

Contraloría General de la República

Guía III
Actividades de Control

Pauta n.º III-001
Diagnóstico del componente
Actividades de control

CONTENIDO

I.	INTRODUCCIÓN.....	4
II.	MARCO LEGAL DE ACTIVIDADES DE CONTROL	5
V.	DESARROLLO DE LOS ELEMENTOS DE LAS ACTIVIDADES DE CONTROL	12
A.	CONTROLES INTEGRADOS E INMERSOS.....	12
1.	<i>PROCEDIMIENTOS DE AUTORIZACIÓN Y APROBACIÓN</i>	<i>15</i>
2.	<i>SEGREGACIÓN DE FUNCIONES (AUTORIZACIÓN, PROCESAMIENTO, ARCHIVO, CUSTODIA Y REVISIÓN).....</i>	<i>15</i>
3.	<i>REQUERIMIENTOS PARA EL ACCESO A RECURSOS, BIENES Y ARCHIVOS</i>	<i>16</i>
4.	<i>VERIFICACIONES</i>	<i>16</i>
5.	<i>CONCILIACIONES.....</i>	<i>16</i>
6.	<i>REVISIÓN DE OPERACIONES, PROCESOS Y ACTIVIDADES EN LÍNEA.....</i>	<i>17</i>
B.	ANÁLISIS COSTO/BENEFICIO DE LOS CONTROLES.....	17
C.	ACTIVIDADES DE CONTROL DE LOS OBJETIVOS DE LAS OPERACIONES	18
1.	<i>REVISIONES DE ALTO NIVEL</i>	<i>18</i>
2.	<i>FUNCIONES DIRECTAS O ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS DE SUPERVISIÓN</i>	<i>19</i>
D.	ACTIVIDADES DE CONTROL DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN	20
E.	ACTIVIDADES DE CONTROL DEL CUMPLIMIENTO Y ACATAMIENTO LEGAL.	20
F.	ACTIVIDADES DE CONTROL DEL CUIDADO Y PROTECCIÓN DEL AMBIENTE.	21
	GLOSARIO	24
	BIBLIOGRAFÍA	26

SIGLAS Y ACRÓNIMOS

ADC	Actividades de control
CGR	Contraloría General de la República
CA	Controles de aplicación
CG	Controles generales
DDN	Dirección de Desarrollo Normativo
ED	Evaluación del desempeño
INTOSAI	Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría Gubernamental
MAE	Máxima autoridad ejecutiva
MEPyD	Ministerio de Economía, Planificación y Desarrollo
NOBACI	Normas básicas de control interno
PEI	Plan estratégico institucional
SCI	Sistemas de control interno

ACTIVIDADES DE CONTROL

I. INTRODUCCIÓN

- 1.1 De conformidad con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 10-07 sobre *Atribuciones y deberes institucionales*, las entidades y organismos bajo el ámbito de esta ley, así como los servidores públicos en todos los niveles, tienen, entre otras, las siguientes atribuciones y deberes para asegurar la efectividad del control interno institucional:
 - a. Establecer y mantener el control interno en los términos previstos en la ley.
 - b. Elaborar, en el marco de la ley y de la normativa básica de control interno que emita la Contraloría General de la República (CGR), las normas secundarias, sistemas y procedimientos para el establecimiento, operación y mantenimiento de su propio proceso de control interno, de acuerdo con la naturaleza de sus operaciones y objetivos.
- 1.2 La CGR está interesada en apoyar a las instituciones públicas en el proceso de ajuste de sus SCI (sistemas de control interno) a lo previsto en el marco legal de control interno. En cumplimiento de sus atribuciones establecidas en los artículos 5 de la Ley 10-07 y 13 de su reglamento, y con el objeto de apoyar los diagnósticos de necesidades y las soluciones de ajuste, la CGR emite la presente guía especializada sobre la NOBACI III - «**actividades de control**», mencionado en el artículo 24 de la citada ley.
- 1.3 Las guías no obligan a las instituciones públicas. Su objetivo es orientarlas para que el proceso de ajuste sea efectivo, de conformidad con lo requerido en la Ley 10-07 y su reglamento. Cada entidad tiene sus particularidades y la forma como logre establecer los elementos de las actividades de control tiene íntima relación con estas.
- 1.4 Este documento se ocupa de desarrollar aspectos considerados básicos sobre cada uno de los elementos que contribuyen a las actividades de control enumerados en el artículo 47, numeral 3 del Reglamento de la Ley 10-07. En los casos en que se considere necesario por la complejidad o novedad de algún elemento, la guía se acompaña de pautas que en forma focalizada también contribuyen a una mejor interpretación e implantación del elemento que se detalla.

II. MARCO LEGAL DE ACTIVIDADES DE CONTROL

- 2.1 Las NOBACI (Normas básicas de control interno) fueron actualizadas mediante la Resolución 001/11. Dichas normas, en el artículo 24 de la Ley 10-07 y en el 47 de su reglamento, se denominaban «componentes».
- 2.2 La NOBACI III – Actividades de Control requiere que:

Se deben diseñar e implementar actividades de control que contribuyan a la ejecución de las medidas para la mitigación de los riesgos y a la medición de la efectividad de las mismas.

Los elementos de esta normas se relacionan con:

- a. *Controles integrados e inmersos.*
- b. *Análisis costo/beneficio de los controles.*
- c. *Actividades de control de los objetivos de las operaciones.*
- d. *Actividades de control del sistema de información.*
- e. *Actividades de control del cumplimiento y acatamiento legal;*
- f. *Actividades de control del cuidado y protección del ambiente».*

«Las actividades de control son políticas y procedimientos establecidos para disminuir los riesgos y lograr los objetivos de la entidad. Para ser efectivas, las actividades de control deben ser apropiadas, funcionar consistentemente de acuerdo a un plan a lo largo de un periodo, y tener un costo adecuado, que comprenda muchos aspectos, ser razonables y estar relacionadas directamente con los objetivos de control.

Las actividades de control se dan en toda la organización, en todos los niveles y en todas las funciones...».

Guía para las normas de control interno de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría Gubernamental (INTOSAI)

- 2.3 De acuerdo con esta definición, es necesario que cada entidad efectúe una cuidadosa revisión para establecer cuál es el estado de los elementos enumerados. A tales efectos, la CGR emitió la *Guía para el diagnóstico del SCI*, la cual permite valorar el grado de desarrollo y las necesidades de ajuste de cada NOBACI. En la Pauta III-001, se incluye la matriz para diagnosticar el estado de la NOBACI III- «actividades de control». El resultado del diagnóstico del control interno mediante la guía mencionada, permitirá preparar un plan de acción que debidamente concertado con la máxima autoridad ejecutiva (MAE) de cada entidad, apoyará el cumplimiento de lo previsto en el marco legal vigente para el control interno y, por consiguiente, mejorará la calidad y seguridad de la gestión.
- 2.4 Al definir cuáles actividades de control son las más apropiadas, deben considerarse los riesgos identificados y evaluados (ver la *Guía II Valoración y administración de riesgos*); la posibilidad de que se presenten errores o descuidos; el costo que implicarían los mecanismos de control en cuestión y la capacidad del personal para ponerlos en práctica. Por ello, las consideraciones de control que se presentan en esta guía son puntos de aplicación general y no resultan absolutos. Cada entidad debe tener presente que pueden existir reflexiones adicionales que favorezcan su SCI y el logro de sus objetivos.

GRÁFICO N° 1 MODELO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

- 2.5 En el gráfico n° 1 se muestra el modelo del SCI basado en las cinco NOBACI. Se debe entender como un sistema que opera en un engranaje según el cual los principios son el combustible impulsor. Cada norma va activando la otra. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se cumplen las respuestas a los riesgos emanadas de la dirección. Las actividades de control tienen lugar a través de la organización, a todos los niveles y en todas las funciones. Cada actividad de control debe ser monitoreada con una diversa gama de actividades: aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones del funcionamiento operativo, seguridad de los activos y segregación de funciones. En el modelo, las ADC podrán ser establecidas una vez identificados y evaluados los riesgos de las instituciones, cuyo fin será minimizar la probabilidad de ocurrencia y el efecto negativo que, de ocurrir, tendrían para los objetivos de la entidad.
- 2.6 Para construir la norma «actividades de control», la Ley 10-07 ha previsto el concurso de un conjunto de elementos considerados pilares en las mejores prácticas gerenciales de la actualidad. Estos elementos se esquematizan en la tabla n° 1.
- 2.7 Básicamente, se representa la NOBACI III- «actividades de control» como un sistema con los requerimientos previstos en la ley y su reglamento, seguido de los medios para cumplirlos recomendados en la guía y luego, en forma sistémica, se ilustran los resultados o beneficios que se obtienen cuando una entidad desarrolla dichos elementos. Los elementos se explican con mayor detalle en el capítulo III de la guía.

TABLA N° 1
REQUERIMIENTOS, MEDIOS Y RESULTADOS DE LAS ACTIVIDADES DE CONTROL

REQUERIMIENTO	MEDIO FACILITADOR	RESULTADO
<p>A. CONTROLES INTEGRADOS E INMERSOS</p>	<p>Para establecer estas actividades se requiere tener claros los objetivos, metas y riesgos.</p> <p>El desarrollo de la norma «valoración y administración de riesgos» provee la información necesaria sobre riesgos inherentes a las operaciones y otros riesgos. Una vez disponible la lista de riesgos considerados de severidad alta y media, se tiene la posibilidad de diseñar diferentes ADC, entre ellas las inmersas e integradas a los procesos operativos y otras independientes consideradas necesarias en las circunstancias.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Manuales de procedimiento emitidos para la MAE donde se detallan las actividades de control como parte de los procesos rutinarios de operación o como medios para asegurar su calidad.
<p>B. ANÁLISIS DE COSTO/BENEFICIO DE LOS CONTROLES</p>	<p>Una vez identificadas las posibles ADC, con base en lo mencionado anteriormente, la MAE, apoyada en funcionarios con conocimiento de los objetivos, medios para lograrlos, riesgos y limitaciones, establece:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Costos tangibles e intangibles de los controles integrados en el diseño del SCI. 2. Beneficios tangibles e intangibles esperados en comparación con los recursos invertidos. 3. Selección de actividades costeables de acuerdo al costo/beneficio. 4. Revelación de riesgos que no pueden ser gestionados o cuyo beneficio es menor que el costo. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Decisiones sobre las actividades de control que son convenientes para la organización. ▪ Aquellos riesgos considerados de severidad media o alta, a los cuales no se asocian actividades de control, representan riesgo residual que puede convertirse en siniestros materiales y dar lugar a responsabilidades administrativas, cuando menos.

REQUERIMIENTO	MEDIO FACILITADOR	RESULTADO
... B.	5. Consideración, y si son viables, adopción de opciones paralelas costeables.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Informes sobre riesgo residual, en los cuales se explica la inconveniencia o inviabilidad de los controles debido al costo/beneficio de implementarlos. Cuando pueden ser tomados, se indican las acciones paralelas de mitigación.
C. ACTIVIDADES DE CONTROL DE LOS OBJETIVOS DE LAS OPERACIONES	<ol style="list-style-type: none"> 1. Las actividades de control relacionadas con la supervisión y medición del desempeño operacional son ejemplos de este tipo de actividades. Las ADC de los objetivos son aquellas que directamente ayudan al seguimiento y medición de su logro. 2. Informes de desempeño operacional y de gestión por resultados tratados en comités de riesgos, comités de dirección e instancias equivalentes, son medios apropiados para informar e informarse sobre el avance y logro de los objetivos y metas. Igualmente sobre nuevas ADC necesarias para enderezar el rumbo y mejorar la probabilidad de lograr los resultados. 3. Informes de riesgos emitidos por la MAE, detallando nuevos riesgos en los objetivos, acciones tomadas y la evolución de la gestión de tales riesgos. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Alto nivel de efectividad o alertas tempranas de posibles ineficacias ▪ Rendición oportuna de cuentas sobre objetivos y metas. ▪ Acciones oportunas para ajustar la probabilidad de alcanzar los objetivos.

REQUERIMIENTO	MEDIO FACILITADOR	RESULTADO
<p>D. ACTIVIDADES DE CONTROL DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Las actividades de control del sistema de información se relacionan específicamente con la información procesada computacionalmente. Estas actividades merecen tratamiento separado en la medida en que se configuran riesgos especiales por la complejidad del procesamiento y la concentración de funciones en los aplicativos basados en tecnología. 2. Los análisis de riesgo especializados y practicados por expertos en informática contribuyen a establecer la necesidad de actividades de control para preservar la calidad de los datos de entrada, de los procesos y de la información de salida o que permanece dentro del proceso como apoyo a otras rutinas. 3. Sin perjuicio de lo anterior, se deben diseñar e implementar controles que contribuyan a mantener un entorno seguro de la administración informática y controles específicos para el sistema de información basado en tecnología y las diferentes aplicaciones o módulos en uso o que formen parte del desarrollo y mantenimiento de dicho sistema. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Calidad y oportunidad de los datos e informes procesados u obtenidos en los ambientes de tecnología de la información. ▪ Seguridad de los datos e informes producidos o que permanecen en bases de datos. ▪ Mejoramiento continuo de la eficiencia y eficacia de los procesos basados en tecnología. ▪ Información precisa para efectuar otros controles o validación de otras informaciones.

REQUERIMIENTO	MEDIO FACILITADOR	RESULTADO
<p>E. ACTIVIDADES DE CONTROL DEL CUMPLIMIENTO Y ACATAMIENTO LEGAL</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Las actividades de control sobre el cumplimiento legal deben formar parte de las demás actividades de control en lo que sea aplicable. 2. Se destaca como un elemento de este NOBACI, en la medida en que el sistema de control está dirigido, entre otros objetivos, al aseguramiento del cumplimiento de las leyes y regulaciones. 3. Por lo anterior, es importante que cada entidad tenga claro, si en sus sistemas o procesos rutinarios existen mecanismos que apoyan el cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables a sus operaciones y sirven para detectar cualquier desviación. Por ejemplo, son actividades típicas de control de cumplimiento legal los requerimientos de liquidación de las obligaciones tributarias y laborales y la supervisión de las liquidaciones de tales impuestos y deberes. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cumplimiento oportuno de obligaciones. ▪ Disminución o erradicación de requerimientos de las autoridades tributarias y laborales. ▪ Disminución o erradicación de sanciones. ▪ La entidad cumple con los requerimientos legales.
<p>F. ACTIVIDADES DE CONTROL DEL CUIDADO Y PROTECCIÓN DEL AMBIENTE</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. El medio principal lo constituyen las políticas sobre protección o cuidado y recuperación del medio ambiente apropiadas a la naturaleza, magnitud e impactos ambientales que genera o podría generar la entidad. 2. Los análisis de riesgo provenientes de la NOBACI II del SCI – Valoración y administración de riesgos, también deben proveer un medio para identificar ADC enfocadas en el medio ambiente en lo que se relaciona con cada entidad. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Preservación de la salud humana y conservación o recuperación del medio ambiente. ▪ Disminución de costos de reparación de daños por problemas del medio ambiente. ▪ Aumento de seguridad general de las condiciones físicas de oficinas y plantas.

III. DESARROLLO DE LOS ELEMENTOS DE LAS ACTIVIDADES DE CONTROL

A. CONTROLES INTEGRADOS E INMERSOS

- 3.1 El objetivo de la guía respecto a este elemento es ofrecer lineamientos que ayuden a las entidades a establecer medios para el diseño o mejoramiento de las actividades de control, generalmente incorporadas a los procesos normales de una entidad, tanto en sus sistemas de administración financiera como en los demás sistemas operativos.
- 3.2 Las actividades de control se diseñan principalmente para lidiar con los riesgos inherentes a la naturaleza de las operaciones de una entidad y otros riesgos que pueden limitar el logro de sus objetivos. En este sentido, para diseñar o ajustar las actividades de control es necesario: (i) identificar los riesgos relacionados con los objetivos, lo cual se hace como parte de la ejecución de la NOBACI II - «Valoración y administración de riesgos» (ver Guía II) y (ii) establecer para las actuales actividades de control, cuáles son los riesgos a los que están dirigidas. En la tabla n° 2 se ilustran ejemplos de la relación entre riesgos y actividades de control. Básicamente toda actividad de control incluye tres componentes: (i) cómo se cumplirá la ADC, (ii) quién o quiénes la efectuarán (principio de responsabilidad) y, (iii) cómo se documentará el cumplimiento (pistas de auditoría).

TABLA N° 2
RELACIÓN DE LOS RIESGOS CON LAS ACTIVIDADES DE CONTROL

RIESGO	ACTIVIDADES DE CONTROL		
	CÓMO	QUIÉN (RESPONSABILIDAD)	DOCUMENTACIÓN
PAGO DE BIENES Y SERVICIOS NO RECIBIDOS	<p>Sin excepción, toda orden de pago deberá estar firmada.</p> <p>Sin este requisito no se procesarán pagos a los proveedores.</p>	El director o funcionario de la dependencia que recibió el bien o servicio a satisfacción.	Orden de pago.

RIESGO	ACTIVIDADES DE CONTROL		
	CÓMO	QUIÉN (RESPONSABILIDAD)	DOCUMENTACIÓN
DISTORSIÓN DE LA INFORMACIÓN SOBRE PAGOS AL PERSONAL	Se dispondrá de un clasificador por concepto de gastos de personal que deberá ser utilizado para el registro en línea de los concepto de pago y descuentos a los empleados	Auxiliar de nómina	Clasificador de gastos de personal.
	Todo pago o descuento al personal deberá tener un documento de respaldo, de conformidad con el catálogo de formas debidamente firmadas por el personal autorizado.	Auxiliar de nómina	Documentos formales que soportan el pago o descuento.
	Cualquier modificación de la base de datos de nómina solo podrá ser autorizada por la MAE mediante documento formal de respaldo.	MAE	Solicitudes formales de modificación de la base de datos de nómina.
	El registro contable de los pagos al personal y sus novedades deberán someterse a revisión cruzada por el auxiliar de nómina y el asistente de contabilidad, quienes con su firma sobre el comprobante de registro certifican la veracidad y fidelidad de los datos.	Auxiliar de nómina y asistente de contabilidad	Comprobantes de registro.

- 3.3 Toda entidad debe estar en capacidad de identificar las ADC que en cada proceso apoyan la gestión de riesgos. Una forma de hacerlo es indicando en cada manual o proceso de operación cuáles son las ADC incorporadas y su relación con los riesgos evaluados previamente.
- 3.4 La diferencia en la naturaleza y objetivos de las entidades imposibilita estandarizar las ADC. Si bien, como se sugiere en la pauta III-002, en los sistemas de administración financiera se puede hablar de ADC transversales a cualquier entidad, los riesgos particulares y las operaciones diversas pueden requerir ADC que van más allá de las que se incluyen en dicha pauta.
- 3.5 Asimismo, el grado de detalle de la ADC debe ser tal que personas razonables lo entiendan y no se preste a interpretaciones.
- 3.6 Las ADC pueden formar parte de los procesos de operación o estar separados de ellos. Cuando están inmersas en las operaciones (controles previos), suelen estar principalmente dirigidas a evitar que ocurran errores o irregularidades, detectar inconsistencias y apoyar esfuerzos para lograr metas u objetivos. Por ejemplo, el requerimiento de que para ser procesada una orden de pago esté respaldada con evidencia del recibo de los bienes o servicios comprados previene, por una parte, que se pague lo no recibido y, por otra, apoya el cumplimiento de compromisos con proveedores y la continuidad o cierre de un proceso programado y unido a una meta o metas específicas.
- 3.7 Otras ADC, aunque no están inmersas, si están integradas. Por ejemplo, la supervisión de una operación por personas distintas a las que las preparan o la revisión de indicadores de desempeño. Estas actividades están integradas a las operaciones en la medida en que aseguran su calidad y permiten tomar correctivos antes de que se presenten siniestros materiales.
- 3.8 Para establecer estas actividades se requiere tener claridad sobre metas, objetivos y riesgos. El desarrollo de la NOBACI II - valoración y administración de riesgos provee la información necesaria sobre riesgos inherentes a las operaciones y otros riesgos que deben gestionarse mediante ADC apropiadas a las circunstancias.
- 3.9 De acuerdo con los estándares y mejores prácticas recomendados para el sector público por INTOSAI¹, las actividades de control más frecuentes son:

¹ Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría. *Guía para las normas de control interno del sector público*, 2004.

- a. Procedimientos de autorización y aprobación.
- b. Segregación de funciones (autorización, procesamiento, archivo, custodia, revisión).
- c. Requerimientos para el acceso a recursos, bienes y archivos.
- d. Verificaciones.
- e. Conciliaciones.
- f. Revisión de operaciones, procesos y actividades en línea.
- g. Supervisión independiente de la operación (se trata en sección separada).

1. PROCEDIMIENTOS DE AUTORIZACIÓN Y APROBACIÓN²

- 3.10 La autorización y ejecución de transacciones y eventos deben ser hechas solo por personas que estén dentro del rango de autoridad. La autorización es el principal medio para asegurar que solo transacciones y eventos válidos sean iniciados según las intenciones de la dirección.
- 3.11 Los procedimientos de autorización, que deben ser documentados y claramente comunicados a los directores y empleados, deben incluir condiciones específicas y términos bajo los cuales se puedan hacer las autorizaciones. Conformidad con los términos de autorización significa que los empleados actúan en concordancia con las directivas y dentro de las limitaciones establecidas por la dirección o la legislación.

2. SEGREGACIÓN DE FUNCIONES (AUTORIZACIÓN, PROCESAMIENTO, ARCHIVO, CUSTODIA Y REVISIÓN)

- 3.12 Para reducir el riesgo de error, el desperdicio o las actividades incorrectas y el riesgo de no detectar tales problemas, el control de todas las etapas clave de una transacción o evento no debe ser ejercido por un solo individuo o equipo. Por el contrario, los deberes y responsabilidades deben ser asignados a un cierto número de individuos para asegurar revisiones efectivas. Las funciones clave incluyen autorización y archivo de transacciones, procesamiento y revisión o auditoría de las transacciones. La colusión entre personas, sin embargo, puede reducir o destruir la efectividad de esta actividad de control interno.

² A partir de este punto y hasta el 6, inclusive, se transcriben las definiciones ofrecidas por el INTOSAI en la publicación citada.

- 3.13 Una organización pequeña probablemente tiene muy pocos empleados como para llevar a cabo satisfactoriamente esta ADC. En tales casos, la dirección debe estar consciente de este riesgo y compensarlo con otras ADC. La rotación de empleados puede ayudar a asegurar que una sola persona no sea responsable de todos los aspectos clave de las transacciones o eventos por un excesivo período de tiempo. También es aconsejable que se propicien o pidan vacaciones anuales; eso ayudará a reducir el riesgo porque significa una rotación temporal de funciones.

3. REQUERIMIENTOS PARA EL ACCESO A RECURSOS, BIENES Y ARCHIVOS

- 3.14 El acceso a recursos o archivos debe estar limitado a individuos autorizados que sean responsables de su custodia y utilización. La responsabilidad de la custodia se pone en evidencia por la existencia de recibos, inventarios y otros registros otorgando la custodia y registrando su transferencia. La restricción de acceso a los recursos reduce el riesgo de la utilización no autorizada o la pérdida y ayuda a cumplir las directivas gerenciales.
- 3.15 El grado de restricción depende de la vulnerabilidad de los recursos y el riesgo de pérdida o utilización incorrecta, y debe ser periódicamente evaluado. Cuando se determina la vulnerabilidad de un bien, deben ser considerados su costo, portabilidad y posibilidades de cambios.

4. VERIFICACIONES

- 3.16 Las transacciones y eventos significativos deben ser verificados antes y después de ser procesados; por ejemplo: cuando son entregados, el número de bienes provistos es verificado con el número pedido. Después, el número de bienes facturados es verificado con el número recibido. El inventario también es verificado realizando revisiones al almacén o inspeccionando los lugares a los cuales los bienes adquiridos han sido asignados.

5. CONCILIACIONES

- 3.17 Los archivos son conciliados con los documentos apropiados sobre una base regular; por ejemplo: los archivos de contabilidad relacionados con las cuentas bancarias son conciliados con los estados bancarios correspondientes.

6. REVISIÓN DE OPERACIONES, PROCESOS Y ACTIVIDADES EN LÍNEA

3.18 Las operaciones, los procesos y las actividades deben ser periódicamente revisadas para asegurar que cumplen con los reglamentos, políticas, procedimientos en vigor y con el resto de los requisitos. Este tipo de revisión de las operaciones de una organización debe ser claramente distinguido del seguimiento del control interno que se discute por separado en la sección 2., párrafo 3.32.

B. ANÁLISIS COSTO/BENEFICIO DE LOS CONTROLES

3.19 El establecimiento de cualquier medida o procedimiento de control debe estar precedido de un análisis de costo/beneficio para determinar su viabilidad, eficacia y aporte al logro de los objetivos.

3.20 Implementar ADC que eliminen todos los riesgos puede desbordar los beneficios esperados. Debido a la intervención de personas en las ADC, y a costos crecientes de soluciones como tecnología y equipos, no se puede esperar que el SCI resulte perfecto y satisfaga completamente todas las necesidades de la entidad.

3.21 Por esto, es necesario establecer la importancia relativa de los riesgos que se pretende disminuir con una ADC. Esto se obtiene disponiendo de las calificaciones de severidad de los riesgos. Es requerido por la CGR que todo riesgo calificado de severidad media o alta, tenga una respuesta en términos de ADC. En caso de identificarse ADC que no sean costeables, pero se consideran necesarias, la MAE deberá advertir esta sobreexposición a riesgos y buscar los apoyos necesarios o revelar que la falta de recursos ha impedido atender riesgos de severidad alta o media.

3.22 El costo de las ADC se analiza desde dos puntos de vista: costos tangibles y costos intangibles:

3.23 **Costos tangibles.** Son los recursos monetarios que deben ser invertidos: horas/hombre, equipos, tecnología, documentación, etc.

3.24 **Costos intangibles.** Son los costos cualitativos. Una ADC puede provocar la reacción de los usuarios y de los empleados; por ejemplo, imagen mediática de trámites engorrosos y lentitud de una operación, ante cambios que en principio les parezca que hacen más compleja una operación, tiempo de ejecución, etc.

- 3.25 Por otra parte, también se asocian a una ADC beneficios tangibles e intangibles.
- 3.26 **Beneficios tangibles.** Son aquellos que puedan ser medibles. Por ejemplo, reducciones de tiempo de trámites, disminución o desaparición de incidentes de error o pérdida o desperdicio.
- 3.27 **Beneficios intangibles.** Son aquellos que no se pueden cuantificar. Por ejemplo, mayor satisfacción de los usuarios por la seguridad obtenida, por el orden y la agilidad en la atención de los servicios, etc.

C. ACTIVIDADES DE CONTROL DE LOS OBJETIVOS DE LAS OPERACIONES

- 3.28 Son aquellas que permiten informarse oportunamente de cómo está evolucionando el cumplimiento de los objetivos y metas de una entidad. Si bien las actividades inmersas e integradas de las que se trató antes contribuyen al logro de los objetivos, no existen para medir los avances y logros.
- 3.29 A continuación se describen ADC comúnmente desempeñadas por personal en varios niveles de la entidad. Se presentan para ilustrar el rango y la variedad de ADC, no para sugerir una categorización particular.

1. REVISIONES DE ALTO NIVEL

- 3.30 Estas revisiones atañen al desempeño frente a presupuestos, pronósticos y períodos anteriores. Las iniciativas principales se rastrean a fin de medir hasta dónde los objetivos están siendo logrados. La preparación y revisión de informes de rentabilidad, productividad, ahorro de costos y gastos, etc., representan ADC de alto nivel para evaluar la evolución y el logro de los objetivos operacionales.
- 3.31 Estas ADC se cumplen generalmente cuando en forma periódica las autoridades se reúnen a evaluar el avance de sus planes y programas y toman medidas de ajuste para mejorar la probabilidad de lograr los objetivos.

2. FUNCIONES DIRECTAS O ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS DE SUPERVISIÓN

- 3.32 Todo proceso dirigido a resultados debe incluir supervisión concurrente o posterior para mejorar la eficacia, eficiencia y economía en la gestión de los recursos. Las personas con responsabilidad en las operaciones deben recibir entrenamiento e inducción sobre mejores prácticas de supervisión.
- 3.33 INTOSAI sugiere que *«el desempeño de las operaciones sea revisado a la luz de las normas sobre una base regular, valorando la efectividad y eficiencia. Si los análisis de gestión determinan que las acciones existentes no alcanzan los objetivos o normas establecidas, los procesos y las actividades establecidas para alcanzar los objetivos deberían ser objeto de análisis para determinar si son necesarias mejoras»* (ver NOBACI V - Monitoreo).
- 3.34 La supervisión adecuada implica conocimiento de las operaciones, sus riesgos y métodos de desempeño. En este sentido, la supervisión se convierte en una actividad efectiva de control interno siempre que el supervisor obtenga no solamente autoridad formal, sino que sus enseñanzas, instrucciones y forma de indicar las necesidades de ajuste, aumenten la credibilidad y confianza de los supervisados.
- 3.35 La supervisión puede ser formal e informal, pero como principio de la responsabilidad los aspectos clave de la supervisión siempre deben ser documentados.
- 3.36 De acuerdo con las normas de INTOSAI, la supervisión competente ayuda a asegurar que los objetivos de control interno sean alcanzados. La asignación, revisión y aprobación del trabajo de un empleado comprende³:
- a. La comunicación clara de las funciones y responsabilidad asignada a cada miembro del personal.
 - b. La revisión sistemática del trabajo de cada miembro, hasta donde sea necesario.
 - c. La aprobación del trabajo en puntos críticos para asegurarse de que marcha como se quiere.

³ INTOSAI, op.cit., pág. 33

- 3.37 La delegación de trabajo de un supervisor no debe disminuir su responsabilidad con estas obligaciones y funciones. Los supervisores, además, deberán dar a los empleados la suficiente orientación y capacitación para ayudar a asegurar que los errores, desperdicio y actividades incorrectas sean minimizados y que las directivas de la dirección sean entendidas y cumplidas⁴.

D. ACTIVIDADES DE CONTROL DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN

- 3.38 Estas actividades se desarrollan en la Guía IV Información y comunicación.

E. ACTIVIDADES DE CONTROL DEL CUMPLIMIENTO Y ACATAMIENTO LEGAL

- 3.39 Las entidades públicas requieren de sus servidores el cumplimiento y acatamiento de leyes y regulaciones en todos los procesos.
- 3.40 Las ADC contienen entre sus aspectos el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables y de la normativa que regula el ingreso y gasto de recursos públicos y las operaciones de la entidad, incluyendo las relativas a la compra y contratación de bienes, servicios, obras, etc.
- 3.41 Al diseñar cada ADC, explicada en la sección A., debe tenerse en cuenta si tiene relación con alguna norma legal. Tal relación puede influir en el diseño de la ADC.
- 3.42 Una administración que no ejecuta procesos de control de cumplimiento eficaces propicia que los objetivos institucionales no sean alcanzados tal y como está estipulado en el plan estratégico institucional y en los programas operativos anuales correspondientes.
- 3.43 Para el control de cumplimiento se establecen las medidas que permiten garantizar el acatamiento de los servidores públicos, bajo las normas y disposiciones que puedan imponer la Constitución, la Ley 10-07 y su reglamento de aplicación, además de las normas propias de cada entidad pública.

⁴ INTOSAI, op.cit., pág. 33

- 3.44 Periódicamente, las entidades deben utilizar mecanismos que permitan la revisión y verificación del cumplimiento de las disposiciones legales, a fin de comprobar el desempeño de estas en coordinación con el SCI.
- 3.45 El monitoreo del cumplimiento y acatamiento de la normativa legal que ampara las funciones sustantivas de las entidades, debe producir reportes y formularios que permitan identificar las medidas correctivas en caso de incumplimiento.
- 3.46 Las actividades de control del cumplimiento y acatamiento legal deben procurar en todo momento que el sistema de información institucional respete las exigencias de la Ley 200-04 de Libre Acceso a la Información Pública.

F. ACTIVIDADES DE CONTROL DEL CUIDADO Y PROTECCIÓN DEL AMBIENTE

- 3.47 El medio ambiente tiene un impacto notable en el desempeño de la entidad. Por ese motivo, su observación es una actividad esencial para que la administración conozca cuáles son los condicionantes externos y los rasgos propios a los que debe dirigir la mayor atención. Así, al evaluar el medio ambiente, la administración debe considerar como parte de él tanto el medio externo como la propia situación institucional y las características internas.
- 3.48 La MAE debe diseñar, implementar y divulgar entre todos los empleados, una política sobre la protección del medio ambiente en los aspectos relacionados con la operación de cada entidad y en concordancia con las normas generales previstas por el organismo rector correspondiente. Asimismo, debe velar porque periódicamente se efectúen seguimientos y se emitan informes sobre el cumplimiento de dichas políticas.
- 3.49 La MAE, en primera instancia y, por consecuencia, los directores de todos los niveles de la entidad, deben efectuar un monitoreo constante: verificar, analizar y evaluar la adecuación y aplicación de las medidas adoptadas por la entidad con relación al ambiente interno y externo. Esto permitirá tomar medidas oportunas sobre factores y condiciones, presentes o eventuales, que puedan incidir en las funciones institucionales, la ejecución de los planes y el cumplimiento de los objetivos.

- 3.50 De igual forma, deben evaluar las medidas con que cuenta la entidad para minimizar los riesgos de contaminación ambiental y eliminar los riesgos de salud de los empleados.
- 3.51 Como ADC para el medio ambiente se sugiere que:
1. Las autoridades se aseguren de que tanto ellas como sus empleados conocen y entienden las políticas de Estado sobre el cuidado por el medio ambiente y en qué medida contribuye cada entidad según la naturaleza de sus operaciones y otras consideraciones relacionadas.
 2. Las autoridades de cada entidad deben diseñar e implementar actividades de control que faciliten el seguimiento de la política de cuidado y recuperación del medio ambiente y la rendición de cuentas.
 3. En los casos en que sea aplicable y deba pagarse un impuesto o equivalente por el deterioro del medio ambiente, deben disponerse mecanismos de control para que se cumpla con tal obligación. Dentro de estas actividades se pueden destacar:
 - a. Asignación de responsabilidades de la coordinación y vigilancia del cumplimiento de la política.
 - b. Asignación de responsabilidad de la vigilancia departamental y de procesos del cuidado del medio ambiente, en lo aplicable.
 - c. Requerimientos de cuidado en el uso de electricidad, agua, materiales químicos o de peligro, y en la manipulación o fugas que afecten personas, etc.
 4. La MAE debe preparar un plan para la protección del medio ambiente, donde se establezcan responsables y modo de tiempo y lugar, el cual incluya como mínimo:
 - a. Metodologías para el manejo de materiales y desechos.
 - b. Prácticas para el uso efectivo de la energía, combustibles y otros productos.
 - c. La clasificación de materiales usados con fines de reciclaje.

- d. Requerimientos de informes con los resultados obtenidos de la aplicación de las prácticas relacionadas con la protección del ambiente.
- e. Requerimientos de inducción, capacitación y simulación periódicas de eventos relacionados con el medio ambiente.
- f. Requerimientos de seguimiento a las acciones resultantes de los informes sobre cuidado y recuperación del medio ambiente.

GLOSARIO

ACTIVIDADES DE CONTROL	Políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las respuestas de la dirección a los riesgos. Las actividades de control tienen lugar a través de la organización, a todos los niveles y en todas las funciones.
ANÁLISIS DE COSTO/BENEFICIO	Herramienta utilizada para respaldar la implementación y establecimiento de cualquier medida o procedimiento de control. En un análisis de costo/beneficio se determina la viabilidad, eficacia y aporte al logro de los objetivos. Una actividad de control será aceptada siempre que el beneficio valorado supere al costo.
CONTROL	Políticas, acciones, procesos, prácticas que actúan para asegurar que las acciones de mitigación se cumplen y sostienen en el tiempo. Con frecuencia los controles directamente eliminan o minimizan los riesgos. Proveen una seguridad razonable relativa al logro de los objetivos en general y al cumplimiento de las acciones de mitigación en particular.
CRITERIO	Referentes o elementos de juicio razonables que sirven al evaluador para efectuar análisis y formular conclusiones. Un juicio es razonable, cuando personas enteradas y con la misma información disponible y libre de prejuicios llegan a conclusiones similares o juzgan de manera similar ciertos hechos o condiciones.
MONITOREO	Hacer seguimiento, supervisar, observar críticamente, o registrar el progreso de una actividad, acción o sistema en forma sistemática para identificar cambios.
OBJETIVO	Expresión de los resultados hacia los que se encaminarán los recursos, conjunto de metas necesarias para alcanzar los resultados.
ORGANIZACIÓN	Empresa o asociación, u otra entidad legal o parte de ella, sea o no incorporada, pública o privada, que tiene sus propias funciones y administración.
OBJETIVOS OPERATIVOS	Expresión cualitativa de un propósito particular en un período determinado, que debe responder a las preguntas “qué” y “para qué”. Se diferencia del objetivo estratégico por su nivel de detalle y complementariedad. Su característica principal es que debe permitir cuantificarse para que sea expresado en metas.
PÉRDIDA	Cualquier consecuencia negativa, financiera o de otro tipo.
POLÍTICAS	Criterios o directrices de acción elegidas como guías en el proceso de toma de decisiones al poner en práctica o ejecutar las estrategias, programas y proyectos específicos del nivel institucional.
RIESGO	Posibilidad de que ocurra un evento que afecte adversamente el logro de los objetivos. Sinónimo de evento de riesgo.

SEGURIDAD RAZONABLE	El concepto de que el SCI, sin importar cuán bien esté diseñado, no puede garantizar que una institución alcance sus objetivos, en virtud de las limitaciones inherentes, tales como los errores de juicio, las limitaciones de recursos, la necesidad de considerar el costo de los controles frente a sus beneficios potenciales, la eventualidad de violaciones del control y de infracciones por parte de la administración.
SISTEMA	Conjunto de cosas o partes coordinadas, ordenadamente relacionadas entre sí, que contribuyen a un determinado objetivo.
SISTEMA DE CONTROL INTERNO	Serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la MAE para proporcionar una seguridad razonable en torno a la consecución de los objetivos de la organización.
SISTEMAS DE INFORMACIÓN	Proceso mediante el cual la administración identifica, registra y comunica en la forma, el tiempo y las condiciones precisas, la información financiera, administrativa o de otra naturaleza, relacionada con actividades y eventos internos y externos relevantes para la entidad y para otras instancias interesadas.

BIBLIOGRAFÍA

COLOMBIA. *MODELO ESTÁNDAR DE CONTROL INTERNO PARA EL ESTADO COLOMBIANO, MECI 1000:2005.* Manual de Implementación, USAID, Bogotá, 2009.

COSO. *INTERNAL CONTROL-INTEGRATED FRAMEWORK, 1994*

—*ENTERPRISE RISK MANAGEMENT – INTEGRATED FRAMEWORK*, AIPA, NJ, 2005.

INTOSAI. *GUÍA PARA LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO DEL SECTOR PÚBLICO*, VIENA, 2004.
<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsecs.pdf>

REPÚBLICA DOMINICANA. Normas Básicas de Control Interno del Sector Público Dominicano, Resolución CGR N° 001/11, Santo Domingo, Septiembre 2011.

RECURSOS WEB

www.coso.org

www.intosai.org

www.theiia.org

www.issai.org