpg

La aplicación de las encuestas a la muestra seleccionada se realizaron estratégicamente, toda vez que se aprovechó los viajes al interior del país por el dictado de cursos en las Sedes Regionales de Control de la Contraloría General referidos a Normas de Control Interno y otros de control gubernamental; así como los cursos dictado in house en organizaciones públicas y en la Escuela Nacional de Control, hasta concluir con el número total de la muestra durante los años de 2007 y 2008.

El personal a quién se le aplicó las encuestas fue proveniente de Gobiernos Locales, Gobiernos Regionales y Empresas del Estado, en pleno desarrollo de los cursos que se dictaron en las Sedes Regionales y en el local de la Escuela Nacional de Control, asimismo, se aplicaron también las encuestas a los que asistieron a los cursos in house que se dictaron tanto en el Banco de la Nación -BN, Instituto Nacional de Salud - INS, el Ministerio de Transportes y Comunicaciones - MTC, el Servicio Industrial de la Marina – SIMA, Sima Chimbote y Sima Iquitos, la Universidad Nacional de Ingeniería, como en la entidad pública denominada De Vida (ex Contradrogas).

### **3.2.3 Delimitación de la Investigación.**

Frente a la problemática planteada anteriormente, la investigación metodológicamente la delimitamos en los siguientes aspectos:

#### **a. Delimitación Espacial.**

- La investigación se llevó a cabo en el ámbito del Sistema Nacional de Control a nivel Nacional.

#### **b. Delimitación Temporal.**

- La investigación tuvo como alcance el estudio de las competencias en control gubernamental de los trabajadores del Sector Público en organizaciones del Estado tales como: Gobiernos Locales, Gobiernos Regionales, Empresas del Estado, Banco de la Nación -BN, Instituto Nacional de Salud - INS, el Ministerio de Transportes y Comunicaciones - MTC, el Servicio Industrial de la Marina – SIMA, Sima Chimbote y Sima Iquitos, De Vida (ex Contradrogras), la Universidad Nacional de Ingeniería, durante el año 2007 y 2008.

#### **c. Delimitación Social.**

- El grupo humano con el cual se trabajó sobre el conocimiento y motivación de su Sistema de Control Interno y la Eficacia del Control Gubernamental y a quien se le aplicó las técnicas de Investigación fue un grupo de personal de las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, el mismo que redundó en beneficio de la sociedad.

#### **d. Delimitación de Recursos.**

- La investigación fue financiada con recursos propios

## **3.3 Operacionalización de variables**

### **3.3.1 Variable Independiente**

#### X. SISTEMA DE CONTROL INTERNO

##### **Indicadores**

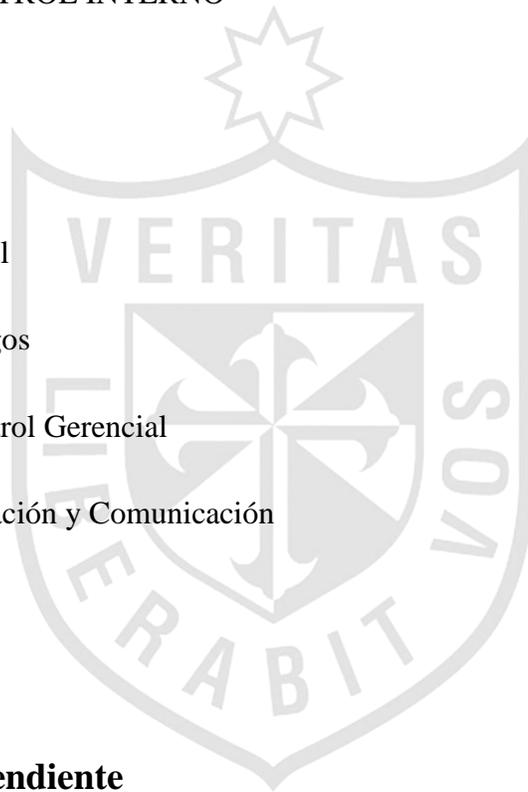
X1 Ambiente de Control

X2 Evaluación de Riesgos

X3 Actividades de Control Gerencial

X4 Sistemas de Información y Comunicación

X5 Supervisión



### **3.3.2 Variable Dependiente**

#### Y.CONTROL GUBERNAMENTAL

##### **Indicadores**

Y1 Control Interno

Y2 Control Externo

Y3 Control Previo

Y4 Control Preventivo

Y5 Control Posterior

### **3.3.3 Método de la Investigación**

En la presente investigación se empleó el método descriptivo; el mismo que se completó con el estadístico, analítico, deductivo, inductivo, las encuestas y entrevistas, entre otros.

### **3.3.4 Diseño de la Investigación**

El presente estudio, dada la naturaleza de las variables materia de la investigación, responde al de una investigación por objetivos, de acuerdo al siguiente esquema:

fig009.jpg

Donde:

OG=Objetivo General

CF=Conclusión Final

HG=Hipótesis General

OE=Objetivo Específico

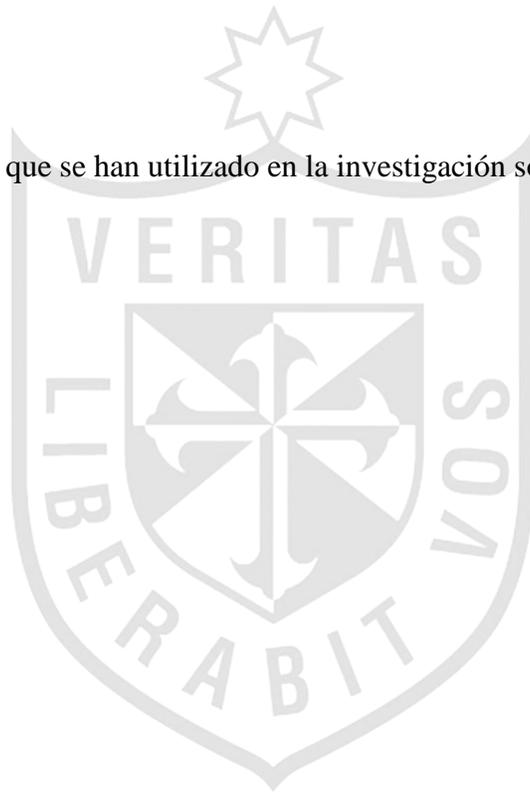
CP=Conclusión Parcial

## **3.4 Técnicas de recolección de datos**

### **3.4.1 Técnicas**

Las principales técnicas que se han utilizado en la investigación son:

- Entrevistas
- Encuestas
- Observación
- Análisis documental.



### **3.4.2 Instrumentos**

Los instrumentos que utilizaron estas técnicas son:

- Guía de entrevista
- Cuestionario

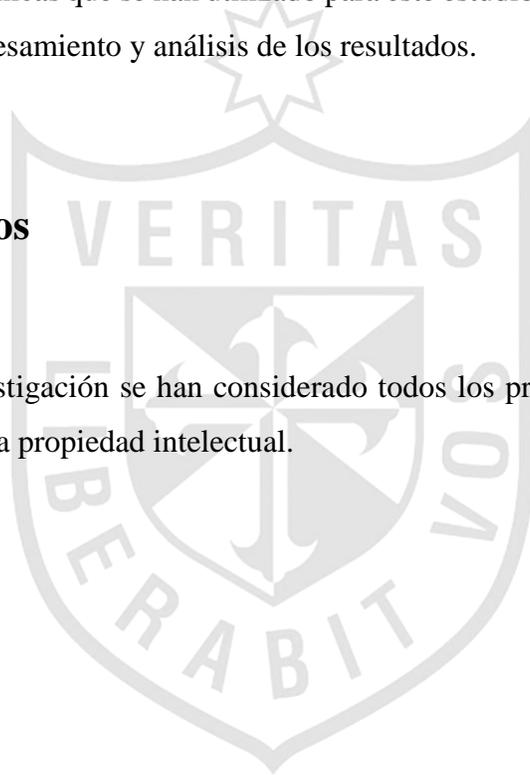
- Guía de Observación
- Guía de análisis documental

### **3.5 Técnicas para el procesamiento y análisis de la información**

Entre las principales técnicas que se han utilizado para este estudio, son las estadísticas, tanto para la tabulación, procesamiento y análisis de los resultados.

### **3.6 Aspectos éticos**

En este trabajo de investigación se han considerado todos los principios jurídicos y éticos sobre la originalidad y la propiedad intelectual.



# CAPÍTULO IV RESULTADOS

## 4.1 Presentación

Este capítulo tiene el propósito de presentar el proceso que conduce a la demostración de la hipótesis propuesta en la investigación “LA MOTIVACIÓN ES EL EJE PRINCIPAL PARA FORTALECER EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y POR ENDE EL CONTROL GUBERNAMENTAL EN LAS ORGANIZACIONES PÚBLICAS”.

Este estudio comprende el cumplimiento de los siguientes objetivos:

- a. Sensibilizar y motivar en los integrantes de las entidades del Estado el conocimiento de los objetivos del control interno y la adaptación de las normas de control interno, al interior de sus organizaciones gubernamentales.
- b. Difundir los componentes de la estructura del control interno, con la finalidad de fortalecer el Sistema de Control Interno de las entidades del Estado.
- c. Evaluar si los funcionarios y trabajadores públicos están debidamente capacitados y entrenados para ejercer el control gubernamental.

Los logros obtenidos en cada uno de los objetivos específicos, nos conducen al cumplimiento del objetivo general de la investigación y consecuentemente nos permitirá contrastar la

hipótesis del trabajo para aceptarla o rechazarla de acuerdo al grado de significación que tenga.

## **4.2 Análisis de las variables**

### **4.2.1 Análisis sobre control gubernamental**

El análisis de esta disciplina es amplio e importante pues se trata de una especialidad del auditor como del gestor público.

En principio debemos tener presente que todo aquel que por su función administra fondos públicos o tiene un cargo o misión encomendada que cumplir, tiene la obligación de rendir cuenta de cómo ha efectuado tales encargos. En un proceso de modernización del Estado, tal como el que venimos atravesando, es de suma importancia el reforzamiento del control en la actividad pública, a fin de lograr la eficiencia en su evaluación y control.

El control gubernamental consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes.

El control gubernamental es interno y externo y su desarrollo constituye un proceso integral y permanente.

El Sistema de Nacional de Control está conformado por los siguientes órganos de control:

- a) La Contraloría General, como ente técnico rector.
  
- b) Todas las unidades orgánicas responsables de la función de control gubernamental de las entidades que se mencionan en el Artículo 3° de la presente Ley, sean éstas de carácter sectorial, regional, institucional o se regulen por cualquier otro ordenamiento organizacional.
  
- c) Las sociedades de auditoría externa independientes, cuando son designadas por la Contraloría General y contratadas, durante un período determinado, para realizar servicios de auditoría en las entidades: económica, financiera, de sistemas informáticos, de medio ambiente y otros.

La Contraloría General de la República es una entidad descentralizada que goza de autonomía, ello significa que no pertenece a ningún sector ni Poder del Estado, lo cual es indispensable a fin que pueda preservar su necesaria independencia e imparcialidad para el desarrollo de las funciones que desempeña.

La atribución legal se encuentra enmarcada en la Constitución Política del Perú, norma que nos da las grandes línea de acción para el desarrollo del control gubernamental, el cual es complementado a través de atribuciones y funciones específicas en nuestra Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, Ley N° 27785 (Publicada el 23.Jul.2002).

Es por ello que la misión de la Contraloría General es cumplir eficientemente el mandato constitucional, a fin de constituirnos en una institucional capaz de promover una cultura de honestidad y transparencia en la gestión pública, pero definitivamente para lograr esta aspiración requerimos del concurso de quienes conforman el sistema, de los funcionarios y servidores públicos y, principalmente, de la ciudadanía en general.

La Misión de la Contraloría General de la República es la de ser “el órgano superior del Sistema Nacional de Control, que cautela el uso eficiente, eficaz y económico de los recursos del Estado, la correcta gestión de la deuda pública, así como la legalidad de la ejecución del presupuesto del sector público y de los actos de las instituciones sujetas a control; coadyuvando al logro de los objetivos del Estado en el desarrollo nacional y bienestar de la sociedad peruana”.

“Promueve mejoras en la gestión pública, la lucha contra la corrupción y la participación ciudadana”.

La Visión de la Contraloría General de la República es “Ser la institución modelo del Estado, reconocida por sus sólidos principios éticos y el más competente nivel profesional, tecnológico y de conocimiento; que brinde a la población confianza y seguridad en el adecuado uso de los recursos públicos mediante un control oportuno y eficaz, y que fomente un ambiente de honestidad y transparencia en el ejercicio de la función pública, contribuyendo al desarrollo integral del país”.

Para cumplir con las funciones encomendadas, la Contraloría General de la República, cuenta con una estructura orgánica dinámica, con la finalidad de responder adecuadamente a las

nuevas exigencias que nacen de los cambios que se están efectuando en toda la administración pública. En tal sentido la parte operativa, tendiendo a la especialización de su labor, se ha organizado en diversas áreas que tienen a su cargo el control de los gobiernos locales y regionales, sectores como el social, económico, industria, defensa, relaciones exteriores, entidades autónomas, denuncias y participación ciudadana, anticorrupción, sociedades de auditoría, entre otras.

En principio el control que realiza el Sistema Nacional de Control es un control administrativo financiero, siendo las tres grandes líneas de acción que conforman el control gubernamental, la supervisión de:

- La legalidad de la ejecución del Presupuesto del Estado;
- De las operaciones de la deuda pública; y,
- De los actos de las instituciones sujetas a control.

Por tanto, la supervisión se realiza no sólo a la utilización de los bienes y recursos públicos, sino también al ejercicio de las funciones de los servidores y funcionarios públicos.

La labor de control gubernamental, involucra principalmente a las que forman parte de la estructura del Estado, es decir los Ministerios, Consejos Transitorios de Administración Regional, Universidades, Municipalidades, Empresas del Estado y en detalle se señala en el Artículo 3° de la Ley, tal como se señala a continuación:

a) El Gobierno Central, sus entidades y órganos que, bajo cualquier denominación, formen parte del Poder Ejecutivo, incluyendo las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional, y sus respectivas instituciones.

b) Los Gobiernos Regionales y Locales e instituciones y empresas pertenecientes a los mismos, por los recursos y bienes materia de su participación accionaria.

c) Las unidades administrativas del Poder Legislativo, del Poder Judicial y del Ministerio Público.

d) Los Organismos Autónomos creados por la Constitución Política del Estado y por ley, e instituciones y personas de derecho público.

e) Los organismos reguladores de los servicios públicos y las entidades a cargo de supervisar el cumplimiento de los compromisos de inversión provenientes de contratos de privatización.

f) Las empresas del Estado, así como aquellas empresas en las que éste participe en el accionariado, cualquiera sea la forma societaria que adopten, por los recursos y bienes materia de dicha participación.

g) Las entidades privadas, las entidades no gubernamentales y las entidades internacionales, exclusivamente por los recursos y bienes del Estado que perciban o administren. En estos casos, la entidad sujeta a control, deberá prever los mecanismos necesarios que permitan el control detallado por parte del Sistema.

Es necesario también comentar que, en estricto, la supervisión está dirigida hacia los actos de quienes desempeñan la gestión pública, es decir funcionarios y servidores públicos. Nuestra Ley contempla que para efectos del control gubernamental se considera como funcionario o servidor público a todo aquel que mantiene vínculo laboral o contractual con cualquiera de las entidades sujetas a control, sea cual fuere el régimen laboral en que se encuentren comprendidos.

El control que realiza el sistema es selectivo y posterior, es decir se realizan evaluaciones periódicas sobre determinadas entidades y en éstas sobre determinadas operaciones, las cuales se seleccionan en función a diversos criterios como montos de recursos, naturaleza de programa social, entre otros. El control posterior implica que la verificación se realiza una vez culminada la operación o actividad.

Asimismo, debe entenderse que el control es un proceso continuo por tanto se debe realizar en forma previa, concurrente y también en forma posterior a la realización de las operaciones; adicionalmente, el control no es solamente de responsabilidad de la Contraloría o del Sistema, dado que el control previo y el concurrente son de responsabilidad de la propia entidad.

Es por ello que resulta de suma importancia un trabajo conjunto para lograr el objetivo de tener una administración pública eficiente, las entidades efectuando controles internos previos adecuados, el Sistema aplicando el control posterior y la ciudadanía alertando cuando no existe un adecuado uso de los recursos públicos.

El ejercicio del control se efectúa a través de las llamadas acciones de control o auditorías que se desarrollan a fin de verificar determinados aspectos que responden a un planeamiento

y programación previa, que concluyen en la emisión de los denominados Informes de Control.

El desarrollo de las funciones de la Contraloría General están enmarcadas dentro de las atribuciones que le otorga el marco legal vigente, estando entre las más importantes la posibilidad de tener acceso a todo tipo de información sin limitación aún cuando sean de carácter secreto así como considerar que los informes y/o dictámenes resultado de una acción de control constituyen prueba pre constituida para el inicio de las acciones administrativas y/o legales a que hubiera lugar, es decir que no requieren de pronunciamiento adicional a fin de ser adjuntados a una denuncia, demanda o proceso administrativo.

Asimismo, la labor se desarrolla en base a principios y criterios como la objetividad, la reserva, la flexibilidad y la presunción de licitud, entre otros.

Finalmente si bien es cierto que el control gubernamental que efectúa el Sistema es selectivo y posterior, existen excepciones tales como la atribución de emitir opinión previa a la ejecución y pago de los Presupuestos Adicionales de Obra y en casos de Adquisiciones con carácter de secreto militar, e informar previamente sobre las operaciones, fianzas, avales y otras garantías que otorgue el Estado, inclusive los proyectos de contrato, que en cualquier forma comprometa su crédito o capacidad financiera, sea que se trate de negociaciones en el país o en el exterior, en los cuales se ejerce el control.

El control preventivo se viene realizando a través del mecanismo de las Veedurías:

Como por ejemplo el que se realizó en la zona del desastre del último terremoto, con el propósito de colaborar como ente técnico rector de control, en la entrega oportuna y adecuada de los bienes a la población, así como el buen estado y la calidad de los mismos, para la mejor atención de la población afectada por el sismo del 15 de agosto de 2007 y las subsiguientes réplicas.

Asimismo la veeduría del proceso de elaboración de las planillas únicas de pago y la verificación de los descuentos efectivos por los días no laborados en el sector educación a nivel nacional.

Y las Veedurías a las Actividades/Proyectos bajo el ámbito de la Ley 28880 – Shock de Inversiones (Se aprobó un crédito suplementario para proveer recursos a favor de los sectores Vivienda, Construcción y Saneamiento; Transportes y Comunicaciones; Salud; Educación; Energía y Minas; Agricultura; Interior; Mujer y Desarrollo Social; y, Justicia, para ser destinados a la ejecución de actividades y proyectos de inversión de índole y efecto social, cuya realización debe efectuarse de manera inmediata considerando su impacto en la población más pobre del país) y la Ley 28979, Ley que autoriza el Crédito Suplementario en el Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2007 para la continuidad de inversiones.

#### **4.2.2 Análisis sobre sistema de control interno**

En gestión, el término sistema de control interno<sup>65</sup> comprende la organización, políticas y procedimientos adoptados por los directores y gerentes de las entidades para administrar las

---

<sup>65</sup> PERÚ. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, NORMAS DE CONTROL INTERNO, pp.18-19

operaciones y promover el cumplimiento de las responsabilidades asignadas para el logro de los resultados deseados.

El control interno es efectuado por diversos niveles, cada uno de ellos con responsabilidades importantes. Los directivos, la gerencia y los auditores internos y otros funcionarios de menor nivel contribuyen para que el sistema de control interno funcione con efectividad, eficiencia y economía. Una estructura de control interno sólida es fundamental para promover el logro de sus objetivos y la eficiencia y economía en las operaciones de cada entidad.

Ninguna estructura de control interno, por muy óptima que sea, puede garantizar por sí misma, una gestión eficiente y 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. Por ello mantener una estructura de control interno que elimine cualquier riesgo, puede resultar un objetivo imposible y, es probable que, más costoso que los beneficios que se considere obtener.

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.

Por lo tanto, control interno, es una expresión que utilizamos con el fin de describir las acciones adoptadas por los directores de entidades, gerentes o administradores, para evaluar y monitorear las operaciones en sus entidades”.

Los componentes de la estructura del control interno pueden considerarse como un conjunto de normas que son utilizadas para medir el control interno y determinar su efectividad. Para operar la estructura (también sistema) de control interno se requiere de los siguientes componentes:

- Ambiente de control interno
- Evaluación del Riesgo
- Actividades de control gerencial
- Sistema de información contable
- Monitoreo de actividades

El ambiente de control interno se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e influencie las tareas del personal con respecto al control de sus actividades; el que también se conoce como el clima en la cima. El ambiente de control tiene gran influencia en la forma en que son desarrolladas las operaciones, se establecen los objetivos y estiman los riesgos.

El riesgo se define como la probabilidad de que un evento o acción afecte adversamente a la entidad. Su evaluación implica la identificación, análisis y manejo de los riesgos relacionados con la elaboración de estados financieros y que pueden incidir en el logro de los objetivos del control interno en la entidad. Estos riesgos incluyen eventos o circunstancias que pueden afectar el registro, procesamiento y reporte de información financiera, así como las representaciones de la gerencia en los estados financieros.

Las actividades de control gerencial están referidas a las acciones que realizan la gerencia y otro personal de la entidad para cumplir diariamente con las funciones asignadas. Son importantes porque en sí mismas implican la forma correcta de hacer las cosas, así como

también porque el dictado de políticas y procedimientos y la evaluación de su cumplimiento, constituyen el medio más idóneo para asegurar el logro de objetivos de la entidad. Se presentan para ilustrar el rango y la variedad de actividades de control las siguientes:

Revisiones de alto nivel. Las revisiones se realizan sobre el desempeño actual frente a presupuestos, pronósticos, períodos anteriores y competidores.

Funciones directas o actividades administrativas. Los administradores dirigen las funciones o las actividades revisando informes de desempeño. Un administrador responsable por los créditos de consumo de un banco revisa informes por sucursales, región y tipo de préstamo (colateral), verificando sumas e identificando tendencias, y relacionando resultados con estadísticas económicas y objetivos.

Procesamiento de información. Se implementa una variedad de controles para verificar que estén completas y autorizadas las transacciones. Que los datos que ingresan estén sujetos a chequeos o a cotejarse con los archivos de control.

Controles físicos. Equipos, inventarios, valores y otros activos se aseguran físicamente en forma periódica son contados y comparados con las cantidades presentadas en los registros de control.

Indicadores de desempeño. Relacionar unos con otros los diferentes conjuntos de datos – operacionales o financieros -, además de analizar las interrelaciones e investigar y corregir las acciones, sirven como actividades de control.

Segregación de responsabilidades. Las responsabilidades se dividen o segregan, entre diferentes empleados para reducir el riesgo de error o de acciones inapropiadas.

El sistema de información y comunicación está constituido por los métodos y registros establecidos para registrar, procesar, resumir e informar sobre las operaciones de una entidad. La calidad de la información que brinda el sistema afecta la capacidad de la gerencia para adoptar decisiones adecuadas que permitan controlar las actividades de la entidad y elaborar informes financieros confiables.

La supervisión y el monitoreo es el proceso que evalúa la calidad del funcionamiento del control interno en el tiempo y permite al sistema reaccionar en forma dinámica, cambiando cuando las circunstancias así lo requieran. Debe orientarse a la identificación de controles débiles, insuficientes o necesarios, para promover su corrección.

### **4.3 Interpretación de resultados de la prueba de campo**

#### **4.3.1 Interpretación de la Entrevista**

Es preciso indicar que fueron entrevistados 10 especialistas en control gubernamental, bajo la modalidad de control interno y externo, estos son miembros de organizaciones pertenecientes al Sistema Nacional de Control a nivel nacional, los mismos que estuvieron compuestos por Gerentes y Funcionarios de entidades públicas.

#### **Pregunta N° 1**

**A la pregunta ¿Qué opina usted sobre el Sistema de control interno actual de las organizaciones públicas?**

Contestaron que el sistema de control interno actual adolece de objetivos claros ya que no son bien entendidos por los trabajadores de la entidades y que existe una confusión de que el control interno es potestad solamente del estado. Se cree que al manejar recursos públicos los únicos llamados a realizar el control interno es el estado, por lo que no existe un compromiso por parte de la gestión de las entidades de controlar debidamente el accionar del personal en todos sus niveles así como la calidad del trabajo de sus subalternos.

Los titulares no promueven lineamientos estratégicos para fortalecer la ética de su personal, motivo por el cuál en muchas oportunidades el control posterior detecta comportamientos antitéticos e irregularidades. Este hecho se podría minimizar si se realizara la difusión y capacitación de métodos de control interno efectivos que fortalezcan la integridad y los valores institucionales.

Agregaron que el sistema de control interno difiere significativamente entre una entidad y otra, de allí que es difícil emitir una opinión generalizada. Se tiene por un extremo a entidades con un sistema de control interno formal, con altos estándares de administración y que cuentan incluso con procesos certificados de acuerdo a normas internacionales (ISO 9000, ISO 14000), y en el otro extremo una gran cantidad de entidades con un sistema de control interno informal, no estandarizado y que constituyen la gran mayoría en la realidad nacional, tales como los gobiernos locales, especialmente las municipalidades distritales del interior de nuestro país. En este sentido, la opinión que podría emitir sobre el tema, es que la situación se repite con mayor frecuencia en el universo de las entidades del Estado, al contar estas con

un sistema de control interno incipiente, informal y no estandarizado que finalmente tiene como resultado la ineficacia del mismo.

## **Pregunta N° 2**

A la pregunta **¿Cómo está implementado el Sistema de control interno actual?**

Contestaron que depende de las entidades, por ejemplo si se habla de los Ministerios, la confusión de que el control interno lo realiza la Oficina de control interno es muy difundida. Uno de los grandes problemas que tienen estas instituciones son sus remuneraciones bajas, especialmente los que se encuentran bajo el régimen de la Ley 276.

En cambio si hablamos de empresas del estado y otros organismos bajo la Ley 728, la situación cambia, es decir son menos burócratas aunque las irregularidades existen como en todo el aparato estatal. Se dice que el día que el personal comience a ganar mas dinero fruto de los avances del país la corrupción debería bajar, este es el comportamiento histórico de otras naciones que han pasado por el mismo problema.

Todo sistema depende de las personas y si estas quieren quebrar el sistema lo “rompen” coludiéndose de manera fácil para realizar irregularidades.

Agregaron que el sistema de control interno actual se encuentra implementado en la estructura y en los procesos de la entidad, independientemente de que éstos estén

identificados o no, y de que estén concientes o no de que el control interno es también un proceso.

### **Pregunta N° 3**

A la pregunta **¿El sistema de control interno actual contribuye a la economía del control gubernamental?**

Contestaron que el sistema de control interno actual, en algunas áreas está bien definido, pero no funciona de manera práctica en el resto de las áreas, es decir si alguien realiza una labor de control interno a criterio, lo más probable es que se sepa que está realizando algo que está normado, ya que las normas existentes son muy genéricas.

Agregaron que el sistema de control interno contribuiría a la economía del control gubernamental siempre y cuando el costo del control no sea igual ni exceda el beneficio que de él se obtiene.

### **Pregunta N° 4**

A la pregunta **¿Conoce la nueva estructura del Sistema de Control Interno aprobada con la Ley 28716 y las Normas de Control Interno aprobadas con la Resolución de Contraloría N° 320-2006-CG, cuál considera usted son sus principales aportes?**

Comentaron algunos que los principales aportes son cuatro: (i) la adopción de un estándar internacional hecho sobre las mejores prácticas internacionales, me refiero al informe COSO, el mismo que viene siendo promocionado desde INTOSAI y que también está siendo adoptado por sus miembros; (ii) un mayor énfasis en una gestión por procesos; (iii) la inclusión de la administración de riesgos como parte de la gestión de las entidades; y (iv) la regulación del sistema de control interno un marco general, dejando la regulación específica de cada sistema administrativo a cargo de los respectivos órganos competentes y de las entidades mismas.

#### **Pregunta N° 5**

A la pregunta **¿La adecuada implementación y conocimiento del Sistema de control interno de las organizaciones públicas propicia la eficacia y eficiencia del control gubernamental?**

Contestaron que definitivamente el implementar, difundir y sensibilizar el conocimiento de las normas de control interno a todo el personal ayudará a la eficacia y eficiencia de las operaciones y por ende a las efectividades del control gubernamental.

Agregaron que definitivamente sí, porque se debe recordar que el control gubernamental, dependiendo de quién lo ejerce, se clasifica en interno y externo. En consecuencia, el primer frente de control gubernamental es la entidad misma y si éste falla, afecta necesariamente la eficacia y eficiencia del control externo.

#### **Pregunta N° 6**

A la pregunta **¿Cree usted que con un Programa de Capacitación sobre el Sistema de Control Interno y su respectivo monitoreo se tendría mejores resultados de control gubernamental?**

Manifestaron que sí, que se lograrían muy buenos resultados si esa capacitación se diera de manera práctica, es decir fundamentalmente con casos reales y prácticos, porque repetir una norma es un poco tedioso, ya que todo el mundo la puede leer, pero aplicar: muy pocos.

Agregaron que lo consideran que solo constituye la etapa inicial relacionada con sensibilizar y concientizar, ya que constituye un cambio cultural que debe reflejarse finalmente en un cambio estructural para la organización.

#### **4.3.2 Interpretación de la Encuesta**

Es preciso indicar que fueron encuestados 130 personas de diversas organizaciones públicas a nivel nacional, las mismas que estuvieron compuestas por Gerentes, Funcionarios y servidores.

#### **Pregunta N° 1**

TABLA N° 01  
OPINIÓN SOBRE LOS RESPONSABLES DE EJECUTAR EL CONTROL GUBERNAMENTAL

<b>ALTERNATIVAS</b>	<b>TOTAL PARCIAL</b>	<b>%</b>
a) La Contraloría General de la República	45	34
b) Los auditores internos de las organizaciones públicas	3	2
c) Las autoridades, funcionarios y trabajadores de las organizaciones públicas de acuerdo a sus funciones.	14	11
d) Todas las anteriores	36	28
e) a) y b)	32	25
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO



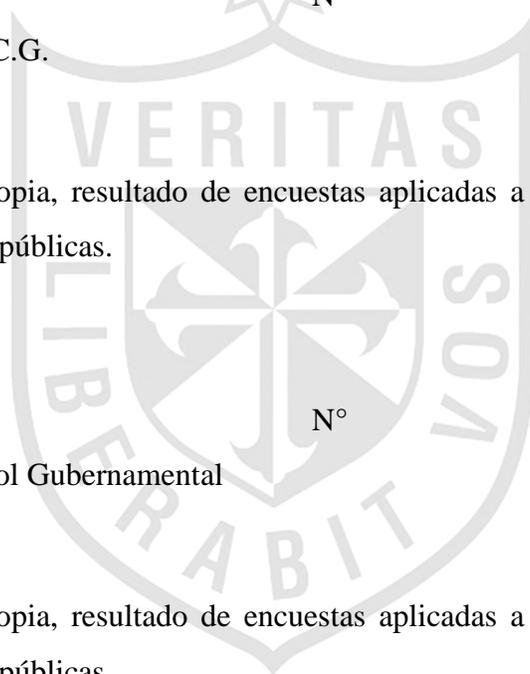
1.1

Responsables Ejecutar C.G.

fig010.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO



1.2

Responsables del Control Gubernamental

fig011.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 1) de la pregunta ¿Diga usted quiénes son los responsables de ejecutar el control gubernamental?, compuesta por 5 alternativas contestaron:

Un grupo de 45 opinaron que los responsables son los de la Contraloría General de la República; un segundo grupo de 36 considera que los responsables son TODOS; seguidos por un grupo de 32 que consideran que son los auditores; seguido por 14 que consideran que son las autoridades, funcionarios y trabajadores; y 3 opinan que los responsables son los auditores internos.

Como se puede apreciar en el gráfico N° 1, el 34% del personal encuestado coincidieron que los responsables son los de la Contraloría General de la República; el 28% considera que los responsables son TODOS (auditores y funcionarios); el 25% que consideran que son los auditores; seguido por el 11% que consideran que son las autoridades, funcionarios y trabajadores; y el 2% opinan que los responsables son los auditores internos.

Asimismo agrupando las respuestas se puede observar en el gráfico N° 1.2, que el 72% de los encuestados desconocen que TODOS son los responsables de ejecutar el control gubernamental, y sólo el 28% lo tiene claro, confirmando la realidad problemática planteada.

## Pregunta N° 2

TABLA N° 02  
RESPONSABLES DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

ALTERNATIVAS	TOTAL PARCIAL	%
a) La Contraloría General de la República	40	31
b) Los auditores internos de las organizaciones públicas	20	15
c) Las autoridades, funcionarios y trabajadores de las organizaciones públicas de acuerdo a sus funciones.	44	34
d) Todas las anteriores	12	9
e) a) y b)	14	11
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO N° 2.1

Responsables de la Implementación

fig012.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO N° 2.2

Responsables imp. SCI

fig013.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 2) de la pregunta ¿Señale usted quiénes son los responsables de la implementación del Sistema de control interno en las organizaciones públicas?, compuesta por 5 alternativas contestaron:

Un grupo de 44 consideró que son las autoridades, funcionarios y trabajadores; seguido por 40 que contestaron que es la Contraloría General de la República, luego 20 indicaron que son los auditores internos; un grupo de 14 opinaron que son los auditores y 12 que opinaron que los responsables son los auditores y la entidad.

En el gráfico N° 2 se aprecia que el 34% de los encuestados opinó que son responsables las autoridades, funcionarios y trabajadores; el 31% contestaron que es la Contraloría General de la República, luego el 15% indicaron que son los auditores internos; el 11% opinaron que son los auditores y el 9% opinaron que los responsables son los auditores y la entidad.

Asimismo agrupando las respuestas se puede observar en el gráfico N° 2.2, que el 66% de los encuestados desconocen que las autoridades, funcionarios y trabajadores de las organizaciones públicas de acuerdo a sus funciones son los responsables de implementar el sistema de control interno en las organizaciones públicas, y sólo el 34% lo tiene claro, confirmando la realidad problemática planteada.

### Pregunta N° 3

TABLA N° 03  
OPINIÓN SOBRE QUIÉN REALIZA CONTROL INTERNO EN SU ORGANIZACIÓN

<b>ALTERNATIVAS</b>	<b>TOTAL PARCIAL</b>	<b>%</b>
a) La Oficina de control interno	91	70
b) Las autoridades, funcionarios y trabajadores de las organizaciones	33	25
c) La Contraloría General de la República	2	2
d) Los auditores externos	4	3
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO N° 3.1

¿Quién realiza el Control Interno?

fig014.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO

N°

3.2

¿Quién realiza el Control Interno?

fig015.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 3) de la pregunta ¿En su organización diga usted, quién realiza el control interno?, compuesta por 4 alternativas contestaron:

Un grupo de 91 opinaron que los que realizan el control interno en su organización es la Oficina de Control Interno, seguido por 33 que manifiestan que lo realizan las autoridades, funcionarios y trabajadores de acuerdo a sus funciones; seguidos por un grupo de 4 que indicaron que lo realizan los auditores externos; y 2 consideraron que lo realiza la Contraloría General de la República.

Como se puede apreciar en el gráfico N° 3 el 70 % señalan que realizan el control interno en su organización los de la Oficina de Control Interno, el 25% manifiestan que lo realizan las autoridades, funcionarios y trabajadores de acuerdo a sus funciones; el 3% indicaron que lo realizan los auditores externos; y 2% consideraron que lo realiza la Contraloría General de la República.

Asimismo agrupando las respuestas se puede observar en el gráfico N° 3.2, que el 74% de los encuestados desconocen que las autoridades, funcionarios y trabajadores de las organizaciones públicas de acuerdo a sus funciones son los responsables de realizar el control interno en las organizaciones públicas, y sólo el 26% lo tiene claro, confirmando la realidad problemática planteada.

#### Pregunta N° 4

TABLA

N°

04

OPINIÓN SOBRE EL VERDADERO SIGNIFICADO DE OCI

ALTERNATIVAS	TOTAL PARCIAL	%
a) Oficina de Control Interno	49	38
b) Órgano de Control Institucional	52	40
c) Órgano de Control Interno	23	18
d) Todas las anteriores	6	4
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO

N°

4.1

Significado de OCI

fig016.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO

N°

4.2

Significado de OCI

fig017.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 4) de la pregunta ¿Cuál el verdadero significado de OCI?, compuesta por 4 alternativas contestaron:

Un grupo mayoritario de 52 encuestados contestó que OCI significa Órgano de Control Institucional; seguido por 49 que manifiestan que significa Oficina de Control Interno; seguido por un grupo de 23 que indicaron que significa Órgano de Control Interno; y 6 consideraron que todas las anteriores significa OCI.

Como se puede apreciar en el gráfico N° 4 el 40 % señalan que significa Órgano de Control Institucional; el 38% manifiestan que significa Oficina de Control Interno; el 18% indicaron que significa Órgano de Control Interno; y el 4% consideraron que todas las anteriores significa OCI.

Asimismo agrupando las respuestas se puede observar en el gráfico N° 4.2, que el 60% de los encuestados desconocen el verdadero significado de OCI, y sólo el 40% lo tiene claro, confirmando la realidad problemática planteada.

### **Pregunta N° 5**

<b>ALTERNATIVAS</b>	<b>TOTAL PARCIAL</b>	<b>%</b>
a)- Un conjunto de métodos, planes, mecanismos, políticas e incluso la actitud del titular a favor del control.	35	27
b)- Un proceso continuo realizado por toda la organización para tener la seguridad razonable que se van a cumplir los objetivos del control interno.	26	20
c)- Un proceso integral realizado por el titular, gerentes y trabajadores de una organización para enfrentar riesgos, tener una seguridad razonable que se va a cumplir la misión y los objetivos estratégicos de control interno.	62	48
d)- No precisa	7	5
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

#### GRÁFICO

N°

5.1

Definición de Control Interno

fig018.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

#### GRÁFICO

N°

5.2

Definición de Control Interno

fig019.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 5) de la pregunta ¿La definición de “Control Interno” según las nuevas Normas de Control Interno es?, compuesta por 4 alternativas contestaron:

Un grupo mayoritario de 62 encuestados contestó que la definición de control interno es un proceso integral...; seguido por 35 que manifiestan que significa un conjunto de métodos...; seguido por un grupo de 26 que indicaron que significa un proceso continuo...; y 7 manifestaron que no precisan.

Como se puede apreciar en el gráfico N° 5 el 48 % señalan que la definición de control interno es un proceso integral...; el 27% manifiestan que significa un conjunto de métodos...; el 20% indicaron que significa un proceso continuo...; y el 5% manifestaron que no precisan.

Asimismo agrupando las respuestas se puede observar en el gráfico N° 5.2, que el 51% de los encuestados desconocen el verdadero significado de Control Interno, y sólo el 49% lo tiene claro, confirmando la realidad problemática planteada.

**Pregunta N° 6**

TABLA

N°

06

**OPINIÓN SOBRE CONTROL GUBERNAMENTAL ES INTERNO Y EXTERNO**

<b>ALTERNATIVAS</b>	<b>TOTAL PARCIAL</b>	<b>%</b>
a) Sí	112	86
b) No	18	14
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

El Control Gubernamental es interno y externo

fig020.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 6) de la pregunta ¿El control gubernamental está clasificado en control interno y control externo?, compuesta por 2 alternativas contestaron:

Un grupo de 112 manifestaron que el control gubernamental si estaba clasificado en control interno y control externo y el otro grupo de 18 indicaron que No. Asimismo como se muestra en el gráfico N° 6 se aprecia que el 86 % manifiesta que Si, mientras el 14 % que No.

Consecuentemente, podemos expresar que mayoritariamente los encuestados coinciden que el control gubernamental se clasifica en control interno y control externo.

### Pregunta N° 7

### EL CONTROL GUBERNAMENTAL CONTRIBUYE A LA GESTIÓN PÚBLICA

ALTERNATIVAS	TOTAL PARCIAL	%
a) Si	126	97
b) No	4	3
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

¿El C.G. contribuye a la G.P.?

fig021.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 7) de la pregunta ¿El control gubernamental contribuye a la gestión pública?, compuesta por 2 alternativas contestaron:

Un grupo de 126 encuestados manifestó que Si, seguido por 4 que No. Asimismo, de acuerdo a lo apreciado en la gráfica N° 7 el 97% señaló que el control gubernamental contribuye a la gestión pública, mientras que un 3 % mencionó que No.

### Pregunta N° 8

OPINIÓN SOBRE EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO  
CONTRIBUYE A VIABILIZAR EL CONTROL GUBERNAMENTAL

ALTERNATIVAS	TOTAL PARCIAL	%
a) Si	129	99
b) No	1	1
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

¿El fortalecimiento SCI contribuye a viabilizar el C.G.?

fig022.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 8) de la pregunta ¿El fortalecimiento del sistema de control interno contribuye a viabilizar el control gubernamental? compuesta por 2 alternativas contestaron’’::

Un grupo de 129 encuestados manifestó que el fortalecimiento del sistema de control interno contribuye a viabilizar el control gubernamental y un encuestado indicó que No. De acuerdo a lo apreciado en el gráfico N° 8 el 99% indicó que SI y el 1% que NO.

### Pregunta N° 9

TABLA

N°

09

OPINIÓN SOBRE ES UN PRINCIPIO DEL CONTROL GUBERNAMENTAL

ALTERNATIVAS	TOTAL PARCIAL	%
a) La subjetividad	16	12
b) La inflexibilidad	16	12
c) La oportunidad	69	53
d) Todas las anteriores	29	22
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO

N°

9.1

Principio del Control Gubernamental

fig023.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO

N°

9.2

Principio del Control Gubernamental

fig024.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 9) de la pregunta ¿Es un principio del control gubernamental?, compuesta por 4 alternativas contestaron: Un grupo mayoritario de 69 encuestados opinó que la oportunidad es un principio del control gubernamental; seguido por 29 que manifiestan que son todas las alternativas planteadas, seguido por un grupo de 16 que indicaron que es la subjetividad; y 16 manifestaron que es la inflexibilidad.

De acuerdo al gráfico N° 9, podemos apreciar que el 53 % opinan que la oportunidad es un principio del control gubernamental, el 22 % manifiestan que son todas; el 12% indicaron que es la subjetividad; y el 12% manifestaron que es la inflexibilidad.

Asimismo agrupando las respuestas se puede observar en el gráfico N° 9.2, que el 47% de los encuestados desconocen los principios del control gubernamental señalando como válidos

a la subjetividad, inflexibilidad y todas las anteriores, y el 53% lo tiene claro, siendo esta situación una llamada de atención, lo cual confirmando la realidad problemática planteada.

### Pregunta N° 10

TABLA N° 10  
OPINIÓN SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO CONTEMPLA LA PARTICIPACIÓN DE TODOS LOS TRABAJADORES

ALTERNATIVAS	TOTAL PARCIAL	%
a) Sí	121	93
b) No	9	7
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO N° 10

¿El SCI contempla la participación de todos los trabajadores?

fig025.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 10) de la pregunta ¿El sistema de control interno contempla la participación de todos los trabajadores? Compuesta por 2 alternativas contestaron:

Un grupo de 121 encuestados manifestaron que el sistema de control interno si contempla la participación de todos los trabajadores y un grupo de 9 manifestaron que No.

Conforme se aprecia en el gráfico N° 10 el 93 % de los encuestados votaron que todos conforman el sistema de control interno y un 7% mencionó que No.

### Pregunta N° 11

TABLA N° 11  
OPINIÓN SOBRE OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

ALTERNATIVAS	TOTAL PARCIAL	%
a) Uno	7	5
b) Diez	8	6
c) Seis	19	15
d) No precisa	96	74
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO N° 11.1

Objetivos del control interno  
fig026.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO N° 11.2

¿Cuántos objetivos tiene el C.I. según la Ley N°28716?

fig027.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 11) de la pregunta ¿Según la Ley 28716, el sistema de control interno de las organizaciones públicas está compuesto por objetivos gerenciales del control interno, señale cuántos son? Compuesta por 4 alternativas contestaron:

Un grupo de 96 encuestados manifestaron que no precisan sobre la cantidad de objetivos que tiene el control interno; seguido por 19 que manifestaron que son 6; seguido por un grupo de 8 que indicaron que son 10; y 7 manifestaron que sólo es 1.

Conforme se aprecia en el gráfico N° 11 el 73 % señalan que no precisan; el 15% manifiestan que son seis; el 6% indicaron que son diez; y el 6% manifestaron que es uno, confirmando la realidad problemática planteada.

Asimismo agrupando las respuestas se puede observar en el gráfico N° 11.2, que el 85% de los encuestados desconocen el cuántos objetivos tienen el control interno a pesar de estar normado en la Ley 28716, y sólo el 15% lo tiene claro, confirmando la realidad problemática planteada.

## **Pregunta N° 12**

OPINIÓN SOBRE EL AMBIENTE DE CONTROL COMPONENTE FUNDAMENTAL DEL CONTROL GUBERNAMENTAL

ALTERNATIVAS	TOTAL PARCIAL	%
a) Sí	115	88
b) No	15	12
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

## GRÁFICO

N°

12

El Ambiente de control es fundamental en el C. Gub.

fig028.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 12) de la pregunta ¿En su opinión el ambiente de control es un componente fundamental para el control gubernamental? Compuesta por 2 alternativas contestaron:

Un grupo de 115 encuestados manifestaron que si el ambiente de control es un componente fundamental para el control gubernamental y un grupo de 15 manifestaron que No.

Conforme se aprecia en el gráfico N° 12 el 88 % de los encuestados votaron que sí el ambiente de control es un componente fundamental para el control gubernamental y el 12% mencionó que No.

### Pregunta N° 13

TABLA N° 13  
OPINIÓN SOBRE SI EL FUNCIONARIO Y TRABAJADOR PÚBLICO ESTÁ DEBIDAMENTE CAPACITADO PARA EJERCER EL CONTROL GUBERNAMENTAL

ALTERNATIVAS	TOTAL PARCIAL	%
a) Sí	25	19
b) No	105	81
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>130</b>	<b>100</b>

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

GRÁFICO N° 13

¿El funcionario público está capacitado para ejercer el C.G.?

fig029.jpg

Fuente: Elaboración propia, resultado de encuestas aplicadas a Gerentes, Funcionarios y servidores de entidades públicas.

Al analizar las respuestas (Tabla N° 13) de la pregunta ¿El funcionario y trabajador público está debidamente capacitado para ejercer el control gubernamental? Compuesta por 2 alternativas contestaron:

Un grupo de 105 encuestados manifestaron que el funcionario y el trabajador público no están debidamente capacitados para ejercer el control gubernamental y un grupo de 25 manifestó que sí.

Conforme se aprecia en el gráfico N° 13 el 81 % de los encuestados manifestaron que el funcionario y el trabajador público no están debidamente capacitados para ejercer el control gubernamental y el 19% mencionó que sí, confirmando la realidad problemática planteada, consecuentemente el presente proyecto contribuirá a solucionar este problema.

#### **4.4 Contrastación y verificación de la hipótesis**

**La Hipótesis General es la siguiente:**

La motivación es el eje principal para fortalecer el sistema de control interno y por ende el control gubernamental en las Organizaciones Públicas.

Resultado de la investigación:

Los resultados obtenidos nos permiten afirmar que:

La motivación es el eje principal para fortalecer el sistema de control interno, es por eso que se debe capacitar a las autoridades, funcionarios y servidores del Estado peruano que desconocen que son los responsables directos de ejecutar el control gubernamental, y que no tienen claro de quienes son los responsables de la implementación del Sistema de Control Interno en sus propias organizaciones públicas, tal como se sustenta en el resultado de las hipótesis secundarias que se muestran a continuación:

Resultado de la investigación con respecto a las Hipótesis secundarias:

La evaluación de las hipótesis secundarias constituye una confirmación de la hipótesis general que la respalda y se representa de la siguiente forma:

**Hipótesis secundaria a):**

El fortalecer, conocer, difundir y trabajar con los componentes del sistema de control interno permite luchar frontalmente contra la corrupción.

**Estadísticos para una muestra**

fig030.jpg

Según este cuadro la respuesta promedio a la pregunta: “¿El fortalecimiento del control interno contribuye a viabilizar el control gubernamental?” es Sí

**Prueba para una muestra**

fig031.jpg

Valor del estadístico de prueba (t): -129

Grados de libertad: 129

Valor p (a dos colas): 0.000

En conclusión podemos afirmar que “el fortalecer, conocer, difundir y trabajar con los componentes del sistema de control interno permite luchar frontalmente contra la corrupción”

**Hipótesis secundaria b):**

El tener presente las normas de control interno así como los objetivos del control interno, da una seguridad razonable que se va a realizar un adecuado control gubernamental.

**Estadísticos para una muestra**

fig032.jpg

Según este cuadro la respuesta promedio a la pregunta: “Según la ley 28716 Ley de Control Interno para las entidades del estado, el sistema de control interno de las organizaciones públicas está compuesto por objetivos gerenciales de control interno, señale cuántos son” es No precisa

**Prueba para una muestra**

fig033.jpg

Valor del estadístico de prueba (t): -6.120

Grados de libertad: 129

Valor p (a dos colas): 0.000

En conclusión, podemos afirmar que tener presente las normas de control interno así como los objetivos del control interno, da una seguridad razonable que se va a realizar un adecuado control gubernamental.

**Hipótesis secundaria c):**

Si los funcionarios y trabajadores públicos están debidamente capacitados y entrenados en control interno, entonces hay una seguridad razonable que se va a ejecutar con eficacia el control gubernamental.

**Estadísticos para una muestra**

fig034.jpg

Según este cuadro la respuesta promedio a la pregunta ¿El funcionario y trabajador público está capacitado para ejercer el control gubernamental? Es No.

**Prueba para una muestra**

fig035.jpg

Valor del estadístico de prueba (t): -5.126

Grados de libertad: 129

Valor p (a dos colas): 0.000

En conclusión podemos afirmar que si los funcionarios y trabajadores públicos están debidamente capacitados y entrenados en control interno, entonces hay una seguridad razonable que se va a ejecutar con eficacia el control gubernamental.

TABLA

14

ANÁLISIS Y CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS

fig038.jpg

### **PROPUESTA DE UN PROGRAMA DE CAPACITACIÓN PARA FORTALECER EL CONTROL GUBERNAMENTAL**

A continuación se presenta como propuesta un Programa de Capacitación anual para fortalecer el control gubernamental en las organizaciones del Estado peruano, compuesto por una Charla de Sensibilización sobre Control Gubernamental y Sistema de Control Interno y por los siguientes seis (6) cursos:

- 1.- Introducción al Control Interno Gerencial (21 horas)
- 2.- Normas de Control Interno (21 horas)
- 3.- Enfoques modernos de control interno (21 horas)
- 4.- Evaluación del control interno (21 horas)

5.- Evaluación de Riesgos	(21 horas)
6.- Código de Ética	(21 horas)
SUB TOTAL	(126 horas)
Charla de Sensibilización CG-SCI	(03 horas)
<b>TOTAL</b>	<b>(129 horas)</b>

## 1. OBJETIVO

Impartir conocimientos y habilidades de diversas ópticas y situaciones con la finalidad de fortalecer el sistema de control interno de las organizaciones públicas a través de actividades que deben desarrollar toda la organización, así como por aquellos que realizan el control externo, de conformidad a lo establecido en la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República – Ley N° 27785.

## 2. ALCANCE

El presente programa debe ser tomado en cuenta por todas las organizaciones señaladas en el Artículo 3° de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República Ley N° 27785, tal como se señala a continuación:

- a) El Gobierno Central, sus entidades y órganos que, bajo cualquier denominación, formen parte del Poder Ejecutivo, incluyendo las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional, y sus respectivas instituciones.
  
- b) Los Gobiernos Regionales y Locales e instituciones y empresas pertenecientes a los mismos, por los recursos y bienes materia de su participación accionaria.

c) Las unidades administrativas del Poder Legislativo, del Poder Judicial y del Ministerio Público.

d) Los Organismos Autónomos creados por la Constitución Política del Estado y por ley, e instituciones y personas de derecho público.

e) Los organismos reguladores de los servicios públicos y las entidades a cargo de supervisar el cumplimiento de los compromisos de inversión provenientes de contratos de privatización.

f) Las empresas del Estado, así como aquellas empresas en las que éste participe en el accionariado, cualquiera sea la forma societaria que adopten, por los recursos y bienes materia de dicha participación.

g) Las entidades privadas, las entidades no gubernamentales y las entidades internacionales, exclusivamente por los recursos y bienes del Estado que perciban o administren. En estos casos, la entidad sujeta a control, deberá prever los mecanismos necesarios que permitan el control detallado por parte del Sistema.

### **3. CONTENIDO DE LA CAPACITACIÓN**

Uno de los objetivos prioritarios en la Administración Pública establece el fortalecimiento del Sistema Nacional de Control. En tal sentido, se ha desarrollado la sistematización integral de las diversas fases del Control que coadyuvan a prevenir y verificar, mediante la aplicación de principios, sistemas y procedimientos técnicos, la correcta, eficiente y transparente

utilización y gestión de los recursos y bienes del Estado, así como el desarrollo honesto y probo de las funciones y actos de sus autoridades.

El programa proporciona los conceptos fundamentales que permitan al participante conocer las actividades y funciones de control en las entidades del sector gubernamental. Asimismo, permite identificar los criterios técnicos establecidos para el ejercicio profesional del control interno conforme a la normativa vigente, que a su vez propenda a la uniformidad en el trabajo, convirtiéndose en un elemento fundamental que permita la mejora de la gestión de las entidades.

## **PROGRAMACIÓN DE CONTENIDOS DE LOS CURSOS**

### 1.- Introducción al Control Interno Gerencial (21 horas)

- Premisas de un Gerente Estratégico (PODERR) Planificación, Organización, Dinamización, Evaluación, Reajuste y Rendición de Cuentas.
- Coso I (Ambiente de Control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control Gerencial, Información y Comunicación y Supervisión y Monitoreo)
- Competencias (CHA) Conocimiento, Habilidades y Aptitud – Actitud.
- Coso II (Entorno Interno, Definición de Objetivos, Identificación de Eventos, Valoración de Riesgos, Respuesta al Riesgo, Actividades de Control, Información y Comunicación, y; Monitoreo.

### 2.- Normas de Control Interno (21 horas)

- Enfoques de Procesos
- Componentes
- Ambiente de Control
- Evaluación de Riesgos
- Actividades de Control Gerencial
- Información y Comunicación
- Supervisión

### 3.- Enfoques Modernos de Control Interno (21 horas)

- Modelo COSO I (EE.UU.)
- Modelo COCO (Canadá)
- Modelo Cadbury (Inglaterra)
- Modelo Cobit (EE.UU.)
- Modelo Coso II (EE.UU.)

### 4.- Evaluación del Control Interno (21 horas)

- Fases Metodológicas
- Estudio Preliminar y Programación
- Identificación de Áreas Críticas

- Presentación de Resultados

#### 5.- Evaluación de Riesgos (21 horas)

- Planeamiento de la Gestión de Riesgos
- Identificación de Riesgos
- Valoración de Riesgos
- Respuesta a los Riesgos

#### 6.- Código de Ética (21 horas)

- Ley del Código de Ética de la Función Pública Ley 27815
- Código de Ética del Auditor Gubernamental Resolución de Contraloría N° 077-99-CG
- Fundamentos éticos del Tercer Cantero

### **METODOLOGÍA**

Los cursos del programa deben estar estructurados de manera que permitan brindar a los participantes las bases conceptuales y metodológicas del control interno, que les facilite mejorar sus funciones propias del cargo.

Se aplicará la metodología expositiva-participativa, promoviendo el intercambio de experiencias. Cada curso se desarrollará en 21 horas, divididas en 7 sesiones de 3 horas cada una.

Los cursos mencionados podrán ser dictados por la Escuela Nacional de Control - ENC, las Universidades y por los Colegios Profesionales; también podrán ser dictados en las propias organizaciones públicas bajo la modalidad de “in house”.

Actualmente la ENC ofrece estos cursos de manera individual bajo las siguientes modalidades de capacitación:

#### **CURSO**

#### **MODALIDAD**

1.- Introducción al Control Interno Gerencial	Presencial
2.- Normas de Control Interno	Presencial, Virtual y Semipresencial
3.- Enfoques modernos de control interno	Presencial
4.- Evaluación del control interno	Presencial
5.- Evaluación de Riesgos	Presencial
6.- Código de Ética	Presencial

#### **BIBLIOGRAFÍA**

Ley N° 27785 – Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República.

Ley N° 27815 – Ley del Código de Ética de la Función Pública

Ley N° 28716 Ley de Control Interno en las entidades del Estado

Normas de Control Interno aprobadas con la Resolución de Contraloría N° 320-2006-CG.

Guía para la implementación del SCI de las entidades del Estado aprobada con Resolución de Contraloría N° 458-2008-CG

Informe COSO I.

Informe COSO II - ERM.



# CAPÍTULO V DISCUSIÓN, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A continuación se presenta la discusión, las conclusiones y recomendaciones obtenidas en el desarrollo de los objetivos específicos investigados.

## 5.1 Discusión

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS de Latinoamérica agrupadas en la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores – OLACEFS, tiene diversas denominaciones según su estrategia para enfrentar el control gubernamental. Existen a la fecha seis (06) EFS que se denominan “Contraloría General de la República” una de ellas es el Perú, las otras son Bolivia, Colombia, Chile, Paraguay, Venezuela y Costa Rica.

2. Las otras EFS tienen denominaciones distintas tales como: en Ecuador se le denomina Contraloría General del Estado, en Guatemala – Contraloría General de Cuentas, en Argentina – Auditoría General de la Nación, en México -Auditoría Superior de la Federación, en Uruguay – Tribunal de Cuentas, y, en República Dominicana – Cámara de Cuentas (Ver Anexo 4 ).

3. De acuerdo a lo planteado en esta investigación todas las EFS de Latinoamérica son responsables en su país del control gubernamental bajo la modalidad de control externo.

4. Algunos países de Latinoamérica con la finalidad de fortalecer el Control Gubernamental bajo la modalidad del Control Interno en las organizaciones públicas han emitido una Ley de Control Interno, tal es el caso de nuestro país y de Costa Rica, y otros han emitido Normas de control interno por sus propias EFS, siendo el problema principal que los integrantes de las organizaciones no las conozcan e interioricen por creer que no es su responsabilidad.

## 5.2 Conclusiones

1. El control Gubernamental es tarea de todos, se ejecuta bajo dos (2) modalidades o momentos, la primera se denomina “control interno” y es responsabilidad de todos los miembros de una organización pública, la segunda modalidad se denomina “control externo” que es ejecutado tanto por la Contraloría General, por los auditores designados por esta y por toda aquella institución del Estado que tenga dentro de su competencia realizar alguna supervisión.

Sin embargo, las autoridades, funcionarios y servidores del Estado peruano desconocen que son los responsables directos de ejecutar el control gubernamental, y no tienen claro que son ellos los responsables de la implementación del Sistema de Control Interno en sus propias organizaciones públicas, este problema se solucionará con el eje principal de la competencia que es la motivación, con esta actitud se logra que los trabajadores públicos den un gran salto para fortalecer el sistema de control interno y por ende el control gubernamental en las organizaciones públicas.

2. El sistema de control interno está conformado por 5 componentes (Ambiente de control, Evaluación de Riesgos, Actividades de Control Gerencial, Información y Comunicación, y; Supervisión) reconocidos y aceptados internacionalmente. El Modelo Estándar de Control Interno de Colombia, denominado MECI que es liderado por el Departamento

Administrativo de la función Pública – DAFP, es decir por el ejecutivo colombiano, tiene como propósito esencial el de orientar a las entidades hacia el cumplimiento de sus objetivos y la contribución de éstos a los fines esenciales del Estado, el mismo que está basado en tres grandes subsistemas que incluyen los componentes mencionados y éstos son: Subsistema de Control Estratégico, Subsistema de Control de Gestión y Subsistema de Control de Evaluación.

3. En nuestro país según la Ley 28716 Ley de Control Interno para las Entidades del Estado, existen seis (6) objetivos del control interno y según la Resolución de Contraloría N° 320-2006-CG existen 37 Normas de Control Interno, que al estar implementadas en una organización pública nos darán una seguridad razonable que se cumplan los objetivos del control interno y por ende el control gubernamental, sin embargo éstos aún no son bien difundidos a nivel de toda la entidad, ni interiorizados por las autoridades de las organizaciones públicas quienes son los responsables de fortalecer el control gubernamental y por ende promover e impulsar el desarrollo y justicia de nuestro país.

4. La investigación permite la necesidad de establecer un Programa de Capacitación Modelo a utilizarse de forma permanente en las organizaciones públicas del Estado peruano, con la finalidad de sensibilizar, fortalecer e implementar un Sistema de Control Interno como parte del Control Gubernamental en beneficio del Estado peruano, el mismo que contempla un curso para profundizar la Doctrina Ética, que es el fundamento base del comportamiento de todo ser humano y en el caso de miembros de las entidades del Estado con mayor razón porque son los responsables de vigilar los recursos públicos.

### **5.3 Recomendaciones**

Con relación a las conclusiones obtenidas, se infiere las siguientes recomendaciones:

1. Que se inicie una campaña masiva de sensibilización, capacitación y motivación sobre control interno a todos los trabajadores públicos con la finalidad que sepan y reconozcan que cuando están realizando de manera adecuada sus funciones están colaborando con el control gubernamental y que éste, esté presente en cada momento para que cada vez se fortalezca más, gracias al permanente aumento de las competencias de todos.

2. Que se eleve una propuesta al Ejecutivo a fin de que lidere el fortalecimiento del Sistema de Control Interno de las organizaciones públicas tal como lo viene realizando el estado colombiano, tomando en cuenta sus tres grandes subsistemas como estrategia contra la lucha de la corrupción siguientes: Subsistema de Control Estratégico, Subsistema de Control de Gestión y Subsistema de Control de Evaluación.

3. Que las Universidades y los Colegios profesionales a nivel nacional se aúnan al esfuerzo que viene haciendo la Escuela Nacional de Control de la Contraloría General de la República con la difusión y programación de cursos de Control Gubernamental y Control Interno a nivel nacional a través de sus tres modalidades: Presencial, Virtual y Semipresencial e incluyan en su contenido la realidad del control gubernamental latinoamericano.

4. Que, es importante y de necesidad que las Organizaciones públicas aprueben e implementen la presente propuesta de Programa de Capacitación Permanente en Control Gubernamental con la finalidad de contribuir en el fortalecimiento de su sistema de control interno para beneficio del Estado peruano.

## BIBLIOGRAFÍA

AICPA. DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA (SAS), Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición México, 1997, Tomo VI, pp. 169

ARENS, Alvin y LOEBBECKE, James. AUDITORÍA, UN ENFOQUE INTEGRAL, Prentice Hall Hispanoamericana S.A., Sexta Edición México, 1996, pp.918.

BROSIO, Giorgio. ECONOMÍA E FINANZA PUBBLICA, La Nuova Italia Scientifica - Roma - Italia, 1997, pp. 708

COSO. CONTROL INTERNO ESTRUCTURA CONCEPTUAL INTEGRADO – INFORME COSO, Traducido por Samuel Mantilla de Bogotá Tercera edición 2003, pp. 354

COSO – ERM. GESTIÓN DE RIESGOS CORPORATIVOS MARCO INTEGRADO, 2004, pp. 151

CONGRESO DE COSTA RICA. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COSTA RICA, 1949, pp. 81.

CONGRESO DE COSTA RICA. LEY GENERAL DE CONTROL INTERNO DE COSTA RICA - LEY N° 8292, Publicado en la Gaceta N° 169, 2002, pp.14

CONGRESO DE COSTA RICA. LEY N° 7428 - LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE COSTA RICA, Publicado en la Gaceta N° 210, 1994, pp.17

CONGRESO DE LA NACIÓN ARGENTINA. LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DE CONTROL PÚBLICO NACIONAL LEY N° 24.156, 2005, pp. 121

CONGRESO DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE VENEZUELA, Gaceta Oficial N° 5.453, 2000, pp. 67

CONGRESO DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. LEY DE FISCALIZACIÓN DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA Y DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTROL FISCAL, Gaceta Oficial N° 37.347, 2001, pp.30

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE BOLIVIA. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE BOLIVIA, 2004, pp. 60

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE BOLIVIA. LEY DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL DE BOLIVIA N° 1178, 1990, pp. 22

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE CHILE. LEY DE ORGANIZACIÓN Y ATRIBUCIONES DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE CHILE – LEY 10.336, 2007, pp.56

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA, 1991 (Actualizada hasta el 2005), pp. 130

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. LEY SOBRE LA ORGANIZACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL FISCAL FINANCIERO Y LOS ORGANISMOS QUE LO EJERCEN LEY N° 42, 1993, pp. 27

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, 1993 (Actualizada al 2002), pp.17

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS DECRETO N° 31-2002, 2002, pp. 17

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE PARAGUAY. LEY ORGÁNICA Y FUNCIONAL DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE PARAGUAY - LEY N° 276, 1994, pp. 17

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE URUGUAY. TEXTO ORDENADO DE LEY DE CONTABILIDAD Y ADMINIST. FINANCIERA – DECRETO N° 194/997, 1997, pp. 65.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ, 1993, pp. 48

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ. LEY N° 28716 – LEY DE CONTROL INTERNO DE LAS ENTIDADES DEL ESTADO, Separata Especial de “El Peruano”, 1994, pp.276

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ. LEY N° 27785 - LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTROL Y DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Separata Especial de “El Peruano”, 1993, pp. 349

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DOMINICANA. LEY DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO Y DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DOMINICANA LEY N° 10-07, 2007, pp. 17

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DOMINICANA. LEY N° 10-04 – LEY DE LA CAMARA DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA DOMINICANA, 2004, pp. 47

CONGRESO DE LA UNIÓN DE MÉXICO. LEY DE FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN, 2004, pp. 55

CONGRESO NACIONAL DE LA REPÚBLICA DE ECUADOR. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE ECUADOR, 1998, pp.132

CONGRESO NACIONAL DE REPÚBLICA DE ECUADOR. LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO DE ECUADOR N° 2002-73, 2002, pp. 57

CONSEJO DE AUDITORÍA INTERNA GENERAL DEL GOBIERNO DE CHILE. DOCUMENTO TÉCNICO N° 06, 1994, pp. 2

CONTRALORÍA GENERAL DE BOLIVIA. PRINCIPIOS, NORMAS GENERALES Y BÁSICAS DE CONTROL INTERNO GUBERNAMENTAL DE BOLIVIA, 2000, pp. 82

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. GUIA METODOLÓGICA PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO, Ediciones de la Contraloría General, 1ra edición Venezuela, 1999, pp. 88

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ. NORMAS DE CONTROL INTERNO, aprobadas con Resolución de Contraloría N° 320-2006 Separata Especial “El Peruano” Edición Perú, 1994, pp. 589

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DEL PERÚ. REGLAMENTO DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL INSTITUCIONAL, aprobado con Resolución de Contraloría N° 114-2003-CG, Perú, 2003, pp. 9

CONTRALORÍA GENERAL DE PARAGUAY. MANUAL DE NORMAS BÁSICAS Y TÉCNICAS DE CONTROL INTERNO DE LA C.G.R. DE PARAGUAY, Paraguay, 2005, pp. 27

CONTRALORÍA GENERAL DE PARAGUAY. MODELO ESTANDAR DE CONTROL INTERNO PARA EL ESTADO DE PARAGUAY - MECIP, 2008.

DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. MODELO ESTANDAR DE CONTROL INTERNO PARA EL ESTADO COLOMBIANO - MECI, 2004, pp. 90

FONDO NACIONAL DE FINANCIAMIENTO DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL DEL ESTADO. CÓDIGO MARCO DE CONTROL INTERNO DE LAS EMPRESAS DEL ESTADO, Perú, Separata Especial “El Peruano” 2006, pp. 26

GRINAKER, Robert y BARR, Ben. AUDITORÍA, Editorial Continental S.A., Octava impresión México, 1984, pp. 639

HIDALGO ORTEGA, Jesús. AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS, Editora y Distribuidora de libros FECAT E.I.R. Ltda., Edición 2008 Perú, 2008, pp. 637

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. LA ÉTICA PROFESIONAL COMPARADA, 1ra Edición 1995 México, pp. 409

INTOSAI. GUIA PARA LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO DEL SECTOR PÚBLICO, Editado por el Tribunal de Cuentas de Bélgica, 2004, pp. 75

MEIGS, Walter. PRINCIPIOS DE AUDITORÍA, Editorial Diana, 1ra edición México, 1971, pp. 974

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS DE URUGUAY. NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO DE LA AUDITORÍA INTERNA DE LA NACIÓN DE URUGUAY, Editado por IMPO, Uruguay, 2007, pp. 44

NIETO DE ALBA, Ubaldo. ÉTICA DE GOBIERNO, ECONOMÍA Y CORRUPCIÓN, Editorial Complutense S.A., 1ra Edición 1996, Madrid – España, pp. 88

REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA. [www.rae.es](http://www.rae.es)

SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN ARGENTINA. NORMAS GENERALES DE CONTROL INTERNO DE LA NACIÓN DE ARGENTINA, Aprobada con Resolución N° 107/98, Argentina, 1998, pp. 71

Transparencia Internacional. [www.transparencia.org.es](http://www.transparencia.org.es)

UNIVERSIDAD ANTONIO RUIZ DE MONTROYA – Instituto Ética y Desarrollo. ÉTICA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA Y DESARROLLO DE LA CIUDADANÍA, Tarea Asociación Gráfica Educativa 1ra Edición Lima -Perú, 2006, pp. 75

ZAMORANO GARCÍA, Enrique. LA ÉTICA DE LOS CONTADORES PÚBLICOS – EL TERCER CANTERO, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Primera edición, 1999, pp. 211

## ANEXOS

### **Matriz de consistencia**

TEMA: EL CONTROL GUBERNAMENTAL Y EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN EL PERÚ: ANÁLISIS CRÍTICO

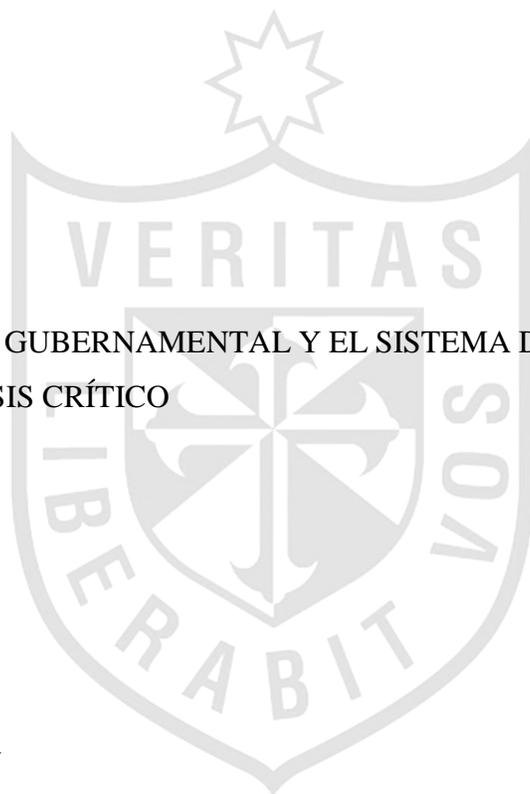
fig036.jpg

fig036a.jpg

### **Formato de Entrevista**

ENTREVISTA

INSTRUCCIONES



La presente tiene por finalidad recoger información importante sobre la investigación titulada “EL CONTROL GUBERNAMENTAL Y EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN EL PERU: ANÁLISIS CRÍTICO”. Al respecto se le solicita a usted que en las preguntas que a continuación se presentan, responda con sus propias palabras en forma clara y en relación a lo que se busca en la entrevista.

1. ¿Qué opina usted sobre el Sistema de control interno actual de las organizaciones públicas?
2. ¿Diga usted cómo está implementado el Sistema de control interno actual?
3. ¿El sistema de control interno actual contribuye a la economía del control gubernamental?
4. ¿Conoce la nueva estructura del Sistema de Control Interno aprobada con la Ley 28716 y las Normas de Control Interno aprobadas con la Resolución de Contraloría N<sup>a</sup> 320-2006-CG, cuál considera usted son sus principales aportes?
5. ¿La adecuada implementación del Sistema de control interno de las organizaciones públicas propiciará la eficacia y eficiencia del control gubernamental?
6. ¿Cree usted que con un Programa de Capacitación sobre el Sistema de Control Interno y su respectivo monitoreo se tendría mejores resultados de control gubernamental?

**Formato de Encuesta**

## ENCUESTA

### INSTRUCCIONES

La presente técnica, tiene por finalidad recoger información importante sobre la investigación titulada “EL CONTROL GUBERNAMENTAL Y EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO EN EL PERU: ANÁLISIS CRÍTICO”. Sobre el particular usted encontrará a continuación un conjunto de preguntas, las mismas que tendrán diferentes alternativas, debiendo elegir la que considere correcta, marcando con un aspa (x) o un circulo en la respuesta correcta, ésta encuesta es anónima, se le agradece su participación.

1. ¿Diga usted quiénes son los responsables de ejecutar el control gubernamental?
  - a) La Contraloría General de la República
  - b) Los auditores internos de las organizaciones públicas.
  - c) Las autoridades, funcionarios y trabajadores de las organizaciones públicas de acuerdo a sus funciones.
  - d) Todas las anteriores
  - e) a) y b)
  
2. ¿Señale usted quiénes son los responsables de la implementación del Sistema de control interno en las organizaciones públicas?

- a) La Contraloría General de la República
- b) Los auditores internos
- c) Las autoridades, funcionarios y trabajadores de las organizaciones públicas de acuerdo a sus funciones.
- d) Todas las anteriores
- e) Alternativa a) y b)

3. ¿En su organización diga usted, quién realiza el control interno?

- a) La Oficina de control interno
- b) Las autoridades, funcionarios y trabajadores de las organizaciones públicas de acuerdo a sus funciones.
- c) La Contraloría General de la República
- d) Los auditores externos.

4. Marque usted el verdadero significado de OCI

- a) Oficina de control interno
- b) Órgano de control institucional
- c) Órgano de control interno

d) Todas las anteriores

5. La definición de “Control Interno” según las nuevas Normas aprobadas por la Contraloría General de la República, es:

a) Un conjunto de métodos, planes, mecanismos, políticas e incluso la actitud del titular a favor del control.

b) Un proceso continuo realizado por toda la organización para tener la seguridad razonable que se van a cumplir los objetivos del control interno.

c) Un proceso integral realizado por el titular, gerentes y trabajadores de una organización para enfrentar riesgos, tener una seguridad razonable que se va cumplir la misión y los objetivos estratégicos del control interno.

d) No precisa

6. ¿El control gubernamental está clasificado en control interno y control externo?

a) Si

b) No

Porqué

-----  
-----

7. El control gubernamental contribuye a la gestión pública

a) Si

b) No

Porqué

-----  
-----

8. El fortalecimiento del Sistema de Control Interno contribuye a viabilizar el control gubernamental

a) Si

b) No

Porqué

-----  
-----

9. Es un principio del control gubernamental?

a) La subjetividad

b) La inflexibilidad

c) La oportunidad

d) Todas las anteriores

10. El sistema de control interno contempla la participación de todos los trabajadores.

a) Si

b) No

Porqué

-----  
-----

11. Según la Ley 28716 – Ley de Control Interno para las entidades del Estado, el sistema de control interno de las organizaciones públicas está compuesto por objetivos gerenciales del control interno, señales cuántos son?

a) Uno (1)

b) Diez (10)

c) Seis (6)

d) No precisa

12. En su opinión el ambiente de control es un componente fundamental para el control gubernamental

a) Si

b) No

Porqué

---

13. El funcionario y trabajador público está debidamente capacitado para ejercer el control gubernamental

a) Si

b) No

Porqué

---

---

14. ¿Cuál sería su recomendación para mejorar el sistema de control interno en el control gubernamental?

Comente

-----  
-----  
-----

**Resumen comparativo sobre control gubernamental en Latinoamérica**

CONTROL GUBERNAMENTAL

fig037.jpg

fig037a.jpg

