



Control Interno

curso virtual
Contraloría General de la República

CONCEPTOS BÁSICOS SOBRE CONTROL INTERNO

Introducción

**CONCEPTOS BÁSICOS
SOBRE CONTROL INTERNO**

- Contenido -

1. Contexto actual

2. Concepto de control interno

3. Objetivos del control interno

4. Componentes del sistema de control interno

5. Características del sistema de control interno

6. Responsabilidades por el control interno

7. Causales de responsabilidad

ANEXO. Capítulo I de las "Normas de control interno para el sector público" – Normas generales

Contexto actual

Las organizaciones actuales se desempeñan en un contexto caracterizado por el cambio constante y, en consecuencia, por retos siempre nuevos. Como respuesta, el control interno ha pasado de tener un énfasis en los asuntos contables, financieros y de mera vigilancia, a ser un sistema que se enfoca en temas estratégicos y en la capacidad de las instituciones para lograr los objetivos que se han trazado. Por ello, se ha convertido en una herramienta vital para las organizaciones.

Las principales situaciones contextuales, que han traído consigo la necesidad de ajustar el funcionamiento organizacional y de prestar mayor atención a un control con rasgos renovados, se resumen en la tabla siguiente:

Nuevos requerimientos de mandatos regulatorios y legislativos, así como reportes nacionales o internacionales de alto perfil

- **Leyes sobre control interno**
 - Costa Rica: Ley General de Control Interno
 - EE.UU.: Ley Sarbanes-Oxley (Ley de Reforma de la Contabilidad Pública de Empresas y de Protección al Inversionista)
- **Normativa internacional**
 - Informe COSO: Marco Integrado de Control Interno (1992)
 - Informe CoCo (Canadá): Criterios de Control (1995)
 - Informe COSO-ERM: Administración del Riesgo Empresarial (2004)
 - Manuales y normas de la Auditoría Interna
- **Guías de aplicación sobre control interno publicadas por COSO**
 - Guía sobre monitoreo de asuntos de control interno en el uso de derivados (1996)
 - Guía de control interno de la información financiera en entidades públicas de menor tamaño (2006)
 - Guía sobre monitoreo del sistema de control interno (2009)

Cambios rápidos y revolucionarios en el ambiente de negocios a nivel mundial

- Creciente complejidad de los fenómenos económicos, que llevan a la dinámica cambiante de métodos y sistemas de gestión
- Mayor dimensión de las empresas, que obliga a las direcciones a centrar su atención en cuestiones más importantes
- Apertura de filiales en todo el mundo
- Multiplicación de la delegación de funciones
- Comunicación a nivel internacional

Cambios en los modelos de negocios de las organizaciones, como resultado de nuevas tecnologías, el entramado económico mundial y un mayor nivel de exigencia de los clientes

- Gestión de la calidad y de riesgos
- Reingeniería de procesos y estructuras
- Mayor rendición de cuentas
- Mejores estructuras y procesos de gobernabilidad en las organizaciones

Nuevos enfoques de gestión pública que promueven cambios orientados, principalmente, a:

- Fortalecimiento del ámbito de control con base en una mayor claridad en la responsabilidad y la facultación (empowerment) de los cuerpos administrativos
- Promoción de una gestión centrada en el desempeño, en la cual se vincula el accionar con el cumplimiento de objetivos
- Fomento de una mayor rendición de cuentas, particularmente en relación con la ciudadanía

Búsqueda del buen gobierno

- Informes y regulaciones sobre gobierno corporativo y rendición de cuentas a nivel internacional
 - Código Iberoamericano de Buen Gobierno
 - Informe Cadbury (Reino Unido)
 - Informe King (Sudáfrica)
 - Código de Autodisciplina (Código Preda de Italia)
- Regulaciones en Costa Rica
 - Modificación del artículo 11 de la Constitución Política
 - Ley contra la corrupción y el enriquecimiento ilícito en la función pública
 - Regulaciones en materia ética e informes de fin de gestión

En concordancia con estas tendencias, en Costa Rica se han promovido reformas legales e institucionales en aras del fortalecimiento de la gestión pública, mediante un mejor uso de los recursos en términos de economía, eficacia y eficiencia, en un contexto de mayor flexibilidad, transparencia, rendición de cuentas y atención a la ciudadanía.

De las normas jurídicas citadas, la Ley General de Control Interno (LGCI), Nº 8292 del 31 de julio de 2002, ha configurado la referencia legal básica para una comprensión uniforme del control interno en el ámbito del Sector Público. Los conceptos atinentes se encuentran, sobre todo, en los capítulos I (Disposiciones Generales), II (El Sistema de Control Interno) y III (La Administración Activa). Esta temática era abordada en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República¹ (LOCGR), Nº 7428 del 7 de setiembre de 1994, pero con menor detalle.

Como complemento de la LGCI, la Contraloría General de la República (CGR) emitió en el año 2009, las "Normas de control interno para el Sector Público" (N-2-2009-CO-DFOE; en adelante, NCI) y las "Normas de control interno para sujetos privados que custodien o administren, por cualquier título, fondos públicos" (N-1-2009-CO-DFOE; en adelante, NCI-Privados). Estos documentos sustituyeron al "Manual sobre normas generales de control interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a sus fiscalización" (M-1-2002-CO-DDI; en adelante, MNGCI) emitido en el año 2002.

Las NCI establecen una regulación general y acorde con la dinámica del entorno y el aprendizaje obtenido por las instituciones en la gestión de los sistemas de control interno; asimismo valoran la diversidad de actividades y los recursos financieros y humanos que administran las organizaciones del sector

¹ Los artículos 59 a 66 trataban los temas del control interno y la auditoría interna en la LOCGR, pero fueron derogados (con excepción del artículo 62) por la LGCI.

público, por lo que propician el cumplimiento de las obligaciones del sistema de control interno (SCI), bajo un esquema que posibilite la adaptación a las características y necesidades propias de cada institución.

Con respecto a la normativa que la antecede, el nuevo manual presenta las siguientes mejoras:

- a) **Simplificación.** Las NCI procuran enunciar las regulaciones de manera que su contenido sea sucinto pero completo y comprensible a la vez, incluyéndose lo esencial de cada tópico en un lenguaje accesible y con conceptos uniformes, para facilitar su análisis y aplicación en el establecimiento, el mantenimiento, el perfeccionamiento y la evaluación de sistemas de control internos ajustados a las circunstancias institucionales.
- b) **Integración de normativa específica relacionada.** Se incorporaron referencias al calce y en un anexo, de los distintos cuerpos normativos que de manera específica regulan temáticas que de manera general se contemplan en las NCI.
- c) **Incorporación de regulaciones para instituciones de menor tamaño.** Dada la diversidad de las instituciones en el sector público, se definieron regulaciones específicas para las entidades que se considerasen como "de menor tamaño" con base en los parámetros de disponibilidad de recursos financieros y humanos que la misma normativa establece. Tales regulaciones se presentan en la forma de una norma al final de cada capítulo de las NCI.
- d) **Exclusión de los sujetos privados de su ámbito de aplicación.** Se estableció como ámbito de aplicación de las NCI solo a las instituciones del Sector Público, excluyéndose a los sujetos privados que reciben fondos públicos.

Adicionalmente, se cuenta con normativa exclusiva para los sujetos privados, con lo cual se avanza en materia de seguridad jurídica desde el punto de vista de tales sujetos. Las NCI-Privados, considerando la naturaleza jurídica de los sujetos destinatarios, indican los requerimientos básicos de control interno que éstos deben observar cuando, por cualquier motivo, custodian o administran fondos públicos. Esa regulación tiene un alcance más concreto y un contenido más simple que las NCI, pues comprende fundamentalmente los procedimientos, las políticas u otros mecanismos para la delimitación de responsabilidades, separación de funciones y su asignación al personal idóneo, así como para la

protección de activos, y el registro, verificación, comprobación y comunicación de la gestión sobre los fondos públicos.

Vale señalar que las NCI-Privados no son aplicables a todos los sujetos privados que reciben fondos públicos. Existe una distinción fundamental en la LOCGR, respecto de aquellos sujetos privados que son custodios o administradores de fondos públicos, y aquellos que son receptores de beneficios patrimoniales gratuitos o sin contraprestación, o de liberación de obligaciones (oficio de la CGR N° [4126-2009](#), DAGJ-0563-2009, emitido por la División de Asesoría y Gestión Jurídica el 23 de abril de 2009). Las NCI-Privados son aplicables a los primeros; los otros se rigen por las disposiciones de control interno establecidas en el artículo 5 de la LOCGR, a saber: administrar los fondos de origen público en una cuenta corriente separada, identificarlos separadamente en sus registros, y someter a la aprobación de la CGR la aprobación del beneficio concedido.

En todo caso, la aplicación de las NCI-Privados y el artículo 5 de la LOCGR, según corresponda, debe considerarse complementaria a cualesquiera requerimientos adicionales de control interno que las instituciones concedentes establezcan en los contratos, convenios, acuerdos u otros instrumentos mediante los cuales formalicen el traslado de los fondos públicos a los sujetos privados.

En resumen, las fuentes normativas fundamentales en materia de control interno para la gestión de las instituciones en Costa Rica, son la LGCI, las NCI y las NCI-Privados.

PREGUNTAS DE REPASO

Mencione algunas situaciones de orden internacional que han provocado la necesidad de que las organizaciones presten mayor atención al control interno.

¿Cuáles son los instrumentos normativos básicos en materia de control interno para la Administración Pública costarricense?

¿A cuáles sujetos privados aplican las NCI-Privados?

Concepto de control interno

Originalmente concebido como un mecanismo para proteger los activos de una institución y para garantizar la eficiencia de las operaciones y la confiabilidad de la información financiera, el control interno se ha fortalecido hasta llegar a convertirse en un ingrediente esencial en la gestión de toda organización, pues se ha reconocido su importancia en el cumplimiento de los objetivos a todo nivel (operativo, táctico, estratégico).

La definición inicial de "control interno" apenas presentaba indicios de la composición y la finalidad de ese concepto, y no daba respuesta a interrogantes como cuál es el vínculo entre el control y los objetivos de la organización, quién es el responsable del control y qué relación existe entre el proceso administrativo y el control.

Posteriormente, la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Instituciones Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) definió el control interno como el plan de organización y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, orientados a proporcionar una garantía razonable de que se cumplen los objetivos de promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada; preservar el patrimonio de pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades; respetar las leyes y reglamentaciones y estimular la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos, y obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.

Ese concepto continuó evolucionando y en la actualidad el que cuenta con la aceptación mundial, es el plasmado en el Informe COSO de 1992, así denominado por haber sido elaborado por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras (Committee of Sponsoring Organizations) de la Comisión Threadway, el cual estuvo integrado por diversas agrupaciones profesionales que participaron en el establecimiento de un marco conceptual de control interno que amalgamara las definiciones y los conceptos existentes a la fecha. Este también

configura la base teórica para la normativa jurídica y técnica vigente en Costa Rica.

El concepto plasmado en el artículo 8 de la LGCI establece lo siguiente:

"[...] se entenderá por **sistema** de control interno 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."

De esta definición, conviene comentar los términos que se presentan destacados en negrita, ya que ellos dan una idea más clara del alcance del control interno.

- a) El control interno es un **sistema**, y como tal, está integrado por diversos componentes que producen un resultado final. En efecto, según el enfoque vigente en nuestro medio, el control interno tiene cinco componentes que interactúan entre sí para promover el logro de los objetivos institucionales (resultado final deseado). Además, las personas dentro de la organización son determinantes para definir la forma como operan esos cinco componentes; de acuerdo con su función, constituyen dos componentes orgánicos del control interno, a saber: la administración activa y la auditoría interna.
- b) El control interno conlleva la realización de una **serie de acciones** por parte de las personas que están dentro de la organización; esa serie de acciones configura el proceso que también forma parte del sistema, como medio para obtener el resultado final.
- c) La **administración activa** —o sea, un grupo de personas— es quien ejecuta la serie de acciones del SCI; por tanto, la administración activa es la responsable de que el sistema sea adecuadamente definido, implementado y operado. Aparte de la administración en sus funciones decisoria (niveles de

dirección, incluyendo al máximo jerarca) y ejecutoria (niveles que se encargan de poner en práctica las decisiones de los niveles superiores y de conducir las operaciones normales), debe considerarse a la auditoría interna como participante en el control interno, con un rol de fortalecimiento de ese sistema mediante su acción asesora y de advertencia, pero también como responsable de administrar las actividades de la propia unidad de auditoría interna y de aplicar los controles que corresponda con ese propósito.

- d) El control interno existe para dar **seguridad** a la organización sobre el logro de los objetivos institucionales. Esa seguridad se caracteriza por ser "razonable", nunca una certeza absoluta, principalmente porque el SCI es operado por personas (lo que conlleva la probabilidad de errores generados por falta de conocimiento, cansancio, desmotivación y factores similares, e incluso la posibilidad de colusión, entendida como el acuerdo entre dos o más personas para violentar el control) y porque debe considerarse el beneficio potencial de las actividades de control frente al costo de su operación (es decir que debe tenerse presente que no resulta lógico ni conveniente instaurar actividades que conlleven un costo superior al beneficio que puedan brindar, que sean más onerosas que aquellos activos o procesos que pretenden asegurar, o que vayan más allá de las capacidades del personal). Ambos factores se relacionan con la necesidad de valorar el riesgo que la entidad u órgano enfrenta, el cual puede afectar el logro de los objetivos y, por consiguiente, debe mantenerse en un nivel aceptable, pues no puede ser eliminado en su totalidad; a los efectos, deben aplicarse medidas de administración de riesgo que respondan a las características de la institución y a sus posibilidades de ponerlas en operación de manera exitosa y sin incurrir en costos inaceptables.
- e) Finalmente, la razón de ser del control interno es propiciar el logro de los **objetivos** de la organización a diferentes niveles. Al respecto, la definición del control interno incluye cuatro categorías de objetivos: protección de activos, información, operaciones y cumplimiento, las cuales se abordan en la próxima sección.

PREGUNTAS DE REPASO

¿Qué es control interno?

¿Quién ejecuta el control interno en una organización?

¿En qué medida puede el control interno asegurar el éxito organizacional?

Objetivos del control interno

El concepto de control interno plasmado en el artículo 8 de la LGCI señala que éste tiene como propósito brindar seguridad en la consecución de los objetivos². La normativa jurídica y técnica mencionada establece cuatro categorías fundamentales de objetivos que el SCI procura asegurar, a saber:

- a. **Protección y conservación del patrimonio contra pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.** Aunque este objetivo no se contempla en el Informe COSO, su inclusión en la legislación y la normativa técnica costarricenses deriva de la importancia que se ha conferido a la protección de la hacienda pública como un todo y del reconocimiento del control interno como "primera línea de defensa" para la salvaguarda del patrimonio institucional y la prevención y detección de errores y fraudes.
- b. **Eficiencia y eficacia de las operaciones.** Este objetivo es congruente con el principio constitucional de eficiencia (artículo 11 de la Constitución Política), el cual requiere que la Administración Pública se someta a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas. Para ello, el control interno promueve el rendimiento y se convierte en una herramienta fundamental en la conducción adecuada de las actividades institucionales, en el uso idóneo de los recursos y en la aplicación de las mejores prácticas desde las perspectivas técnica y jurídica.

² Dichos objetivos se incluyen de igual manera, en el numeral 1.2 de las NCI.

- c. **Confiabilidad y oportunidad de la información.** Si bien el informe COSO enfatiza en la importancia de la información financiera, el modelo costarricense va más allá, pues contempla no sólo los informes financieros, contables y presupuestarias, sino cualesquiera otros de tipo administrativo y de otra naturaleza, para uso interno y externo. Los informes serán confiables si contienen la información precisa, veraz y exacta relacionada con el asunto que traten; y serán oportunos si contienen datos suficientes y se comunican en tiempo propicio a las personas correctas para que éstas tomen decisiones y emprendan acciones idóneas para una gestión eficaz y eficiente.
- d. **Cumplimiento de la normativa vigente.** El control interno es una herramienta para promover que la gestión institucional y el desempeño de cada persona dentro de la organización se ajusten a la normativa jurídica (leyes, decretos, reglamentos, jurisprudencia legal y constitucional, etc.), técnica (documentos normativos emitidos por autoridades con competencia en materias específicas) y administrativa (disposiciones internas de la institución). En el ámbito de la Administración Pública, debe tenerse presente el principio de legalidad (artículo 11 de la Constitución Política y artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública).

Por otra parte, en el año 2004 se emitió el Informe COSO-ERM³, el cual configura un avance para profundizar la relación entre el riesgo y el control interno. En efecto, este informe centra su análisis en la valoración del riesgo y su efecto sobre el control interno y la gestión institucional, de manera que expande el concepto para contemplar con mayor profundidad la influencia de los factores ambientales, internos y externos, y cómo éstos traen consigo riesgos a los que la

³ ERM corresponde a las siglas de "Enterprise Risk Management" (Administración del Riesgo Empresarial).

administración debe prestar atención. Además, hace referencia a otro tipo de objetivos, a saber los **objetivos estratégicos**, que son los de más alto nivel y están alineados con la misión institucional, a cuyo cumplimiento propenden. En general, puede decirse que el cumplimiento de los cuatro objetivos enunciados en el concepto vigente de control interno debe propiciar un efecto sinérgico que conduzca al logro de esos objetivos estratégicos, y por consiguiente, al de la visión y al cumplimiento de la misión institucional.

Complementariamente, la Fundación COSO publicó tres guías relativas a asuntos específicos atinentes al control interno. En el orden cronológico de su aparición, esas guías son:

Año de publicación	Título	Contenido
1996	<i>Guía sobre monitoreo del control interno relativo al uso de derivados</i>	Constituye una herramienta informativa para la aplicación del Informe COSO al uso de derivados, para lo cual incluye un resumen ejecutivo, una discusión sobre la formulación de políticas relativas a los derivados como instrumento para administrar riesgos, y una referencia ilustrativa sobre los procedimientos de control relacionados. Además, sus anexos ofrecen detalles técnicos de los derivados y un glosario de los conceptos relevantes.
2006	<i>Guía de control interno para la información financiera en entidades públicas de menor tamaño</i>	Brinda orientaciones sobre cómo aplicar los conceptos del Informe COSO en las entidades públicas de menor tamaño que usan el marco integrado para desarrollar e implementar controles sobre la información financiera. Pese a que tiene como destinatarios básicos a esas instituciones, también pueden emplearlo organizaciones de todo tipo y tamaño.
2009	<i>Guía sobre monitoreo del sistema de control interno</i>	Recoge sanas prácticas de organizaciones grandes y pequeñas, como base de una orientación para implementar el componente de seguimiento del control interno según COSO.

PREGUNTAS DE REPASO

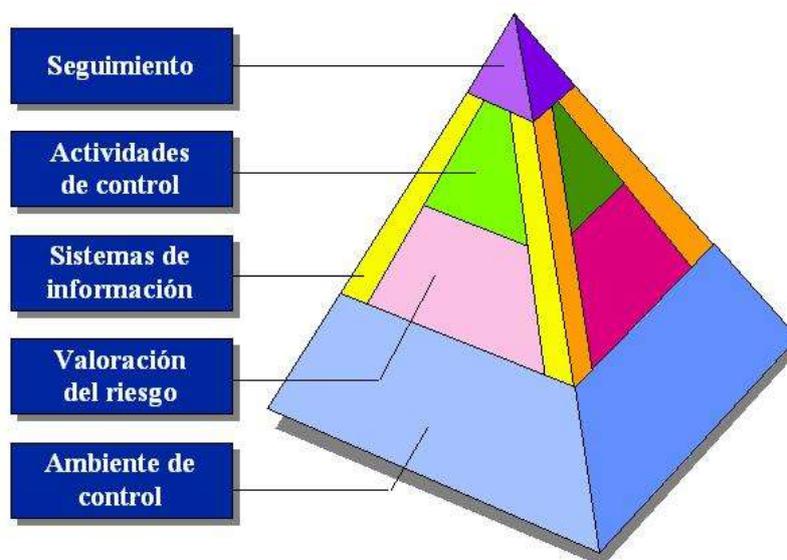
¿Cuál es el propósito fundamental del SCI?
¿Cuáles son los cuatro objetivos cuyo cumplimiento busca el SCI, de conformidad con el ordenamiento jurídico costarricense?

Componentes del sistema de control interno

En la normativa vigente, es posible identificar dos componentes orgánicos y cinco componentes funcionales del control interno. Este concepto se recoge, en los términos dichos, en la regulación 1.1 de las NCI; por su parte, la LGCI define los componentes orgánicos (artículo 9), y hace referencia a los componentes funcionales en los diferentes artículos.

Los **componentes orgánicos** del control interno son las instancias organizacionales que participan en el control interno, a saber: la administración activa y la auditoría interna. Los diferentes alcances de la participación de cada uno de esos ellos en el sistema también es considerada en la normativa jurídica y técnica, como se verá luego.

Los **componentes funcionales** son las cinco partes del sistema que deben ser establecidos, mantenidos, perfeccionados y evaluados, de acuerdo con las responsabilidades que competen a las diferentes instancias institucionales. Esos cinco componentes son el ambiente de control, la valoración del riesgo, las actividades de control, los sistemas de información y el seguimiento. Si estos componentes se organizan como una pirámide, se obtiene lo siguiente:



En cuanto a la naturaleza de los componentes funcionales del SCI, se tienen las siguientes definiciones:

Componente	Concepto	Referencia
Ambiente de control	<ul style="list-style-type: none"> • Conjunto de factores del ambiente organizacional que deben establecer y mantener el jerarca, los titulares subordinados y los demás funcionarios de una organización, para permitir el desarrollo de una actitud positiva y de apoyo al control interno y para una administración escrupulosa. • Los factores respectivos se relacionan con las actitudes y acciones de los jefes, los titulares subordinados y demás funcionarios de la institución, sus valores y el entorno en el que desempeñan sus actividades dentro de la institución. • Conlleva un mayor uso de controles informales, asociados con los valores, las creencias y las actitudes de las personas, y un menor sesgo hacia el control burocrático que se orienta al cumplimiento de procedimientos. 	<ul style="list-style-type: none"> • LGCI: art. 2, e) • NCI: 2.1
Valoración del riesgo	<ul style="list-style-type: none"> • Consiste en la identificación y el análisis de los riesgos que enfrenta la institución, provenientes tanto de fuentes internas como externas, que son relevantes para la consecución de los objetivos, a partir de lo cual el jefe y los titulares subordinados deben realizar los esfuerzos pertinentes con el fin de determinar cómo se deben administrar dichos riesgos. • Conlleva la existencia de un sistema de detección y análisis de los riesgos derivados 	<ul style="list-style-type: none"> • LGCI: Art. 2, f) • <i>"Directrices generales para el establecimiento y el funcionamiento del Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI)"</i>⁴

⁴ Publicación D-3-2005-CO-DFOE, emitida mediante resolución R-CO-64-2005 del 1º de julio de 2005 y publicada en el Diario Oficial "La Gaceta" N° 134 del día 12 de ese mismo mes.

Componente	Concepto	Referencia
	<p>del ambiente, que permita a la administración efectuar una gestión eficaz y eficiente por medio de la toma de acciones válidas y oportunas para prevenir y enfrentar las posibles consecuencias de la eventual materialización de esos riesgos.</p>	
<p>Actividades de control</p>	<ul style="list-style-type: none"> • El ordenamiento jurídico las conceptúa como políticas y los procedimientos para obtener la seguridad de que se ejecuten las disposiciones emitidas por la CGR, por los jefes y los titulares subordinados para la consecución de los objetivos del SCI. • Incluyen los métodos, políticas, procedimientos y otras medidas establecidas y ejecutadas como parte de las operaciones para asegurar que se apliquen las acciones necesarias para manejar y minimizar los riesgos y realizar una gestión eficiente y eficaz. 	<ul style="list-style-type: none"> • LGCI:art. 2, g) • NCI: 4.1
<p>Sistemas de información</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Comprenden los sistemas de información y comunicación existentes en la institución, los cuales deben permitir la generación, la captura, el procesamiento y la transmisión de información relevante sobre las actividades institucionales y los eventos internos y externos que puedan afectar su desempeño positiva o negativamente. • Las instituciones deben contar con sistemas de información que permitan a la administración activa tener una gestión documental institucional, la cual corresponde al conjunto de actividades realizadas con el fin de controlar, almacenar y, posteriormente, recuperar de modo adecuado la información producida o recibida en la organización, en el desarrollo de sus actividades, con el fin de prevenir 	<ul style="list-style-type: none"> • LGCI: Art. 16 • NCI: 5.1 • <i>"Normas técnicas para la gestión y el control de las Tecnologías de Información"</i>⁵

⁵ Publicación N-2-2007-CO-DFOE, emitida mediante resolución R-CO-26-2007 del 7 de junio de 2007 y publicadas en el Diario Oficial "La Gaceta" N° 119 del día 21 de ese mismo mes.

Componente	Concepto	Referencia
	<p>cualquier desvío en los objetivos trazados.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La gestión documental debe estar estrechamente relacionada con la gestión de la información, en la que deberán contemplarse las bases de datos corporativas y las demás aplicaciones informáticas, las cuales se constituyen en importantes fuentes de la información registrada. 	
Seguimiento del SCI	<ul style="list-style-type: none"> • Involucra las actividades que se realizan para valorar la calidad del funcionamiento del SCI a lo largo del tiempo, así como para asegurar que los hallazgos de la auditoría y los resultados de otras revisiones se atiendan con prontitud. • Contempla las labores cotidianas de vigilancia de la efectividad de los controles en su aplicación, así como verificaciones periódicas, incluida la autoevaluación anual del SCI. 	<ul style="list-style-type: none"> • LGCI: Art. 17 • NCI: 6.1

PREGUNTAS DE REPASO

¿Cuáles son los componentes orgánicos del control interno?

¿Cuáles son los componentes funcionales?

¿Cómo se relacionan ambos tipos de componentes?

¿Cuál considera usted que es el componente más importante del sistema de control interno?

Características del sistema de control interno

El artículo 7 de la LGCI establece que las entidades sujetas a dicho instrumento jurídico deberán tener sistemas de control interno que sean *aplicables, completos, razonables, integrados y congruentes* con sus competencias y atribuciones institucionales, y que proporcionen seguridad en el cumplimiento de esas atribuciones y competencias. En cuanto a la seguridad que tales sistemas brinden, debe tenerse que ésta ha de ser *razonable* en el sentido que se explica en el punto d) del acápite 2 de este documento ("Concepto de control interno"), y no una certeza absoluta, dada la virtual incapacidad para crear un SCI perfecto que prevea y administre todos los riesgos.

Por su parte, el numeral 1.3 de las NCI especifica tales características como se indica a continuación:

Característica	Descripción
Aplicable	<i>El funcionamiento del SCI debe responder a las características y condiciones propias de la institución.</i> Ello implica no es posible definir un sistema de control estándar, que sea aplicable en cualquier organización. Se requiere que sean los miembros de la institución los que definan las necesidades de control y las posibilidades de establecer un sistema que las satisfaga, teniendo presentes los procesos, las actividades, los recursos y las capacidades correspondientes.
Completo	<i>El SCI debe considerar la totalidad de la gestión institucional, y en él deben estar presentes los componentes orgánicos y funcionales.</i> El control debe cubrir todos los ámbitos de la entidad, puesto que se orienta a brindar una seguridad razonable de la consecución de los objetivos, a los que cada uno de esos ámbitos debe contribuir. Además, debe contemplar cada uno de los componentes del SCI y su interacción, de modo que todos estén debidamente fortalecidos y se apoyen mutuamente en beneficio de la gestión.
Razonable	<i>El SCI debe estar diseñado para lograr los objetivos del sistema y para satisfacer con la calidad suficiente y requerida las necesidades de la institución, con los recursos que ésta posee y a un costo aceptable.</i> Esto significa que el sistema debe pasar la prueba de costo-beneficio, según la cual, su costo no debe ser más alto que su

	<p>aporte a la institución, pues ello podría afectar o limitar el logro de los objetivos. Por consiguiente, la organización debe establecer el mejor SCI que esté dentro de sus posibilidades, para lo cual se requiere la participación activa de los responsables de su diseño, implantación, evaluación y perfeccionamiento.</p>
Integrado	<p>Los componentes orgánicos y funcionales del SCI deben interrelacionarse adecuadamente e incorporarse en la gestión institucional. Es preciso fortalecer los componentes del SCI de manera equilibrada (poniendo atención a todos ellos en igual medida), a fin de que propicien un efecto sinérgico en beneficio de la gestión. El SCI resultante no debe constituirse en un agregado a los procesos, sino fundirse naturalmente con éstos y aplicarse en puntos lógicos del respectivo procesamiento. Idealmente, el control interno debe llegar a formar parte de la cultura organizacional, como parte de la cual se le perciba como una herramienta que contribuya eficazmente a una gestión ajustada a principios de eficiencia, eficacia, economía y legalidad.</p>
Congruente	<p>El SCI debe ajustarse a las necesidades, capacidades y demás condiciones institucionales, y estar enlazado con el bloque de legalidad. Para que el SCI contribuya al logro de los objetivos, es preciso que sea coherente con la situación institucional. Por lo demás, una característica fundamental del SCI es que se ajuste a las disposiciones del ordenamiento jurídico y técnico al cual está sujeta la organización.</p>

PREGUNTAS DE REPASO

¿Cuáles son las características que debe presentar el SCI de conformidad con la normativa vigente?

¿A qué se refiere la razonabilidad de la seguridad que brinda el SCI con respecto al logro de los objetivos?

¿A qué se refiere la característica de razonabilidad del SCI?

Responsabilidades por el control interno

Todos los miembros de la organización tienen alguna participación en el SCI institucional. Según las NCI, las responsabilidades de los diferentes miembros son las siguientes:

Miembros	Responsabilidades
Jerarca⁶ y titulares subordinados⁷	Según sus competencias, les corresponde de manera inherente, el establecimiento, el mantenimiento, el funcionamiento, el perfeccionamiento y la evaluación del SCI.
Funcionarios de la institución	De conformidad con las responsabilidades que competen a cada puesto de trabajo, deben realizar de manera oportuna, efectiva y observando las regulaciones aplicables, las acciones pertinentes que les correspondan y atender los requerimientos para el debido diseño, implantación, operación, y fortalecimiento de los distintos componentes funcionales del SCI.
Auditoría interna	Debe brindar servicios de auditoría interna orientados a fortalecer el SCI, de conformidad con su competencia institucional y la normativa jurídica y técnica aplicable.

⁶ El inciso c) del artículo 2º de la LGCI define al jerarca como el "superior jerárquico del órgano o del ente", y señala que "ejerce la máxima autoridad dentro del órgano o ente, unipersonal o colegiado." Así, se trata de los ministros, las juntas directivas, los concejos municipales, etc.

⁷ El inciso d) del artículo 2º de la LGCI define "titular subordinado" como un "funcionario de la administración activa responsable de un proceso, con autoridad para ordenar y tomar decisiones." Por tanto, se trata fundamentalmente, de quienes ostenten puestos de jefatura.

En el cumplimiento de sus responsabilidades, el jerarca, los titulares subordinados y la administración activa en general, así como la auditoría interna, deberán observar la normativa que emita la CGR, al tenor de lo dispuesto por el artículo 3 de la LGCI, que confiere al órgano contralor la facultad para promulgar dicha normativa, y a la vez determina que cualesquiera disposiciones que emitan otras entidades con competencia sobre la materia, no deberá contraponerse a la dictada por la CGR, la cual prevalecerá en caso de duda.

En general, se identifica como responsable directa del SCI a la administración activa, que es el componente orgánico del SCI que reúne al jerarca, los titulares subordinados y los demás funcionarios. Se hace una distinción del papel que compete a la auditoría interna —que es el otro componente orgánico—, según la cual su función es de apoyo para el fortalecimiento del sistema, sin que pueda asumir una participación directa en las labores que competen a la administración activa sobre el particular, de modo que no se ponga en entredicho su criterio cuando deba auditar las acciones emprendidas por esta última y se proteja su objetividad e independencia como característica fundamental para su gestión profesional. Por consiguiente, el alcance de las responsabilidades atinentes puede aclararse como se indica a continuación:

a. Responsabilidad de la administración activa

Tanto la LGCI como las NCI indican que la responsabilidad fundamental sobre el SCI compete al jerarca y a los titulares subordinados de cada institución. El artículo 10 de esa ley y el numeral 1.4 de las NCI señalan que a ellos les compete establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el SCI institucional, incluyendo la realización de las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento. Esto significa que la mayor exigencia en materia de control interno recae sobre el jerarca y los titulares subordinados, pues dicho sistema es una herramienta gerencial para promover el cumplimiento de la misión institucional, el logro de objetivos y la protección del patrimonio público.

Asimismo, les corresponde velar porque los funcionarios apliquen los controles definidos para la gestión institucional, según sus respectivas

obligaciones, y analizar las observaciones que les manifiesten sobre el particular, de manera que los cinco componentes funcionales del SCI se fortalezcan.

La LGCI puntualiza las obligaciones del jerarca y los titulares subordinados en relación con el control interno (artículo 12) y cada uno de sus componentes funcionales (artículos 13 a 17). De acuerdo con ese instrumento jurídico, sus deberes fundamentales sobre el sistema en general son:

- a) Velar por el ***adecuado desarrollo de la actividad*** del ente o del órgano a su cargo.
- b) Tomar de inmediato las ***medidas correctivas***, ante cualquier evidencia de desviaciones o irregularidades.
- c) ***Analizar e implantar de inmediato las observaciones, recomendaciones y disposiciones*** formuladas por la auditoría interna, la CGR, la auditoría externa y las demás instituciones de control y fiscalización que correspondan.
- d) Asegurarse de que los sistemas de control interno cumplan al menos con las ***características*** definidas en el artículo 7 de esa ley (esto es, que sean aplicables, completos, razonables, integrados y congruentes con sus competencias y atribuciones institucionales, y que brinden seguridad respecto del cumplimiento de estas últimas).
- e) Presentar un ***informe de fin de gestión*** y realizar la entrega formal del ente o el órgano a su sucesor, de acuerdo con las directrices emitidas por la CGR y por los entes y órganos competentes de la administración activa. Cabe destacar que, en atención a este mandato, la CGR promulgó la normativa titulada [“Directrices que deben observar los funcionarios obligados a](#)

presentar el informe final de su gestión, según lo dispuesto en el inciso e) del artículo 12 de la Ley General de Control Interno"⁸

Las regulaciones específicas para cada componente, contenidas en los artículos 13 a 17 de la LGCI, serán contempladas en los documentos de este curso que traten cada componente.

b. Responsabilidad de la auditoría interna

La actividad de la auditoría interna en relación con el control interno tiene dos facetas: una al nivel de la propia unidad y otra con respecto al sistema institucional. Esto se explica a continuación:

- Al nivel de la auditoría interna, el auditor interno en su condición de jefatura, es asimilable a un titular subordinado para los efectos de la responsabilidad por el control interno dentro de la unidad a su cargo. En otras palabras, a él le corresponde gestionar el control interno dentro de la auditoría interna, de manera similar a como lo hacen los titulares subordinados en las unidades o procesos que dirigen.
- Al nivel de la institución, la responsabilidad del auditor interno (y de la auditoría interna en general) respecto del SCI globalmente considerado radica, fundamentalmente, en brindar servicios de asesoría, advertencia y fiscalización que conlleven la emisión de recomendaciones, sugerencias y advertencias relevantes y oportunas para reforzar los cinco componentes funcionales.

En relación con lo dicho, debe aclararse que las recomendaciones, sugerencias y advertencias de la auditoría interna no tienen carácter vinculante

⁸ Publicación D-1-2005-CO-DFOE, emitida mediante resolución R-CO-61 del 24 de junio de 2005, y publicada en el Diario Oficial "La Gaceta" Nº 131 del 7 de julio de ese mismo año.

por sí mismas, sino que corresponde al jerarca y los titulares subordinados aceptarlas y ordenar su implementación, o bien definir medidas alternas para solventar las situaciones a que esas recomendaciones, sugerencias y advertencias hagan referencia, todo ello de conformidad con lo dispuesto por el ordenamiento. La auditoría interna debe percibirse, más bien, como un mecanismo de control, que desempeña una función asesora y de servicio, agrega valor a la gestión institucional y apoya a la administración en el descargo de sus labores de control interno. Los detalles de este asunto, y en general lo relativo al funcionamiento de la auditoría interna, se presentan en el capítulo IV de la LGCI.

Como complemento de lo dicho, vale agregar que la existencia de la auditoría interna no releva al jerarca y los titulares subordinados de sus obligaciones en materia de control interno, en virtud de su identificación jurídica y técnica como responsables del SCI. Por lo demás, tampoco podrían éstos delegar dicha responsabilidad en una unidad que forme parte de la administración activa, para que asuma de manera exclusiva la atención de la temática de control interno en la institución. Sobre el particular, es preciso acotar que algunas instituciones han creado “unidades de control interno” (u otras dependencias con una denominación similar), pero la CGR ha sido enfática en que esas unidades sólo pueden actuar como facilitadoras y asesoras en el descargo de la obligación del jerarca y los titulares subordinados. Ejemplo fundamental de esto es el pronunciamiento [04749](#) del 2 de mayo de 2005, el cual señala:

"[...] se estima procedente la creación de unidades administrativas orientadas al control interno, únicamente en el entendido de que éstas se conviertan para la institución de que se trate [...], en un apoyo a la administración en dicha materia [...], tendiendo más a una labor de asesoría que operativa, sin asumir la responsabilidad del jerarca y los titulares subordinados, sino trabajando con ellos."

¿Para cuáles funcionarios prevé obligaciones sobre el control interno la LGCI?

¿Es posible que los responsables del control interno trasladen dicha responsabilidad a otros funcionarios?

¿Cuál es el papel de la auditoría interna en relación con el SCI?

Causales de responsabilidad

El incumplimiento de las obligaciones en materia de control interno puede acarrear responsabilidad (administrativa, civil o penal) sobre el jerarca, los titulares subordinados y otros funcionarios, así como el auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, de conformidad con las regulaciones establecidas en el capítulo V de la LGCI.

Causal	Jerarca	Titular subordinado	Otros funcionarios	Auditoría Interna
Incumplimiento injustificado de los deberes previstos en la LGCI	X	X		
Otras causales prevista en el régimen aplicable a la relación de servicio	X	X		
Debilitamiento, con sus acciones, del SCI	X	X	X	
Omisión de actuaciones para establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el SCI, según la normativa técnica aplicable	X	X	X	
No asignación (injustificada) de recursos a la auditoría interna	X			
Incumplimiento injustificado de deberes y funciones en materia de control interno asignados por el jerarca o el titular subordinado, incluyendo la implementación de recomendaciones de la auditoría interna			X	
Obstaculización o retraso del cumplimiento de las potestades de la auditoría interna	X	X	X	
Incumplimiento de deberes y funciones, por dolo o culpa grave				X
Infracción de la normativa técnica aplicable o el régimen de prohibiciones establecido en la LGCI				X

Según la gravedad de las faltas en las que incurran los funcionarios dichos, se aplicarán las siguientes sanciones:

- a) Amonestación escrita.
- b) Amonestación escrita comunicada al colegio profesional respectivo, cuando corresponda.
- c) Suspensión sin goce de salario, de ocho a quince días hábiles. Si lo que el funcionario percibe es dietas y estipendios de otro tipo, la suspensión sin goce se entenderá por número de sesiones.
- d) Separación del cargo sin responsabilidad patronal.

PREGUNTAS DE REPASO

¿Cuáles funcionarios dentro de una institución pueden ser sujetos de responsabilidad disciplinaria por sus actuaciones u omisiones en relación con el control interno?

¿En cuáles tipos de responsabilidad pueden incurrir esos funcionarios?

¿Cuáles son las posibles sanciones previstas por la LGCI para los casos de responsabilidad por acciones u omisiones en detrimento del control interno?

Anexo

Capítulo I de las "Normas de control interno para el sector público": Normas generales

1.1 Sistema de control interno (SCI)

El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben emprender las medidas pertinentes para contar con un SCI, conformado por una serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la administración activa para proporcionar una seguridad razonable en la consecución de los objetivos organizacionales. El SCI tiene como componentes orgánicos a la administración activa y a la auditoría interna; igualmente, comprende los siguientes componentes funcionales: ambiente de control, valoración del riesgo, actividades de control, sistemas de información y seguimiento, los cuales se interrelacionan y se integran al proceso de gestión institucional.

Los responsables por el SCI deben procurar condiciones idóneas para que los componentes orgánicos y funcionales del sistema operen de manera organizada, uniforme y consistente.

1.2 Objetivos del SCI

El SCI de cada organización debe coadyuvar al cumplimiento de los siguientes objetivos:

- a. **Proteger y conservar el patrimonio público contra pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.** El SCI debe brindar a la organización una seguridad razonable de que su patrimonio se dedica al destino para el cual le fue suministrado, y de que se establezcan, apliquen y fortalezcan acciones específicas para prevenir su sustracción, desvío, desperdicio o menoscabo.
- b. **Exigir confiabilidad y oportunidad de la información.** El SCI debe procurar que se recopile, procese y mantenga información de calidad sobre el funcionamiento del sistema y sobre el desempeño institucional, y que esa información se comuniquen con prontitud a las instancias que la requieran para su gestión, dentro y fuera de la institución, todo ello de conformidad con las atribuciones y competencias organizacionales y en procura del logro de los objetivos institucionales.
- c. **Garantizar eficiencia y eficacia de las**

operaciones. El SCI debe coadyuvar a que la organización utilice sus recursos de manera óptima, y a que sus operaciones contribuyan con el logro de los objetivos institucionales.

- d. **Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.** El SCI debe contribuir con la institución en la observancia sistemática y generalizada del bloque de legalidad.

1.3 Características del SCI

El SCI debe reunir las siguientes características:

- a. **Ser aplicable.** El funcionamiento del SCI debe responder a las características y condiciones propias de la institución.
- b. **Ser completo.** El SCI debe considerar la totalidad de la gestión institucional, y en él deben estar presentes los componentes orgánicos y funcionales.
- c. **Ser razonable.** El SCI debe estar diseñado para lograr los objetivos del sistema y para satisfacer con la calidad suficiente y necesaria las necesidades de la institución, con los recursos que ésta posee y a un costo aceptable.
- d. **Ser integrado.** Los componentes funcionales y orgánicos del SCI deben interrelacionarse adecuadamente e incorporarse en la gestión institucional.
- e. **Ser congruente.** El SCI debe ajustarse a las necesidades, capacidades y demás condiciones institucionales y estar enlazado con el bloque de legalidad.

1.4 Responsabilidad del jerarca y los titulares subordinados sobre el SCI

La responsabilidad por el establecimiento, mantenimiento, funcionamiento, perfeccionamiento y evaluación del SCI es inherente al jerarca y a los titulares subordinados, en el ámbito de sus competencias.

En el cumplimiento de esa responsabilidad las autoridades citadas deben dar especial énfasis a áreas consideradas relevantes con base en criterios tales como su materialidad, el riesgo asociado y su impacto en la consecución de los fines institucionales, incluyendo lo relativo a la desconcentración de competencias y la contratación de servicios de apoyo. Como parte de ello, deben contemplar, entre otros asuntos, los siguientes:

- a. La definición de criterios que brinden una orientación básica para la instauración y el funcionamiento de los componentes orgánicos y funcionales del SCI con las características

requeridas.

- b. El apoyo con acciones concretas, al establecimiento, el funcionamiento y el fortalecimiento de la actividad de auditoría interna, incluyendo la dotación de recursos y las condiciones necesarias para que se desarrolle eficazmente y agregue valor a los procesos de control, riesgo y dirección.
- c. La emisión de instrucciones a fin de que las políticas, normas y procedimientos para el cumplimiento del SCI, estén debidamente documentados, oficializados y actualizados, y sean divulgados y puestos a disposición para su consulta.
- d. La vigilancia del cumplimiento, la validez y la suficiencia de todos los controles que integran el SCI.
- e. La comunicación constante y el seguimiento de los asuntos asignados a los distintos miembros de la institución, en relación con el diseño, la ejecución y el seguimiento del SCI.
- f. Las acciones pertinentes para el fortalecimiento del SCI, en respuesta a las condiciones institucionales y del entorno.
- g. Una pronta atención a las recomendaciones, disposiciones y observaciones que los distintos órganos de control y fiscalización emitan sobre el particular.

1.5 Responsabilidad de los funcionarios sobre el SCI

De conformidad con las responsabilidades que competen a cada puesto de trabajo, los funcionarios de la institución deben, de manera oportuna, efectiva y con observancia a las regulaciones aplicables, realizar las acciones pertinentes y atender los requerimientos para el debido diseño, implantación, operación, y fortalecimiento de los distintos componentes funcionales del SCI.

1.6 Responsabilidad de la auditoría interna sobre el SCI

La auditoría interna, en cumplimiento de sus funciones, debe brindar servicios de auditoría interna orientados a fortalecer el SCI, de conformidad con su competencia institucional y la normativa jurídica y técnica aplicable.

1.7 Rendición de cuentas sobre el SCI

El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben disponer y ejecutar un proceso periódico, formal y oportuno de rendición de cuentas sobre el diseño, el funcionamiento, la evaluación y el perfeccionamiento del SCI, ante los diversos sujetos interesados.

- 1.8 Contribución del SCI al gobierno corporativo El SCI debe contribuir al desempeño eficaz y eficiente de las actividades relacionadas con el gobierno corporativo, considerando las normas, prácticas y procedimientos de conformidad con las cuales la institución es dirigida y controlada, así como la regulación de las relaciones que se producen al interior de ella y de las que se mantengan con sujetos externos.
- 1.9 Vinculación del SCI con la calidad El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben promover un compromiso institucional con la calidad y apoyarse en el SCI para propiciar la materialización de ese compromiso en todas las actividades y actuaciones de la organización. A los efectos, deben establecer las políticas y las actividades de control pertinentes para gestionar y verificar la calidad de la gestión, para asegurar su conformidad con las necesidades institucionales, a la luz de los objetivos, y con base en un enfoque de mejoramiento continuo.
- 1.10 Aplicación de las normas generales en instituciones de menor tamaño Se consideran instituciones de menor tamaño aquellas que dispongan de un total de recursos que ascienda a un monto igual o inferior a seiscientos mil unidades de desarrollo y que cuenten con menos de treinta funcionarios, incluyendo al jerarca, los titulares subordinados, y todo su personal.
- En el caso de tales instituciones, el jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben procurar la observancia de las características del SCI definidas en la norma 1.3, en términos del logro de los objetivos de dicho sistema, así como el cumplimiento de las responsabilidades inherentes.
- Estas instituciones no están obligadas a contar con una auditoría interna, sin perjuicio de que por decisión propia o por disposición específica de la Contraloría General, se establezca dicha unidad, se implanten controles alternos, o se emprendan ambas medidas.
- Por su parte, las instituciones que, disponiendo de un presupuesto según la magnitud indicada, tengan treinta funcionarios o más, incluyendo al jerarca, los titulares subordinados, y todo su personal, deben contar, al menos, con una auditoría interna que funcione con jornada de medio tiempo.
- En todo caso, las instituciones de menor tamaño deben fortalecer los componentes funcionales del SCI, de conformidad con lo que se indica en los capítulos

correspondientes de estas normas.

Créditos

Segunda Edición © 2011

Lección 1 – Tema 1: Fundamentos de Control Interno

Curso Virtual “Control Interno”

En la elaboración de este objeto de aprendizaje participaron los siguientes funcionarios de la Contraloría General de la República:

***Grace Madrigal Castro,
Jorge Suárez Esquivel***

Expertos de contenidos

División de Fiscalización Operativa y Evaluativa



El contenido de este curso es propiedad de la Contraloría General de la República, la cual se reserva para sí la explotación del mismo y la posibilidad de permitir su uso por parte de terceros.
