

El rol de la Contraloría General de la República y las auditorías internas en el fortalecimiento del sistema de control interno en Costa Rica

Jennifer Isabel Arroyo Chacón

Introducción

El control interno en las instituciones públicas es un concepto que ha tenido una importante evolución en los últimos años; asimismo, el interés de esta ponencia es compartir la experiencia costarricense con los demás países latinoamericanos.

El control interno nace como una actividad dentro del proceso administrativo para convertirse en un importante componente dentro de la gestión pública; el avance más significativo en esta área se dio con la aprobación de la Ley General de Control Interno en el 2002; a partir de la cual la implementación, continuidad y fortalecimiento del sistema de control interno en las instituciones pasa a tener un rango legal y a ser una obligación para las organizaciones públicas cuya responsabilidad recae en el jerarca.

Para la implementación de esta ley el órgano contralor ha emitido importante normativa técnica aplicable a las instituciones y órganos sujetos a su potestad de fiscalización, con lo cual, en los últimos años se le ha dado un importante desarrollo y fortalecimiento en el país.

El objetivo perseguido con esta ponencia es compartir la experiencia de Costa Rica en este proceso, destacando el rol de rectoría que posee la Contraloría General de la República en la materia, así como los roles desempeñados por la auditoría interna y el jerarca de la institución.

Si bien, aún quedan muchas áreas de mejora también se puede asegurar que en los últimos años se han logrado importantes avances en la materia, y la experiencia costarricense puede servir de guía para otros países de la región que pretendan encaminarse por estos mismos propósitos, tomando siempre como referencia, que el objetivo del control interno es salvaguardar los fondos públicos.

Le tal manera que se invita a la lectura minuciosa del presente documento, el cual no agota el tema, pero que intenta exponer los elementos más relevantes y trascendentales para el lector.

I. Concepto de control interno

a) Evolución del concepto de control interno en Costa Rica

El control interno ha tenido una evolución muy importante en los últimos años, nació como una mera actividad dentro de la acción de administrar para convertirse en un importante componente para el adecuado desempeño de la institución.

En 1973 el American Institute of Certified Public Accountants de los Estados Unidos emite la primera serie de normas de auditoría (Statements on Auditing Standards) denominadas normas SAS y precisamente la norma SAS N° 1 introduce los conceptos de control administrativo y control contable, definiéndolos de la siguiente manera:

- **Control administrativo** incluye, pero no se limita al plan de organización y los

procedimientos y registros relacionados con los procesos de decisiones que llevan a la autorización de transacciones por parte de la administración. Tal autorización es una función administrativa directamente asociada con la responsabilidad por lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer un control contable de transacciones.

- **Control contable** comprende el plan de organización y los procedimientos y procesos que se relacionan con el resguardo de activos y la confiabilidad de los registros financieros y, por consiguiente, son diseñados para proporcionar una seguridad razonable que:
 - a. Las transacciones son ejecutadas en conformidad con la autorización general o específica de la administración.
 - b. Las transacciones son registradas de la forma requerida (1) para permitir la preparación de estados financieros en conformidad con principios contables generalmente aceptados u otros criterios aplicables a tales estados, y (2) para mantener un registro de los activos.
 - c. Se permite el acceso a activos sólo en conformidad con la autorización de la administración.
 - d. El registro de activos se contrasta con los activos existentes a intervalos razonables y se efectúan las acciones correspondientes con respecto a cualquier diferencia. (American Institute of Certified Public Accountants, 1973)

Como puede notarse esta primera definición se enfoca mucho en la labor contable; no obstante, era un primer esfuerzo por destacar la importancia del control interno en la gestión administrativa; aun siendo un concepto muy limitado.

En 1977 el antiguo Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras ILACIF, órgano técnico que reunía a las Contralorías Generales y Tribunales de Cuentas de América Latina - antecesor de la OLACEFS- emitió el Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público, en el cual introduce el tema del control interno dentro de las labores de las Entidades de Fiscalización Superior y lo define como:

El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia en las operaciones, estimular la observancia de la política prescrita, y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados. (Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras ILACIF, 1977)

En 1982 la Contraloría General de la República de Costa Rica emite el primer manual que regulaba de manera expresa el tema del control interno en el país, denominado ~~%~~Manual sobre Normas Técnicas de Auditoría y de Control Interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización+.

El señor Rafael Ángel Chinchilla, Contralor General de la República de la época le explicó a los destinatarios de este manual, que el objetivo perseguido por el órgano contralor era contribuir al mejoramiento del control dentro de cada institución, y a su vez, señalaba que era el primer esfuerzo de integrar el sistema de fiscalización con todos los actores.

En 1985 se fundó en Estados Unidos la Comisión Treadway quién emitió su primer informe en 1987, descubriendo que el 50% de los fraudes investigados se debían a problemas

de control, por lo que elaboró en 1992 el Informe Committee of Sponsoring Organizations, conocido como informe COSO.

Este informe de 1992 resulta relevante pues incluye los cinco componentes del sistema de control interno, que son: Ambiente de control, Evaluación de riesgos, Actividades de control, Información y comunicación y Supervisión.

En 1994 la Ley Orgánica de la Contralor General de la República incluyó un capítulo denominado *Del ordenamiento de control interno* en cuyo numeral 59 define esta figura como: *El ordenamiento de control interno es el conjunto de normas que regulan el control dentro de un ente, empresa u órgano públicos.* (Asamblea Legislativa, 1994), ese capítulo fue derogado de manera expresa en el año 2002; no obstante, resulta relevante pues es la primera vez que el tema de control interno se incorpora en el ordenamiento jurídico costarricense con rango de Ley.

Posteriormente, y luego de una importante evolución de esta figura en el 2002 en Costa Rica se aprueba la Ley n° 8292 denominada Ley General de Control Interno la cual incluye un concepto amplio y completo de control interno:

Artículo 8º-Concepto de sistema de control interno. Para efectos de esta Ley, 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. (Asamblea Legislativa, 2002)

El 5 de junio de 2002, año en que se aprobó la Ley General de Control Interno, la Contraloría General de la República emitió el segundo manual de control interno en el país, resolución M-1-2002-CO-DDI denominado *Manual de normas generales de control interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización*, en dicho manual el órgano contralor define control interno como:

El control interno será definido como la serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la administración activa para proporcionar una seguridad razonable en torno a la consecución de los objetivos de la organización, fundamentalmente en las siguientes categorías: 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; y d) Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico. (Contraloría General de la República, 2002)

Este manual derogó el emitido en el año 1973, y reflejó un cambio importante en el concepto de control interno evolucionando a uno más amplio y moderno.

Esta definición es concordante con la aprobada por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la norma GOV9100 denominada *Guía para las normas de control interno del sector público*, que es la siguiente:

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. (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 2004)

En el año 2009 la Contraloría General de la República de Costa Rica derogó el Manual de normas emitido en el 2002 y emitió la resolución N-2-2009-CO-DFOE denominada Normas de control interno para el Sector Público, -que actualmente se encuentra vigente-, y que refleja un cambio de visión importante en el tema del control interno, pues inicia haciendo referencia al Sistema de control interno; es decir, bajo un enfoque integral.

Al respecto dichas Normas definen Sistema de control interno de la siguiente forma:

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. (Contraloría General de la República, 2009)

Lo expuesto refleja la importante evolución que ha tenido esta figura a lo largo de los años en Costa Rica, y como actualmente constituye un importante componente de la gestión pública.

b) Componentes del control interno

El informe COSO de 1992 introdujo por primera vez los cinco componentes del control interno, los cuales fueron incorporados a la normativa costarricense a través de la Ley General de Control Interno y se ampliaron en las Normas de control interno para el Sector Público, las cuales se encuentran vigentes.

En el siguiente cuadro se podrá analizar de forma comparativa la descripción que de estos componentes realizan importantes textos técnicos y jurídicos que regulan la materia, como lo son:

INTOSAI GOV 9100. Guía para las normas de control interno del sector	Ley General de Control Interno -Costa Rica	Normas de control interno para el Sector Público en
---	---	--

público		Costa Rica
Entorno de control/Ambiente de control		
<p>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:</p> <p>(1) 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;</p> <p>(2) Competencia;</p> <p>(3) El tono tono de los superiores+ (es decir la filosofía de la dirección y el estilo gerencial);</p> <p>(4) Estructura organizacional;</p> <p>(5) Políticas y prácticas de recursos humanos.</p>	<p>Artículo 13.-Ambiente de control. En cuanto al ambiente de control, serán deberes del jerarca y de los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:</p> <p>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.</p> <p>b) Desarrollar y mantener una filosofía y un estilo de gestión que permitan administrar un nivel de riesgo determinado, orientados al logro de resultados y a la medición del desempeño, y que promuevan una actitud abierta hacia mecanismos y procesos que mejoren el sistema de control interno.</p> <p>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.</p> <p>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;</p>	<p>2.1 Ambiente de control</p> <p>El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben establecer un ambiente de control que se constituya en el fundamento para la operación y el fortalecimiento del SCI, y en consecuencia, para el logro de los objetivos institucionales. A los efectos, debe contemplarse el conjunto de factores organizacionales que propician una actitud positiva y de apoyo al SCI y a una gestión institucional orientada a resultados que permita una rendición de cuentas efectiva, incluyendo al menos lo siguiente:</p> <p>a. El compromiso superior con el SCI, que conlleva el cumplimiento de sus responsabilidades con respecto a ese sistema, prestando la atención debida a sus componentes funcionales y orgánicos y dando el ejemplo de adhesión a él mediante sus</p>

	<p>todo de conformidad con el ordenamiento jurídico y técnico aplicable.</p> <p>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.</p>	<p>manifestaciones y sus actuaciones en la gestión diaria.</p> <p>b. El fortalecimiento de la ética institucional que contemple elementos formales e informales para propiciar una gestión institucional apegada a altos estándares de conducta en el desarrollo de las actividades.</p> <p>c. El mantenimiento de personal comprometido y con competencia profesional para el desarrollo de las actividades y para contribuir a la operación y el fortalecimiento del SCI.</p> <p>d. Una apropiada estructura organizativa acorde con las necesidades y la dinámica de las circunstancias institucionales.</p>
<p>Evaluación de riesgos/Valoración de riesgos</p>		
<p>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</p> <p>Implica:</p> <p>(1) Identificación del riesgo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Relacionado con los objetivos de la entidad; • Comprensión • Incluye riesgos debidos 	<p>Artículo 14.-Valoración del riesgo. En relación con la valoración del riesgo, serán deberes del jerarca y los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:</p> <p>a) Identificar y analizar los riesgos relevantes asociados al logro de los objetivos y las metas institucionales, definidos tanto en los planes anuales operativos como en los planes de mediano y de</p>	<p>3.1 Valoración del riesgo</p> <p>El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben definir, implantar, verificar y perfeccionar un proceso permanente y participativo de valoración del</p>

<p>a factores externos e internos, tanto a nivel de la entidad como de sus actividades;</p> <p>(2) Valoración del riesgo</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estimación de la importancia del riesgo • Valoración de la probabilidad de que el riesgo ocurra <p>(3) Evaluación de la tolerancia al riesgo de la organización;</p> <p>(4) Desarrollo de respuestas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. <p>Dado que las condiciones gubernamentales, económicas, industriales, regulatorias y operacionales están en constante cambio, la evaluación de riesgo debe ser un proceso constante. Implica la identificación y análisis de condiciones modificadas y oportunidades y riesgos (ciclo de evaluación del riesgo) y la adaptación del control interno para dirigirlo hacia los riesgos cambiantes.</p>	<p>largo plazos.</p> <p>b) Analizar el efecto posible de los riesgos identificados, su importancia y la probabilidad de que ocurran, y decidir las acciones que se tomarán para administrarlos.</p> <p>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.</p> <p>d) Establecer los mecanismos operativos que minimicen el riesgo en las acciones por ejecutar.</p>	<p>riesgo institucional, como componente funcional del SCI. Las autoridades indicadas deben constituirse en parte activa del proceso que al efecto se instaure.</p>
<p>Actividades de control</p>		

<p>Las actividades de control son políticas y procedimientos establecidos para disminuir los riesgos y lograr los objetivos de la entidad.</p> <p>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 de control.</p> <p>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:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Procedimientos de autorización y aprobación; 2. Segregación de funciones (autorización, procesamiento, archivo, revisión); 3. Controles sobre el acceso a recursos y archivos; 4. Verificaciones; 5. Conciliaciones; 6. Revisión de desempeño operativo; 7. Revisión de operaciones, procesos y actividades; 8. Supervisión (asignaciones, revisiones y aprobaciones, dirección 	<p>Artículo 15.-Actividades de control. Respecto de las actividades de control, serán deberes del jerarca y de los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:</p> <p>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.</p> <p>b) Documentar, mantener actualizados y divulgar internamente tanto las políticas como los procedimientos que definan claramente, entre otros asuntos, los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. La autoridad y responsabilidad de los funcionarios encargados de autorizar y aprobar las operaciones de la institución. ii. La protección y conservación de todos los activos institucionales. iii. 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. iv. La conciliación periódica de registros, para verificar su 	<p>4.1 Actividades de control</p> <p>El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben diseñar, adoptar, evaluar y perfeccionar, como parte del SCI, las actividades de control pertinentes, las que comprenden las políticas, los procedimientos y los mecanismos que contribuyen a asegurar razonablemente la operación y el fortalecimiento del SCI y el logro de los objetivos institucionales.</p> <p>Dichas actividades deben ser dinámicas, a fin de introducirles las mejoras que procedan en virtud de los requisitos que deben cumplir para garantizar razonablemente su efectividad.</p> <p>El ámbito de aplicación de tales actividades de control debe estar referido a todos los niveles y funciones de la institución. En ese sentido, la gestión institucional y la operación del SCI deben contemplar, de acuerdo con los niveles de complejidad y riesgo involucrados,</p>
---	---	--

<p>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.</p>	<p>exactitud y determinar y enmendar errores u omisiones que puedan haberse cometido. v. 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.</p>	<p>actividades de control de naturaleza previa, concomitante, posterior o una conjunción de ellas. Lo anterior, debe hacer posible la prevención, la detección y la corrección ante debilidades del SCI y respecto de los objetivos, así como ante indicios de la eventual materialización de un riesgo relevante.</p>
Información y comunicación/Sistemas de Información		
<p>La información y la comunicación son esenciales para ejecutar todos los objetivos de 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</p>	<p>Artículo 16.-Sistemas de información. Deberá contarse con sistemas de información que permitan a la administración activa tener una gestión documental institucional, entendiendo esta como el 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 cualquier desvío en los objetivos trazados. Dicha gestión documental deberá 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.</p>	<p>5.1 Sistemas de información El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben disponer los elementos y condiciones necesarias para que de manera organizada, uniforme, consistente y oportuna se ejecuten las actividades de obtener, procesar, generar y comunicar, en forma eficaz, eficiente y económica, y con apego al bloque de legalidad, la información de la gestión institucional y otra de interés para la consecución de los objetivos institucionales. El</p>

<p>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.</p> <p>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.</p>	<p>En cuanto a la información y comunicación, serán deberes del jerarca y de los titulares subordinados, como responsables del buen funcionamiento del sistema de información, entre otros, los siguientes:</p> <p>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 requerido para el cumplimiento adecuado de sus responsabilidades, incluidas las de control interno.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>conjunto de esos elementos y condiciones con las características y fines indicados, se denomina sistema de información, los cuales pueden instaurarse en forma manual, automatizada, o ambas.</p>
<p>Seguimiento/Seguimiento del sistema de control interno</p>		
<p>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</p>	<p>Artículo 17.-Seguimiento del sistema de control interno. Entiéndese por seguimiento del sistema de control interno las actividades que se realizan para valorar la calidad del funcionamiento del sistema de control interno, a lo largo</p>	<p>6.1 Seguimiento del SCI El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben diseñar, adoptar, evaluar y</p>

<p>de ambas.</p> <p>(1) 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.</p> <p>(2) 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</p>	<p>del tiempo; asimismo, para asegurar que los hallazgos de la auditoría y los resultados de otras revisiones se atiendan con prontitud. En cuanto al seguimiento del sistema de control interno, serán deberes del jerarca y los titulares subordinados, los siguientes:</p> <p>a) Que los funcionarios responsabilizados realicen continuamente las acciones de control y prevención en el curso de las operaciones normales integradas a tales acciones.</p> <p>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. Asimismo, que pueda detectar cualquier desvío que aleje a la organización del cumplimiento de sus objetivos.</p> <p>c) Que sean implantados los resultados de las evaluaciones periódicas que realizan la administración activa, la auditoría 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.</p>	<p>perfeccionar, como parte del SCI, actividades permanentes y periódicas de seguimiento para valorar la calidad del funcionamiento de los elementos del sistema a lo largo del tiempo, así como para asegurar que las medidas producto de los hallazgos de auditoría y los resultados de otras revisiones se atiendan de manera efectiva y con prontitud.</p>
--	---	--

oportunamente resueltos.		
--------------------------	--	--

Tabla N° 1: Componentes del Control Interno

Los anteriores cinco componentes son los que rigen el control interno en el país.

II. El sistema de control interno en Costa Rica

Con la aprobación de la Ley General de Control Interno en el año 2002 se produjo una importante revolución en la materia de control interno en el país, dándole una mayor relevancia a este aspecto.

Si bien fueron muchos los cambios introducidos se deben destacar, por su importancia, los siguientes aspectos.

a) Obligatoriedad de contar con un sistema de control interno

El disponer de un adecuado sistema de control interno dejó de ser una mera recomendación dada por los especialistas, y se convirtió una imposición para las instituciones; si bien, el control interno debe nacer de un verdadero compromiso y convencimiento de las instituciones, el hecho que sea obligatorio le da un mayor respaldo e impulsa su establecimiento.

La obligatoriedad de contar con este sistema se encuentra en el artículo 7 de la Ley General de Control Interno, que dice:

Artículo 7º-Obligatoriedad de disponer de un sistema de control interno. Los entes y órganos sujetos a esta Ley dispondrán de sistemas de control interno, los cuales deberán ser aplicables, completos, razonables, integrados y congruentes con sus competencias y atribuciones institucionales. Además, deberán proporcionar seguridad en el cumplimiento de esas atribuciones y competencias; todo conforme al primer párrafo del artículo 3 de la presente Ley. (Asamblea Legislativa, 2002)

De esta manera, el sistema de control interno pasa a formar parte de las actividades administrativas dentro de la institución.

b) Órganos de control interno y obligación de contar con auditoría interna

La Ley General de Control Interno estableció de forma contundente cuales eran los órganos del sistema de control interno dentro de la institución, poniendo en primer lugar a la administración activa, y luego a la auditoría interna; de tal manera, que queda claro que las acciones vinculadas con el control interno no sólo dependen de la auditoría interna . como tradicionalmente era concebido en el sector público costarricense-, sino también en la administración activa; e igualmente que el órgano contralor será el líder de este sistema, pero como un actor más y no cómo el único responsable, -forma como tradicionalmente era visto el papel de la Contraloría en este tema en el país-.

El artículo 9 de esta ley establece claramente estos actores de esta manera:

Artículo 9º-Órganos del sistema de control interno. La administración activa y la auditoría interna de los entes y órganos sujetos a esta Ley, serán los componentes orgánicos del sistema de control interno establecido e integrarán el Sistema de Fiscalización Superior de la Hacienda Pública a que se refiere la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. (Asamblea Legislativa, 2002)

Estos componentes concuerdan con lo establecido por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores . denominada INTOSAI- en la Guía para las normas de control interno del sector público cuando señala que todos en una organización tienen responsabilidades con relación a la implementación del sistema de control interno, al respecto dice:

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: Examinan y contribuyen a la continua efectividad del Internos 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: 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. (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 2004)

Al ser la auditoría interna un componente del sistema de control interno fue necesario establecer la obligatoriedad de contar con este órgano de control dentro de la institución, pasando a formar parte del organigrama de todas las instituciones públicas, eliminando las excusas que tradicionalmente ponía la administración para no contar con éste órgano de control, y evitar la fiscalización interna.

El numeral 20 establece esta obligación:

Artículo 20.-Obligación de contar con auditoría interna. Todos los entes y órganos sujetos a esta Ley tendrán una auditoría interna, salvo aquellos en los cuales la Contraloría General de la República disponga, por vía reglamentaria o disposición singular, que su existencia no se justifica, en atención a criterios tales como presupuesto asignado, volumen de operaciones, nivel de riesgo institucional o tipo de actividad. En este caso, la Contraloría General ordenará a la institución establecer los métodos de control o de fiscalización que se definan. (Asamblea Legislativa, 2002)

De tal manera, que la regla es contar con auditoría interna, y salvo casos de excepción, el órgano contralor podrá autorizar a una institución carecer de este componente de control; no obstante, imponiendo mecanismos más rigurosos que garanticen que el carecer de auditoría interna no disminuya la calidad del sistema de control interno institucional.

c) Nombramiento indefinido y por concurso publico

Con el fin de asegurar estabilidad en la auditoría interna la Ley General de Control

Interno definió que el nombramiento del auditor y subauditor será en forma indefinido, evitando nombramientos a plazo determinado que pudieran generar incertidumbre o amenaza a estos auditores.

Lo anterior, procura que el auditor posea estabilidad y confianza y que el nombramiento no sea un factor a considerar al momento de realizar un trabajo, convirtiéndose en una garantía para la independencia de la auditoría.

Asimismo, se estableció que la selección del auditor y subauditor deberán realizarse por concurso público, ello con el fin de darles oportunidad a todos los interesados en participar y que la institución seleccione al candidato más idóneo para el cargo.

Como una forma de verificar que la administración ha cumplido de manera transparente con el concurso público, la ley estableció que el órgano contralor deberá aprobar la terna respectiva, antes de que la administración finalmente seleccione al candidato que ocupa dicho cargo, así lo señala el numeral 31, que reza:

Artículo 31.-Nombramiento y conclusión de la relación de servicio. El jerarca nombrará por tiempo indefinido al auditor y al subauditor internos. Tales nombramientos se realizarán por concurso público promovido por cada ente y órgano de la Administración Pública; se asegurará la selección de los candidatos idóneos para ocupar los puestos; todo lo cual deberá constar en el expediente respectivo. El expediente y la terna seleccionada deberán ser comunicados, en forma previa a los nombramientos, a la Contraloría General de la República, la cual analizará el proceso y lo aprobará o lo vetará. En este último caso, girará las disposiciones al ente u órgano respectivo y señalará los elementos objetados para su corrección; la administración deberá repetir el proceso a partir de la etapa donde se inició la objeción respectiva.

Los nombramientos interinos serán autorizados, en forma previa y a solicitud de la administración, por parte de la Contraloría General de la República; en ningún caso podrán hacerse por más de doce meses.

Los nombramientos del auditor y el subauditor deberán ser comunicados por el jerarca respectivo a la Contraloría General de la República, a más tardar el primer día hábil del inicio de funciones en los respectivos cargos.

La conclusión de la relación de servicio, por justa causa, del auditor y el subauditor internos, deberá ser conforme al artículo 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. (Asamblea Legislativa, 2002)

Para cumplir con esta función el órgano contralor emitió la resolución N° L-1-2006-CO-DAGJ denominada "Lineamientos sobre los requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos, las condiciones para las gestiones de nombramiento, suspensión y destitución de dichos cargos, y la aprobación del reglamento de organización y funcionamiento de las auditorías internas del Sector Público", en la cual detalla los cuatro posibles tipos de nombramientos que se pueden realizar al auditor o subauditor interno y la participación del órgano contralor en ellos, los cuales se explican en la siguiente tabla:

Tipo de nombramiento	Papel de la Contraloría General de la República	Plazo
Recargo de funciones	No participa	Máximo 3 meses

Nombramiento Interino	Autoriza	Máximo 1 años, 9 meses si antes se dio un recargo de funciones por 3 meses.
Nombramiento definitivo	Aprueba	Indefinido
Nombramiento por inopia	Autoriza	Máximo 1 año.

Tabla N° 2. Tipos de nombramiento

El nombramiento por inopia se da cuando el candidato a auditor o subauditor no cumple con todos los requisitos necesarios para el puesto, pero se carecen de otros oferentes que si cumplan con dichos atestados, y que estén interesados en el puesto; de tal manera, que con el fin de no dejar a la institución sin auditor, la CGR autoriza el nombramiento por inopia del candidato por un periodo de un año, luego del cual se procede a convocar nuevamente a concurso público.

Lo expuesto, pretende otorgarle transparencia y objetividad al cargo de auditor y subauditor interno asegurándose que su selección se hará tomando en cuenta los atestados de los candidatos, seleccionando al más idóneo para el cargo.

d) Requisitos para ocupar el cargo de auditor y subauditor interno

La Ley General de Control Interno le otorga a la Contraloría General de la República la potestad de establecer los requisitos mínimos que deberán cumplir los aspirantes a ocupar cargos de auditor y subauditor interno en las instituciones públicas, ello según el artículo 29, que textualmente dice: *Requisitos de los puestos. Los entes y órganos sujetos a esta Ley definirán, en sus respectivos manuales de cargos y clases, la descripción de las funciones y los requisitos correspondientes para cada uno de los cargos, de conformidad con los lineamientos que emita al respecto la Contraloría General de la República.* (Asamblea Legislativa, 2002).

En ejercicio de esta competencia el órgano contralor estableció tres requisitos básicos que deberán cumplir todos los candidatos a auditor o subauditor en las instituciones públicas, ello con el fin de garantizarle al Estado contar con profesionales capacitados para el correcto desempeño de sus funciones, dichos requisitos son:

2.3 Requisitos mínimos de los cargos de auditor y subauditor internos

Para desempeñarse en los puestos de auditor y subauditor internos, los entes u órganos sujetos a la presente normativa deberán observar los siguientes requisitos mínimos:

- Formación académica:** Licenciatura en Contaduría Pública o similar. Para ocupar el puesto de auditor o subauditor interno es necesario que el participante presente a la Administración promovente del concurso, el título del grado de Licenciatura en Contaduría Pública o similar.
- Incorporado al colegio profesional respectivo:** El participante deberá demostrar mediante documento idóneo que es miembro activo del colegio profesional respectivo que lo acredita para el ejercicio de la profesión.
- Experiencia mínima de tres años en el ejercicio de la auditoría interna o externa en el sector público o en el sector privado:** El participante deberá demostrar mediante documento idóneo los períodos de trabajo, los puestos ocupados, las funciones

desempeñadas, según corresponda, y demás información indispensable para acreditar la experiencia en el ejercicio de la auditoría interna o externa en el sector público o en el sector privado. (Contraloría General de la República de Costa Rica, 2006)

Adicionalmente, el punto 2.4 permite que las instituciones incluyan requisitos adicionales que consideren pertinentes a fin de garantizarse contar con los candidatos más idóneos para ejercer esta importante función dadas las particularidades de cada entidad.

e)Garantía de inamovilidad del auditor interno

Para proteger la independencia del auditor resulta insuficiente contar con candidatos idóneos y un proceso de selección objetivo, sino que también es necesario proteger a estos funcionarios de despidos injustificados, antojadizos o como represarías por el ejercicio de sus funciones.

El artículo 31 anteriormente transcrito refiere para la conclusión del contrato de trabajo de un auditor o subauditor a la garantía de inamovilidad establecido en el artículo 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que a la letra dice:

ARTICULO 15.- GARANTIA DE INAMOVILIDAD

El auditor y el subauditor de los entes u órganos de la Hacienda Pública son inamovibles. Sólo podrán ser suspendidos o destituidos de su cargo por justa causa y por decisión emanada del jerarca respectivo, previa formación de expediente, con oportunidad suficiente de audiencia y defensa en su favor, así como dictamen previo favorable de la Contraloría General de la República.

La inobservancia del régimen de inamovilidad establecido en esta norma será sancionada con suspensión o destitución del o de los funcionarios infractores, según lo determine la Contraloría General de la República. Igualmente los funcionarios que hayan incurrido en ella serán responsables de los daños y perjuicios causados, sin perjuicio de la nulidad absoluta del despido irregular, la cual podrá ser declarada por la Contraloría General de la República directamente, de conformidad con el artículo 28 de esta Ley. En este caso, el funcionario irregularmente removido tendrá derecho a su reinstalación, como si la remoción no hubiera tenido lugar. (Asamblea Legislativa, 1994)

Dicha garantía no es absoluta, es una garantía de inamovilidad relativa, eso significa que no se trata de crear un fuero en donde el auditor o subauditor no se pueda despedir, sino de garantizar que su despido se dé únicamente por causa justificada y no como una represaría de la administración en consecuencia de un informe, denuncia, o cualquier otra actuación propia de su cargo.

Al respecto el órgano contralor explica las causales que permiten no sólo la destitución sino también la suspensión, o cualquier otra sanción impuesta al auditor o subauditor en los lineamientos emitidos para ello, que en lo que interesan dice:

6.1 Condiciones para la suspensión o destitución

La suspensión o destitución del auditor o subauditor interno sólo procede por justa causa, y únicamente puede dictarlas el máximo jerarca institucional, en condición de órgano decisor, con observancia de los procedimientos que garanticen el debido proceso, y previa obtención del dictamen favorable de la Contraloría General. Para tales efectos, debe tramitarse el procedimiento administrativo ordinario y conformarse el expediente

respectivo, otorgando al auditor o subauditor interno oportunidad suficiente de audiencia y defensa en su favor, y observando la normativa y los principios aplicables. (Contraloría General de la República de Costa Rica, 2006)

Con este procedimiento lo que se busca es que antes de sancionar al auditor o subauditor la administración deba remitir el expediente disciplinario tramitado al efecto a la Contraloría General de la República, con el fin de que éste órgano de control proceda a verificar que los motivos que originaron su apertura se ajusten a las causales legalmente establecidas, se haya seguido el procedimiento administrativo correspondiente; y finalmente, que se hayan respetado las garantías del debido proceso durante todo el procedimiento.

Resulta importante aclarar que la Contraloría General no es la encargada de decidir si sanciona o no al auditor o subauditor, o de determinar la verdad real de los hechos, pues ello es potestad de la administración en su carácter de patrono, que ostenta la potestad disciplinaria, su labor es fiscalizar que el procedimiento seguido se ajuste a la legalidad y los lineamientos establecidos para ello, con el fin de detectar y evitar sanciones que pretendan reprender al auditor por el correcto ejercicio de sus funciones.

f) Resolución de discrepancias entre la auditoría interna y la administración

Una novedad introducida con esta ley es la resolución de discrepancias entre la auditoría interna y la administración activa. Cuando la auditoría interna remite al jerarca o titular subordinado un informe con recomendaciones, éstos poseen 30 días para aceptar o rechazar las recomendaciones; en caso de que las mismas no fueren aceptadas el jerarca podrá proponer medidas alternativas a la auditoría interna, para que dicho órgano de control interno las acepte o rechace.

Si la auditoría rechaza las medidas alternativas se podrá interponer el conflicto ante el órgano contralor con el fin de que resuelva de manera definitiva la controversia, al respecto el numeral 38 dice:

Artículo 38.-Planteamiento de conflictos ante la Contraloría General de la República. Firme la resolución del jerarca que ordene soluciones distintas de las recomendadas por la auditoría interna, esta tendrá un plazo de quince días hábiles, contados a partir de su comunicación, para exponerle por escrito los motivos de su inconformidad con lo resuelto y para indicarle que el asunto en conflicto debe remitirse a la Contraloría General de la República, dentro de los ocho días hábiles siguientes, salvo que el jerarca se allane a las razones de inconformidad indicadas.

La Contraloría General de la República dirimirá el conflicto en última instancia, a solicitud del jerarca, de la auditoría interna o de ambos, en un plazo de treinta días hábiles, una vez completado el expediente que se formará al efecto. El hecho de no ejecutar injustificadamente lo resuelto en firme por el órgano contralor, dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el capítulo V de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, N° 7428, de 7 de setiembre de 1994. (Asamblea Legislativa, 2002)

Lo anterior busca que sea la Contraloría General de la República la que de forma imparcial determine quién tiene la razón, buscando un correcto equilibrio entre las potestades de control y fiscalización de la auditoría interna y la autonomía administrativa del jerarca.

g) Responsabilidad del jerarca institucional en el sistema de control interno

Uno de los logros más relevantes alcanzados con la aprobación de la Ley General de Control Interno en el 2002 fue incorporar de manera expresa que la responsabilidad de establecer, mantener, perfecciona y evaluar el sistema de control interno en una institución recaía en su jerarca y titulares subordinados.

Textualmente, el artículo 10 de esta ley dice:

Artículo 10.-Responsabilidad por el sistema de control interno. Serán 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 efectivo funcionamiento. (Asamblea Legislativa, 2002)

En el pasado el control interno no formaba parte de la preocupación de los jefes, era inexistente dentro de las instituciones, o en el mejor de los casos se delegaba su responsabilidad al auditor interno, pero la Ley N° 8292 deja claramente establecido que su responsabilidad recae en el jerarca, lo cual es concordante con lo establecido por la INTOSAI en la Guía para las normas de control interno del sector público, que al respecto dice:

Ejecutivos

Todo el personal de una organización juega roles importantes en la ejecución del control interno. De cualquier manera, la gerencia tiene la responsabilidad global del diseño, implantación, supervisión del funcionamiento correcto, mantenimiento y documentación del sistema de control interno. La estructura gerencial de la organización puede incluir directorios y comités de auditoría, mismos que tienen roles diferentes y composiciones diferentes, y son sujetos a diferentes legislaciones en cada país. (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 2004)

Lo señalado debe leerse en concordancia con el artículo 2 de la Ley General de Control Interno en donde define jerarca como el superior jerárquico del órgano o del ente; ejerce la máxima autoridad dentro del órgano o ente, unipersonal o colegiado; mientras que el titular subordinado es el funcionario de la administración activa responsable de un proceso, con autoridad para ordenar y tomar decisiones.

Continúa este instrumento jurídico clarificando los deberes que deben cumplir el jerarca y los titulares subordinados con relación a la implementación, desarrollo y fortalecimiento del sistema de control interno institucional, al respecto el artículo 12 dice:

Artículo 12.-Deberes del jerarca y de los titulares subordinados en el sistema de control interno. En materia de control interno, al jerarca y los titulares subordinados les corresponderá cumplir, entre otros, los siguientes deberes:

- 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 Contraloría General de la República, 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 esta Ley.
- 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 Contraloría General de la

República y por los entes y órganos competentes de la administración activa. (Asamblea Legislativa, 2002)

Dicha lista no es taxativa, únicamente incluye los aspectos más relevantes y se pueden ampliar otras responsabilidades derivadas con la implementación, continuidad y fortalecimiento del control interno institucional.

h) Responsabilidades derivadas del control interno

Aunado a la obligatoriedad de implementar y poseer un adecuado control interno institucional la Ley General de Control Interno establece causales de responsabilidad administrativa contra el jerarca, titulares subordinados y la auditoría interna cuando incurran en acciones que debiliten el sistema de control interno.

El artículo 39 de esta ley establece responsabilidades administrativas contra el jerarca, titulares subordinados y demás funcionarios públicos por acciones que vayan en contra del sistema de control interno, al respecto dicho numeral dice:

Artículo 39.-Causales de responsabilidad administrativa. El jerarca y los titulares subordinados incurrirán en responsabilidad administrativa y civil, cuando corresponda, si incumplen injustificadamente los deberes asignados en esta Ley, sin perjuicio de otras causales previstas en el régimen aplicable a la respectiva relación de servicios.

El jerarca, los titulares subordinados y los demás funcionarios públicos incurrirán en responsabilidad administrativa, cuando debiliten con sus acciones el sistema de control interno u omitan las actuaciones necesarias para establecerlo, mantenerlo, perfeccionarlo y evaluarlo, según la normativa técnica aplicable.

Asimismo, cabrá responsabilidad administrativa contra el jerarca que injustificadamente no asigne los recursos a la auditoría interna en los términos del artículo 27 de esta Ley. Igualmente, cabrá responsabilidad administrativa contra los funcionarios públicos que injustificadamente incumplan los deberes y las funciones que en materia de control interno les asigne el jerarca o el titular subordinado, incluso las acciones para instaurar las recomendaciones emitidas por la auditoría interna, sin perjuicio de las responsabilidades que les puedan ser imputadas civil y penalmente.

El jerarca, los titulares subordinados y los demás funcionarios públicos también incurrirán en responsabilidad administrativa y civil, cuando corresponda, por obstaculizar o retrasar el cumplimiento de las potestades del auditor, el subauditor y los demás funcionarios de la auditoría interna, establecidas en esta Ley.

Cuando se trate de actos u omisiones de órganos colegiados, la responsabilidad será atribuida a todos sus integrantes, salvo que conste, de manera expresa, el voto negativo. (Asamblea Legislativa, 2002)

Existen causales de responsabilidad administrativa específicas para el auditor, subauditor y demás funcionarios de la auditoría interna, cuando incumplan con sus funciones en el fortalecimiento del sistema de control interno; o bien, cuando con sus actuaciones debilitan el sistema que deberían resguardar, al respecto el artículo 40 dice:

Artículo 40.-Causales de responsabilidad administrativa del auditor y el subauditor internos y los demás funcionarios de la auditoría interna. Incurrirán en responsabilidad administrativa el auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna cuando, por dolo o culpa grave, incumplan sus deberes y funciones, infrinjan la normativa técnica aplicable o el régimen de prohibiciones referido en esta Ley; todo sin perjuicio de las responsabilidades que les puedan ser imputadas civil y

penalmente. (Asamblea Legislativa, 2002)

Estas causales de responsabilidad administrativa poseen relacionadas sanciones, que van desde una amonestación escrita hasta el despido sin responsabilidad patronal, la elección de la sanción dependerá de la gravedad de la falta, el abanico de opciones se encuentra en el artículo 41 de la Ley General de Control Interno que dice:

Artículo 41.-Sanciones administrativas. Según la gravedad, las faltas que señala esta Ley serán sancionadas así:

- 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. En el caso de dietas y estipendios de otro tipo, la suspensión se entenderá por número de sesiones y el funcionario no percibirá durante ese tiempo suma alguna por tales conceptos.
- d) Separación del cargo sin responsabilidad patronal. (Asamblea Legislativa, 2002)

Las sanciones serán impuestas por quien ostente la potestad disciplinaria dentro de la institución, es decir el superior jerárquico; o bien, en su defecto, o cuando el responsable sea precisamente el superior jerárquico podrá hacerlo la Contraloría General de la República como rector de este sistema.

Artículo 42.-Competencia para declarar responsabilidades. Las sanciones previstas en esta Ley serán impuestas por el órgano que ostente la potestad disciplinaria en los entes y órganos sujetos a esta Ley, de acuerdo con la normativa que resulte aplicable.

En caso de que las infracciones previstas en esta Ley sean atribuidas a diputados, regidores y alcaldes municipales, magistrados del Poder Judicial y del Tribunal Supremo de Elecciones, contralor y subcontralor generales de la República, defensor de los habitantes de la República y defensor adjunto, regulador general y procurador general de la República, así como directores de instituciones autónomas, en lo que les sea aplicable, se informará de ello, según el caso, al Tribunal Supremo de Elecciones, a la Corte Suprema de Justicia, al Consejo de Gobierno y a la Asamblea Legislativa, para que conforme a derecho se proceda a imponer las sanciones correspondientes. (Asamblea Legislativa, 2002)

El establecimiento de causales de responsabilidad administrativa y las correspondientes sanciones vienen a fortalecer el sistema de control interno, pues obliga a los responsables a tomar conciencia de su importancia; si bien, lo ideal es que el control interno nazca de un adecuado ambiente de control, en ocasiones esto no es posible, por lo que darle rango legal y consecuencias sancionatorias constituye un adecuado elemento para su fortalecimiento, que con el tiempo pasa a formar parte de la cultura organizacional.

III. Órganos fiscalizadores del control interno

a) El papel de las EFS en el control interno

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) ha sido clara al establecer que la responsabilidad de la implementación, fortalecimiento, continuidad y evaluación del sistema de control interno recae en la propia administración, tomando como principales componentes al jerarca, titulares subordinados y auditoría interna; no obstante, también reconoce el significativo papel que las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) desempeñan en el desarrollo y construcción de este sistema en la

administración pública, al respecto ha declarado lo siguiente:

LA RESPONSABILIDAD DE LA EFS

Los miembros de la INTOSAI han subrayado la función decisiva que desempeñan los Auditores Superiores en (1) la creación de normas de control interno, (2) el establecimiento de un marco sólido de control interno, (3) el trabajo conjunto con los auditores internos, y (4) la consideración de los controles internos como parte integrante de sus auditorías financieras y de conformidad. En suma, la Entidad Fiscalizadora Superior deberá dedicarse a valorar la adecuación y la eficacia en la aplicación de los controles internos existentes en las organizaciones auditadas. (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 1998)

La experiencia de la Contraloría General de la República de Costa Rica tuvo un papel fundamental en la discusión de este tema y así fue recopilada en las Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: Experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos de la siguiente forma:

El control efectuado por el Contralor General de la República de Costa Rica consiste esencialmente en el examen financiero, contable, Al igual que ocurre en el proceso utilizado por muchos Auditores Superiores de la INTOSAI, el Contralor General de Costa Rica

- evalúa el sistema de control interno de la entidad auditada, que abarca el entorno de control, el sistema de registro e información, y los procedimientos de control;
- verifica la eficacia del sistema de control interno e identifica las áreas decisivas de la actividad examinada;
- elabora informes para la Administración, que resumen las deficiencias y los puntos débiles detectados, y recomiendan la adopción de medidas para solucionarlos y para evitar la aparición de problemas más graves; y - lleva a cabo los pertinentes estudios de seguimiento para determinar si las recomendaciones y medidas acordadas conjuntamente con la Administración se han aplicado en la forma adecuada. (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 1998)

El papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el sistema de control interno consiste en liderar estos procesos y en evaluarlo cuando realizan sus labores de fiscalización, así establecido en la Guía para las normas de control interno del sector público:

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

Las EFS también juega un papel de liderazgo para el resto del sector público mediante el establecimiento de su propio marco de control interno en la organización de una forma coherente y en base a los principios expuestos en esta guía. (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 2004)

b) La CGR como rector del sistema de control interno

En ejercicio de dicho liderazgo la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República reconoce de manera expresa su papel de rector en la materia, así lo señala expresamente el numeral 12 de ese texto jurídico, que a letra dice:

ARTICULO 12.- ORGANISMO RECTOR DEL ORDENAMIENTO

La Contraloría General de la República es el órgano rector del ordenamiento de control y fiscalización superiores, contemplado en esta Ley.

Las disposiciones, normas, políticas y directrices que ella dicte, dentro del ámbito de su

competencia, son de acatamiento obligatorio y prevalecerán sobre cualesquiera otras disposiciones de los sujetos pasivos que se le opongan.

La Contraloría General de la República dictará, también, las instrucciones y órdenes dirigidas a los sujetos pasivos, que resulten necesarias para el cabal ejercicio de sus funciones de control y fiscalización.

La Contraloría General de la República tendrá, también, la facultad de determinar entre los entes, órganos o personas sujetas a su control, cuáles deberán darle obligada colaboración, así como el marco y la oportunidad, dentro de los cuales se realizará esta y el conjunto razonable de medios técnicos, humanos y materiales que deberán emplear. (Asamblea Legislativa, 1994)

En conjunto con este papel de rector del ordenamiento de control y fiscalización, la Ley General de Control Interno le reconoce al órgano contralor la potestad expresa para emitir normativa técnica en control interno, la cual debe ser acatada por todas las instituciones y órganos públicos sujetos a su potestad de fiscalización y control.

Textualmente el numeral 3 de la Ley General de Control Interno dice:

Artículo 3º-Facultad de promulgar normativa técnica sobre control interno. La Contraloría General de la República dictará la normativa técnica de control interno, necesaria para el funcionamiento efectivo del sistema de control interno de los entes y de los órganos sujetos a esta Ley. Dicha normativa será de acatamiento obligatorio y su incumplimiento será causal de responsabilidad administrativa.

La normativa sobre control interno que otras instituciones emitan en el ejercicio de competencias de control o fiscalización legalmente atribuidas, no deberá contraponerse a la dictada por la Contraloría General de la República y, en caso de duda, prevalecerá la del órgano contralor. (Asamblea Legislativa, 2002)

Esta potestad ha permitido que el órgano contralor emita normativa técnica, la cual revisa periódicamente y actualiza cuando resulta necesario, cítese por su importancia la resolución N-2-2009-CO-DFOE denominada "Normas de control interno para el Sector Público", las cuales se componen de seis grupos de normas: regulaciones básicas y cada uno de los cinco componentes funcionales del control interno (ambiente de control, valoración del riesgo, actividades de control, sistemas de información y seguimiento), siendo una normativa de carácter general, que proporciona un esquema básico para la transparencia en la gestión pública en el marco de la legalidad, la ética y la rendición de cuentas.

Le sigue la resolución R-DC-119-2009 denominada "Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público" del 16 de diciembre del 2009, dirigidas a las auditorías internas y que regulan las normas sobre atributos y normas del desempeño en el ejercicio de las funciones de fiscalización y control a lo interno de la institución.

Finalmente, ha emitido otras normas, circulares e instructivos en materia de control interno, como lo son:

- **Directrices generales del Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional.** Parámetros de implementación de las Directrices Generales para el establecimiento y funcionamiento del Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI). DFOE-68 (1741).
- **Autoevaluación del sistema de control interno.** Y fiscalización de la Contraloría General sobre cumplimiento de la normativa vigente. 02053-2004. A los entes y órganos sujetos a la fiscalización.

- **Directrices generales sobre principios y enunciados éticos.** A observar por parte de los Jerarcas, Titulares Subordinados, Funcionarios de la Contraloría General de la República, Auditorías Internas y Servidores Públicos en General. D-2-2004-CO.
- **Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa en el Sector Público** D-3-2009-CO-DFOE, publicadas en La Gaceta No. 104 del 01 de junio de 2009.
- **Directrices que deben observar la CGR y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización para elaborar la normativa interna relativa a la rendición de garantías o cauciones.** Resolución R-CO-10-07, del 19/03/2007.
- **Directrices que deben observar las auditorías internas para la verificación del cumplimiento de las disposiciones emitidas por la Contraloría General de la República.** N° D-3-2007-CO-DFOE, emitidas mediante la Resolución del Despacho de la Subcontralora General, N° R-SC-01-2007, de las once horas del quince de junio de dos mil siete. Publicadas en La Gaceta N° 126 del 2 de julio de 2007.
- **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. D-1-2005-CO-DFOE.
- **Directrices sobre la comunicación de Relaciones de Hechos y Denuncias Penales por las Auditorías Internas del Sector Público.** R-CO-9-2008 (D-1-2008-CO-DFOE).
- **Directrices y herramientas para la autoevaluación anual y evaluación externa de calidad de las Auditorías Internas.**
- **Establecimiento y funcionamiento del Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI).** Directrices generales, No. D-3-2005-CO-DFOE, R_CO_64_2005, publicadas en La Gaceta No. 134 del 12 de julio, 2005.
- **Guía Técnica para Auditoría de la Ética.**
- **Informe de Gestión, obligatoriedad de cumplir con las Directrices.** Dirigido a los Auditores Internos, sobre la 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. Oficio No. 06540 (DFOE-185) del 18 de julio de 2005.
- **Informe de Gestión según lo dispuesto en el inciso e) del artículo 12 de la Ley General de Control Interno.** Directrices que deben observar los funcionarios obligados a presentar el informe final de su gestión. (publicadas en La Gaceta No. 131 del 7 julio de 2005).
- **Informe de Gestión según lo dispuesto en el inciso e) del artículo 12 de la Ley General de Control Interno.** Dirigido a la Administración activa, sobre indicaciones referentes a las Directrices que deben observar los funcionarios obligados a presentar el informe final de su gestión. Oficio No. 05539 (DFOE-184) del 18 de julio de 2005.
- **Lineamientos sobre los requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos.** Las condiciones para las gestiones de nombramiento, suspensión y destitución de dichos cargos, y la aprobación del reglamento de organización y funcionamiento de las auditorías internas del Sector Público. R-CO-91-2006.
- **Modelo de Madurez del Sistema de Control Interno.**
- **Obligación de atender las potestades de acceso a la información.** Comunicado de advertencia sobre la obligación de atender las potestades de acceso a la información de las auditorías internas. Alcance N° 57 a Gaceta N° 217 de 5 de noviembre, 2004.
- **Regulaciones sobre fiscalización y control de beneficios patrimoniales.** A los ministerios, Regulaciones sobre fiscalización y control de beneficios patrimoniales, gratuitos o sin contraprestación alguna, otorgados a sujetos privados. Circular 14298-2001.

- **Sesiones extraordinarias, certificaciones y plan de trabajo de la Auditoría Interna.** Procedimiento para la convocatoria a sesiones extraordinarias del Concejo Municipal, Emisión de certificaciones por parte de la Secretaría Municipal y Presentación del plan de trabajo de la Unidad de Auditoría Interna. Circular 12012-99.
- **Instructivo del Sistema de Planes de Trabajo de las Auditorías Internas (PAI).**
- **Normas Técnicas para la Gestión y Control de las Tecnologías de Información (N-2-2007-CO-DFOE).** Publicado en el Diario Oficial La Gaceta Nro. 119 del 21 de junio de 2007, conforme a resolución R-CO-26-2007.

Asimismo, esta potestad de fiscalización del órgano contralor no se limita a las instituciones y entidades públicas, sino que se hace extensiva a los sujetos privados cuando éstos sean custodios o administradores de fondos públicos, así lo señala el artículo 4 de la Ley General de Control Interno, que en lo que respecta dice:

Artículo 4º-**Aplicabilidad a sujetos de derecho privado.** Los sujetos de derecho privado que, por cualquier título, sean custodios o administradores de fondos públicos, deberán aplicar en su gestión los principios y las normas técnicas de control interno que al efecto emita la Contraloría General de la República de conformidad con el artículo tercero.

Aparte de las otras sanciones que el ordenamiento jurídico pueda establecer, los sujetos de derecho privado que custodien o administren, por cualquier título, fondos públicos o reciban beneficios patrimoniales de entes u órganos estatales, podrán ser sancionados, según lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, N° 7428, de 7 de setiembre de 1994, cuando incumplan lo estipulado en el párrafo anterior. (Asamblea Legislativa, 2002)

Como consecuencia la Contraloría General emitió la resolución (N-1-2009-CO-DFOE) denominada **Normas de control interno para los sujetos privados que custodien o administren, por cualquier título, fondos públicos** del 25 del 5 de febrero de 2009; las cuales establecen los requerimientos básicos que en materia de control interno deben observar los sujetos privados en la custodia o administración de fondos públicos de los cuales son depositarios, siendo complementarias a las regulaciones legales, contractuales, convencionales o de otra naturaleza, establecidas por el ordenamiento jurídico y por la administración que concede tales fondos.

Por lo tanto, se puede afirmar que el papel de rector y potestad de emitir normativa en materia de control interno de la Contraloría General de la República es aplicable a todos los fondos públicos, estén estos custodiados por instituciones públicas o privadas.

c) El rol de las auditorías internas en el sistema de control interno

Junto con el papel de rectoría que deben ejercer las Entidades de Fiscalización Superior en materia de control interno la INTOSAI ha discutido el papel relevante que cumplen las auditorías internas en esta material, reconociendo a estos componentes orgánicos del control interno como parte decisiva en el éxito de esta propuesta dentro de las instituciones, sobre este punto la INTOSAI ha discutido lo siguiente:

AUDITORÍAS INTERNAS

A menudo la dirección crea una unidad de auditoría interna como parte de su marco de control interno y auto-inspección. Siguiendo esta línea, la mayoría de los miembros de la INTOSAI consideran que la función de los auditores internos constituye una parte decisiva de la estructura de control interno de una organización. Por ejemplo, los Auditores Superiores de Bolivia y Egipto manifiestan que los auditores internos deberán evaluar e informar con carácter periódico sobre la eficacia y las deficiencias de las estructuras de

control interno, y sobre el riesgo que representan esos puntos débiles para la eficacia de las actividades de la Administración y la protección de sus activos.

Los Países Bajos también ponen de manifiesto un ejemplo a este respecto: los departamentos de auditoría de los distintos Ministerios verifican los estados financieros de cada Ministerio y llevan a cabo auditorías de los sistemas específicos de gestión financiera. El Tribunal de Cuentas de los Países Bajos indica que, al comunicar al Ministro las deficiencias en el control interno que se descubren durante estas auditorías, los auditores internos desempeñan una función importante en la mejora continuada de los controles (financieros) internos. La realización de investigaciones específicas sobre el control interno, a solicitud de los Ministros, consolida este proceso.

En el Reino Unido, los Responsables de Contabilidad dentro de cada órgano de la Administración central, que son los que se encargan de la dirección financiera y de los sistemas de control interno, disponen de la ayuda de los servicios de una función de auditoría interna. La auditoría interna actúa como un servicio para la dirección, y mide, evalúa e informa acerca de la eficacia de los elementos del sistema de control interno. (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 1998)

La Ley General de Control Interno aporta una definición funcional de éste componente orgánico del control interno y resalta su independencia, objetividad y funciones en la consecución de los objetivos institucionales, el numeral 21 de esta ley dice:

Artículo 21.-Concepto funcional de auditoría interna. La auditoría interna es la actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones. Contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades y los órganos sujetos a esta Ley. Dentro de una organización, la auditoría interna proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto, de la administración se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas. (Asamblea Legislativa, 2002)

Con el fin de garantizar la independencia de esta actividad la normativa citada incluyó requisitos para el cargo, nombramiento de forma indefinida y por concurso público, así como la garantía de inamovilidad, las cuales fueron explicadas anteriormente; acciones que procuran el correcto desempeño de la función de la auditoría interna en las instituciones públicas del país.

Asimismo, la ley enlista las principales competencias que sobre el tema deben desempeñar las auditorías internas dentro de las instituciones, que son:

Artículo 22.-Competencias. Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente:

b) Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes.

c) Verificar que la administración activa tome las medidas de control interno señaladas en esta Ley, en los casos de desconcentración de competencias, o bien la contratación de servicios de apoyo con terceros; asimismo, examinar regularmente la operación efectiva de los controles críticos, en esas unidades desconcentradas o en la prestación de tales servicios. (Asamblea Legislativa, 2002)

La anterior no es una lista taxativa pues la auditoría interna posee un papel fundamental en el fortalecimiento del sistema, así lo ha reiterado el órgano contralor, de las Normas de

control interno para el Sector Público: *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.*+(Contraloría General de la República, 2009).

La INTOSAI ha destacado de igual manera el papel predominante que cumplen las auditorías internas en la construcción de un adecuado sistema de control interno en las instituciones:

Audidores Internos

La gerencia muchas veces establece unidades de auditoría interna como parte del sistema de control interno y las utiliza para ayudar a monitorear la efectividad del sistema de control interno. Los auditores internos proporcionan información regular sobre el funcionamiento del control interno, poniendo especial atención en la evaluación del diseño y operación del control interno. Estos facilitan información sobre los puntos fuertes y los puntos débiles así como recomendaciones para mejorar el control interno. Sin embargo, debería estar garantizada la independencia y la objetividad. (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 2004).

Para cumplir con dichos deberes la legislación le otorga a la auditoría diversas potestades, como el acceso a la información de la institución; o bien, a privados depositarios de fondos públicos de parte de la entidad a la cual fiscalizan, así como procurar asesoramiento y otras potestades, ello en virtud del numeral 33 de la Ley General de Control Interno que a la letra dice:

Artículo 33.-Potestades. El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna tendrán, las siguientes potestades:

- a) Libre acceso, en cualquier momento, a todos los libros, los archivos, los valores, las cuentas bancarias y los documentos de los entes y órganos de su competencia institucional, así como de los sujetos privados, únicamente en cuanto administren o custodien fondos o bienes públicos de los entes y órganos de su competencia institucional; también tendrán libre acceso a otras fuentes de información relacionadas con su actividad. El auditor interno podrá acceder, para sus fines, en cualquier momento, a las transacciones electrónicas que consten en los archivos y sistemas electrónicos de las transacciones que realicen los entes con los bancos u otras instituciones, para lo cual la administración deberá facilitarle los recursos que se requieran.
- b) Solicitar, a cualquier funcionario y sujeto privado que administre o custodie fondos públicos de los entes y órganos de su competencia institucional, en la forma, las condiciones y el plazo razonables, los informes, datos y documentos para el cabal cumplimiento de su competencia. En el caso de sujetos privados, la solicitud será en lo que respecta a la administración o custodia de fondos públicos de los entes y órganos de su competencia institucional.
- c) Solicitar, a funcionarios de cualquier nivel jerárquico, la colaboración, el asesoramiento y las facilidades que demande el ejercicio de la auditoría interna.
- d) Cualesquiera otras potestades necesarias para el cumplimiento de su competencia, de acuerdo con el ordenamiento jurídico y técnico aplicable. (Asamblea Legislativa, 2002)

Igualmente, con el fin de garantizar la independencia y objetividad del auditor en el ejercicio de sus funciones resulta necesario establecer prohibiciones para quienes ocupan cargos en las auditorías internas, impidiendo el desarrollo de actividades que podrían

comprometer el criterio profesional del auditor en el ejercicio de sus funciones, dichas prohibiciones se encuentran establecidas en el artículo 34 que dice:

Artículo 34.-Prohibiciones. El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones:

- a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia.
- b) Formar parte de un órgano director de un procedimiento administrativo.
- c) Ejercer profesiones liberales fuera del cargo, salvo en asuntos estrictamente personales, en los de su cónyuge, sus ascendientes, descendientes y colaterales por consanguinidad y afinidad hasta tercer grado, o bien, cuando la jornada no sea de tiempo completo, excepto que exista impedimento por la existencia de un interés directo o indirecto del propio ente u órgano. De esta prohibición se exceptúa la docencia, siempre que sea fuera de la jornada laboral.
- d) Participar en actividades político-electorales, salvo la emisión del voto en las elecciones nacionales y municipales.
- e) Revelar información sobre las auditorías o los estudios especiales de auditoría que se estén realizando y sobre aquello que determine una posible responsabilidad civil, administrativa o eventualmente penal de los funcionarios de los entes y órganos sujetos a esta Ley.

Por las prohibiciones contempladas en esta Ley se les pagará un sesenta y cinco por ciento (65%) sobre el salario base. (Asamblea Legislativa, 2002)

De tal manera que queda claro que si bien, la implementación y fortalecimiento del Sistema de Control Interno institucional es responsabilidad del jerarca, las auditorías internas son un pilar en el logro de los objetivos institucionales y la fiscalización del correcto desempeño de dicho sistema.

d) Coordinación y cooperación entre la CGR y las auditorías internas

Derivado de la importancia que poseen las auditorías internas y las Entidades de Fiscalización Superior en el fortalecimiento del sistema de control interno institucional, la INTOSAI ha reconocido de manera expresa la necesidad de contar con mecanismos claros y confiables de coordinación y cooperación entre ambos actores dentro de este sistema.

La necesidad de esta relación de coordinación y cooperación ha sido expresamente reconocida en la norma INTOSAI GOV 9150 . Coordinación y cooperación entre las EFS y los auditores internos en el sector público, cuando expone lo siguiente:

1.4 Aunque las EFS y los auditores internos desempeñan papeles diferentes y claramente definidos, su propósito colectivo es promover la gobernanza a través de las contribuciones con la transparencia y la rendición de cuentas para el uso de los recursos públicos, así como promover la administración pública eficiente, efectiva y económica. Las áreas comunes del trabajo realizado por las EFS y los auditores internos ofrecen oportunidades para la coordinación y la cooperación. A través de la coordinación y la cooperación de la EFS y los auditores internos, la eficiencia y la eficacia del trabajo de ambas partes puede mejorar. (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 2010)

Dejando clara la importancia de esta relación, estas normas destacan las ventajas y riesgos que se pueden derivar de dicha coordinación con el fin de maximizar los beneficios y administrar los riesgos.

Beneficios de la coordinación	Riesgos potenciales de la coordinación
<p>4.1 Se puede obtener una amplia gama de beneficios de la coordinación y la cooperación entre las EFS y los auditores internos, éstas incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un intercambio de ideas y de conocimiento; • Un fortalecimiento de su capacidad mutua de promover la gobernanza y las prácticas de rendición de cuentas y así mejorar la comprensión, por parte de la gestión, de la importancia del control interno; • Auditorías más efectivas que se basen en: <ul style="list-style-type: none"> La promoción de una clara comprensión de los respectivos roles en la auditoría y sus requerimientos, Un diálogo mejor informado acerca de los riesgos que enfrenta la organización para así dirigirse hacia una auditoría más enfocada y, por lo tanto, con recomendaciones más útiles, Una mejor comprensión por parte de ambos de los resultados que surjan del trabajo del otro, el cual podría tener un impacto en sus respectivos programas y planes de trabajo futuros; • Auditorías más eficientes que se basen en: <ul style="list-style-type: none"> Una actividad de auditoría interna y externa mejor coordinada que sea el resultado de la correcta coordinación entre la comunicación y la planificación, Un alcance de auditoría perfeccionado para las EFS y los auditores internos; • La reducción de la probable e innecesaria duplicación del trabajo de auditoría (economía); • Minimizar la interrupción de la entidad auditada; • Mejorar y maximizar la cobertura de la auditoría basada en evaluaciones de 	<p>5.1 Existen ciertos riesgos inherentes a la cooperación y a la coordinación que deberían administrarse, algunos son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cualquier compromiso de confidencialidad, independencia y objetividad; • Posibles conflictos de intereses; • Disolución de las responsabilidades; • Uso de normas profesionales diferentes relacionadas con la independencia o la auditoría; • Malinterpretación de conclusiones cuando se use el trabajo del otro; • Posible diferencia de conclusiones o de opiniones acerca del asunto en cuestión; • La posibilidad de que los hallazgos potenciales del otro auditor puedan comunicarse prematuramente a una parte externa antes de que exista evidencia de auditoría suficiente para respaldar dichos hallazgos; y • No considerar limitaciones o restricciones planteadas por el otro auditor en la determinación del alcance de la coordinación y la cooperación. <p>5.2 Un proveedor de servicios también puede llevar a cabo el trabajo de auditoría interna en una organización. En algunos casos, la misma compañía de auditoría proporciona los servicios de auditoría tanto internos como externos. El proveedor de servicios no deberá llevar a cabo el trabajo de auditoría interna si también desempeña el papel de auditor externo o si proporciona servicios adicionales a los de consultoría en materia de auditorías, para esa organización ya que hace que la independencia y la objetividad peligren.</p>

riesgos identificación de riesgos significativos; y

- El apoyo mutuo en las recomendaciones de auditoría que puedan mejorar la efectividad de los servicios de auditoría.

Tabla N° 3. Beneficios y riesgos de la coordinación entre las EFS y Auditorías Internas

Estas normas reconocen que la relación de coordinación y la cooperación entre ambos actores se basan en el compromiso, la comunicación, el común entendimiento y la confianza, que pueden ocurrir durante el proceso de auditoría completo: Preliminar al compromiso; durante la etapa de planeamiento; al desempeñar procedimientos de auditoría adicionales; durante la etapa de conclusión, finalización y de entrega de informes; y en el seguimiento de los hallazgos y las recomendaciones de auditoría.

A nivel nacional la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República reafirma la potestad superior de control y fiscalización que posee el órgano contralor sobre las auditorías internas, pudiendo realizar auditorías para verificar que estos órganos de control internos están desempeñando sus labores con apego a la normativa legal y técnica aplicable. Sobre ello la ley dice:

Artículo 26.- Potestad sobre auditorías internas. La Contraloría General de la República fiscalizará que la auditoría interna de los entes y órganos sujetos a su competencia institucional, cumpla adecuadamente las funciones que le señala el ordenamiento jurídico que la regula; coordinará, como mínimo, una actividad anual para fortalecer su gestión. El resultado de dichas fiscalizaciones deberá ser informado directamente al jerarca de la institución y al auditor interno, quienes estarán obligados a tomar las medidas necesarias para su acatamiento o, en su defecto, a plantear su oposición, dentro de un plazo máximo de quince días hábiles.

Presentada la oposición, la auditoría interna dispondrá de un plazo máximo de treinta días hábiles, contados a partir del recibo del informe de la Contraloría, para fundamentar debidamente su oposición.

Recibida la fundamentación de la oposición, la Contraloría General de la República tendrá un plazo máximo de treinta días hábiles para resolver el conflicto planteado y deberá notificar, de inmediato, al ente u órgano discrepante, lo resuelto en este asunto. (Asamblea Legislativa, 1994)

Esta potestad de supervisión aunado al papel de rector en la materia y a la potestad de emitir normativa dejan claramente evidenciada la relación de superioridad que posee el órgano contralor sobre las auditorías internas; no obstante, el órgano contralor debe procurar tener una buena relación con las auditorías internas dado que éstas son sus aliadas en la fiscalización y supervisión del control interno en las instituciones públicas, y resulta común que se instauren relaciones de cooperación con ellas.

Dentro de las relaciones de cooperación y coordinación se pueden citar: la atención de consultas formuladas por el auditor interno a la Contraloría General de la República, el traslado de relaciones de hechos elaboradas por estos órganos de control interno al órgano contralor cuando se considere riesgoso remitirlas a la administración, el traslado de parte de la

Contraloría General de denuncias para que sean atendidas por las auditorías internas, y la realización bianual del Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública, donde el órgano contralor reúne a todos los auditores internos de las instituciones para discutir temas relevantes vinculadas con el control y la fiscalización de los fondos públicos, así establecida en la Ley General de Control Interno.

Artículo 5º-Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública. La Contraloría General de la República convocará, al menos una vez cada dos años, a un Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública, con la participación de los auditores y subauditores internos del Sector Público, y de los demás funcionarios o especialistas que se estime pertinente, con el objeto de estrechar relaciones, propiciar alianzas estratégicas, fomentar la interacción coordinada de competencias, establecer vínculos de cooperación, intercambiar experiencias, propiciar mejoras en los procesos de fiscalización y control, revisar procedimientos y normas de control interno, presentar propuestas que tiendan a mejorar o agilizar la gestión sustantiva en el Sector Público y discutir cualquier tema de interés relativo a los fines de esta Ley.

El Ministerio de Hacienda transferirá los recursos que el órgano de fiscalización superior le solicite para realizar esta actividad. (Asamblea Legislativa, 2002)

De esta manera, queda demostrada la importancia y necesidad de mantener una adecuada comunicación y coordinación entre las auditorías internas y la Contraloría General de la República para velar por el adecuado desarrollo del sistema de control interno en las instituciones públicas costarricenses, y el subsiguiente salvaguardo de los fondos públicos que ello conlleva.

Conclusiones

La principal conclusión a la que se puede arribar después de la lectura del presente documento es destacar la significativa evolución que ha tenido el sistema de control interno en Costa Rica, y cómo ha contribuido a la salvaguarda de los fondos públicos en el país.

Dicho respaldo se intensificó con la aprobación de la Ley General de Control Interno en el año 2002; no obstante, esa fecha fue sólo el comienzo, pues el reto estaba en lograr su implementación en las instituciones públicas del país, lo cual se ha ido logrando poco a poco, a través de acciones concretas y normativa técnica emitida por la Contraloría General de la República al respecto.

Si bien, aún quedan muchas áreas de mejora, áreas que se deben actualizar y modernizar, pues el control interno es un tema que está en constante evolución y su revisión debe hacerse en forma permanente a fin de ajustarla cuando sea necesario, se puede decir que Costa Rica ha logrado un alcance razonable de los objetivos propuestos inicialmente en este tema.

Esta visión de la importancia de velar por la correcta implementación, continuidad y fortalecimiento de un adecuado sistema de control interno en las instituciones públicas en procura de la salvaguarda de los fondos públicos, la necesidad de una adecuada coordinación y colaboración entre las Entidades de Fiscalización Superior y las auditorías internas; y finalmente, la responsabilidad del jerarca en la materia, resulta aplicable a todas las administraciones públicas latinoamericanas, pues en la medida en que nuestras instituciones posean mejores mecanismos de control podremos evitar y prevenir despilfarros y actos de

corrupción que lesionan los objetivos públicos perseguidos y dañan a los ciudadanos.

Concluyendo por tanto, que la importancia del control interno no se limita al acatamiento de una ley, sino a su reconocimiento como un instrumento para proteger un bien mayor, que es garantizar un adecuado servicio público para el ciudadano, razón de ser del Estado.

Bibliografía

- American Institute of Certified Public Accountants. (1973). *Statements on Auditing Standards SAS N°1. United States*: American Institute of Certified Public Accountants.
- Asamblea Legislativa. (1994). *Ley N° 7428 denominada Ley Orgánica de la Contraloría General de la República*. San José, Costa Rica: SINALEVI.
- Asamblea Legislativa. (2002). *Ley N° 8292 denominada Ley General de Control Interno*. San José, Costa Rica: Asamblea Legislativa.
- Contraloría General de la República. (2002). *Resolución M-1-2002-CO-DDI denominada Manual de normas generales de control interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización*+ San José, Costa Rica: CGR.
- Contraloría General de la República. (2009). *Resolución N-2-2009-CO-DFOE denominada Normas de control interno para el Sector Público*+ San José, Costa Rica: CGR.
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (1982). *Manual sobre Normas Técnicas de Auditoría y de Control Interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización*. San José, Costa Rica: CGR.
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2006). *Resolución N° L-1-2006-CO-DAGJ denominada Alineamientos sobre los requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos, las condiciones para las gestiones de nombramiento, suspensión y destitución de dichos cargos, y la aprobación del reglamento de o*. San José, Costa Rica: CGR.
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2009). *Resolución (N-1-2009-CO-DFOE) denominada Normas de control interno para los sujetos privados que custodien o administren, por cualquier título, fondos públicos*+. San José, Costa Rica: CGR.
- Contraloría General de la República de Costa Rica. (2009). *Resolución R-DC-119-2009 denominada Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público*+. San José, Costa Rica: CGR.
- Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras ILACIF. (1977). *Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público*. Bogota, Colombia: ILACIF.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2004). *GOV 9100. Guía para las normas de control interno del sector público*. Budapest: INTOSAI.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (1998). *INTOSAI GOV 9110. Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: Experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos*. Montevideo, Uruguay: INTOSAI.
- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2010). *INTOSAI GOV 9150. Coordinación y cooperación entre las EFS y los auditores internos en el sector público*. Johannesburgo: INTOSAI.

Reseña biográfica

Jennifer Isabel Arroyo Chacón

Es Abogada, Contadora Pública Autorizada (auditora) C.P.A, y Administradora Pública, incorporada al Colegio de Abogados, Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y al Instituto de Auditores Internos de Costa Rica.

Posee un Diplôme d' supérieures spécialisées en Administration Publique de la Universidad de Quebec, Canadá y una Maestría en Administración Pública con Integrante activa de la Red Iberoamericana en Gestión Pública, Fiscalización, Hacienda Pública; además de participar en la red SICA-CEDDET y NOVAGOB.

Labora en la Contraloría General de la República y ha fungido como profesora de los cursos de derecho comercial, laboral, tributario y administración pública para los estudiantes de las carreras de administración de negocios y contaduría pública en distintas universidades públicas y privadas; finalmente, ha publicado libros y artículos en las ramas de su especialidad en revistas nacionales e internacionales.

Correo electrónico: prof.jenniferarroyo@yahoo.com

Linkedin: <http://www.linkedin.com/pub/jennifer-isabel-arroyo-chac%C3%B3n/2b/ba7/217>