CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
COMITE DE CONTROL EXTERNO
OFICINA TECNICA

Con esta fecha se ha resuelto lo siguiente:

2 SET. 1996

APRUEBA NORMAS DE CONTROL INTERNO DE LA CONTRALORIA GENERAL.

CONSIDERANDO :

Que la International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) ha aprobado las Normas Generales de Fiscalización para todas las entidades Superiores de Control de los diferentes países del Mundo que pertenecen a dicha Organización.

Que esta aprobación estuvo basada en el estudio presentado, entre otros, por la "Comisión de Normas de Control Interno de INTOSAI", que fue la encargada a nivel Mundial del estudio de los siguientes aspectos: a) Visión General de los Conceptos, Objetivos y Normas de Control Interno, b) Definición y Limitaciones del Control Interno, c) Discusión de las Normas de Control Interno, d) Establecimiento de un Marco para las Estructuras de Control Interno, y e) Aplicación e Inspección de las estructuras de Control Interno.

Que las Normas Generales de Fiscalización aprobadas por INTOSAI incluyen las Normas de Control Interno elaboradas por la Comisión antes mencionada.

Que la Contraloría General de la República de Chile participó en forma activa en esta "Comisión de Normas de Control Interno de INTOSAI", la que fue presidida por el señor Charles Bowsher, Contralor General de los Estados Unidos de Norteamérica y tuvo el carácter de país miembro de dicha Comisión.

Que es imprescindible el poder contar con un cuerpo orgánico y uniforme que regule las fiscalizaciones que realice este Organismo Superior de Control.

Que se han efectuado algunas adecuaciones para hacerlas plenamente aplicables a la labor de la Contraloría General.

Que estas Normas de Control Interno se aplicarán por este Organismo Superior de Control.

Que el Comité de Control Externo en su Sesión de fecha 16 de mayo de 1996, propuso la aprobación formal de las Normas de INTOSAI adecuadas a la realidad chilena.

VISTOS :

La Resolución Nº 1.102 de 21 de agosto de 1995, sobre Organización y funciones del Comité de Control Externo, y

Las facultades que me confiere la Ley Nº 10.336, Orgánica de esta Contraloría General.

RESUELVO:

EXENTA Nº 01485 /

1.- Apruébense y adóptense como Normas de Control Interno de esta Contraloría General las "Directrices para las Normas de Control Interno aprobadas por la International Organization of Supreme Audit Institutions. (INTOSAI)" que se transcriben a continuación:

CAPITULO I : VISION GENERAL DE LOS CONCEPTOS OBJETIVOS Y NORMAS DE CONTROL INTERNO.

1.- El control interno es un instrumento de gestión que se utiliza para proporcionar una garantía razonable de que se cumplan los objetivos establecidos por la dirección. Por consiguiente, la responsabilidad en cuanto a la idoneidad y eficacia de la estructura de control interno incumbe a la dirección. El director de toda institución pública debe asegurar no sólo el establecimiento de una estructura de control interno adecuada, sino también la revisión y actualización de la misma para mantener su eficacia.

2.- Asimismo, la Entidad Fiscalizadora Superior es responsable de asegurar un control interno adecuado, debiendo promover y apoyar:

- el establecimiento de estructuras institucionales específicas de control interno para cada unidad gubernamental basándose en las normas expuestas en el presente documento, y

- la revisión de estas estructuras a fin de asegurar que los controles se efectúen conforme a lo previsto y son adecuados para alcanzar los fines deseados.

3.- Puesto que es la principal responsable de la idoneidad de la estructura de control interno y de su aplicación, es importante que la dirección de cualquier dependencia o entidad pública comprenda la naturaleza de la estructura de control interno y los objetivos que ésta debe cumplir. La estructura de control interno se ha definido como el conjunto de los planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección, que dispone una institución para ofrecer una garantía razonable de que se han cumplido los siguientes objetivos generales:

- promover las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces y los productos y servicios de calidad, acorde con la misión que la institución debe cumplir;

- preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraude e irregularidades;

- respetar las leyes, reglamentaciones y directivas de la dirección; y

- elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables y presentarlos correctamente en los informes oportunos.

4.- Las normas que se exponen a continuación configuran el marco para una estructura de control interno y han sido clasificadas en normas generales y normas específicas:

a) Normas Generales

Garantía razonable: Las estructuras de control interno deben proporcionar una garantía razonable del cumplimiento de los objetivos generales aludidos anteriormente.

Respaldo: Los directivos y los empleados habrán de mostrar y mantener en todo momento una actitud positiva y de apoyo frente a los controles internos.

Integridad y competencia: Los directivos y los empleados deben caracterizarse por su integridad personal y profesional y poseer un nivel de competencia que les permita comprender la importancia del desarrollo, aplicación y mantenimiento de controles internos apropiados y alcanzar los objetivos generales de dichos controles.

Objetivos del control: Deben identificarse o elaborarse objetivos específicos del control para cada actividad de la institución. Estos deben ser adecuados, completos, razonables y estar integrados dentro de los objetivos globales de la institución.

Vigilancia de los controles: Los directivos deben vigilar continuamente sus operaciones y adoptar inmediatamente las medidas oportunas ante cualquier evidencia de irregularidad o de actuación contraria a los principios de economía, eficiencia y eficacia.

b) Normas Específicas

Documentación: La estructura de control interno y todas las transacciones y hechos significativos deben estar claramente documentados y la documentación debe estar disponible para su verificación.

Registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos: Las transacciones y hechos significativos deben registrarse inmediatamente y ser debidamente clasificados.

Autorización y ejecución de las transacciones y otras operaciones: Las transacciones y hechos significativos sólo podrán ser autorizados y ejecutados por aquellas personas que actúen dentro del ámbito de sus competencias.

División de las tareas: Las tareas y responsabilidades esenciales ligadas a la autorización, tratamiento, registro y revisión de las transacciones y hechos deben ser asignadas a personas diferentes.

Supervisión: Debe existir una supervisión competente para garantizar el logro de los objetivos del control interno.

Acceso a los recursos y registros y responsabilidad ante los mismos: El acceso a los recursos y registros debe limitarse a las personas autorizadas para ello, quienes están obligadas a rendir cuenta de la custodia o utilización de los mismos. Para garantizar dicha responsabilidad, se cotejarán periódicamente los recursos con los registros contables y se verificará si coinciden. La frecuencia de estas comparaciones depende de la vulnerabilidad de los activos.

5.- Las normas que presentamos son aplicables a todas las dependencias y entidades públicas. Pueden considerarse como estándares mínimamente aceptables que facilitan a las instituciones una guía orientativa para instituir controles internos y a los auditores criterios para fiscalizar la estructura de control interno.

6.- Las normas expuestas en el presente documento no representan ideas nuevas. Muchas de ellas ya se han incorporado actualmente a la actividad del sector público. La novedad reside tal vez en su presentación en forma de marco. En los apartados siguientes se tratan con mayor detalle la definición y las limitaciones del control interno, las normas de control interno, el establecimiento de un marco para los controles internos y la aplicación e inspección de estructuras de control interno.

CAPITULO II: DEFINICION Y LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO.

a) Definición y Objetivos

7.- La estructura de control interno se ha definido como el conjunto de los planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección, que posee una institución para ofrecer una garantía razonable de que se cumplan los siguientes objetivos:

- promover las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces y los productos y servicios de calidad, acorde con la misión que la institución debe cumplir;

- preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraude e irregularidades;

- respetar las leyes, reglamentaciones y directivas de la dirección; y

- elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables y presentarlos correctamente en los informes oportunos.

8.- Esta definición de las estructuras de control interno y de sus objetivos tiene un alcance intencionadamente amplio para abarcar todas las operaciones del sector público. No obstante, existen otras muchas formas de clasificar y definir los controles internos. Las descripciones que se ofrecen a continuación deben considerarse, pues, como punto de referencia.

9.- La clasificación de los controles internos en función del papel que estos desempeñan en la estructura orgánica, permite a menudo desglosarlos en categorías generales: controles de gestión, administrativos y contables. Los primeros engloban todos los demás controles. Constituyen la estructura de la institución, es decir, el conjunto de planes, políticas, procedimientos y técnicas que necesitan los empleados para alcanzar los objetivos de la entidad. Los controles administrativos son aquellos procedimientos y registros, relacionados con el proceso de adopción de decisiones, que permite a los empleados realizar actividades autorizadas en la consecución de los objetivos de la institución. Los controles contables engloban los procedimientos y documentos relacionados con la preservación de los activos y con la fiabilidad de los registros financieros.

10.- Los controles internos se han clasificado también en función del propósito que persiguen: prevenir errores (por ejemplo, al separar las tareas y exigencias con respecto a las autorizaciones); detectar errores (por ejemplo, al establecer normas de producción para detectar variaciones en los resultados reales); corregir los errores detectados (por ejemplo, al recubrir los excedentes de pago frente a un proveedor); o bien, compensar los controles inadecuados en el caso de que exista un alto riesgo de pérdida y se requieran controles adicionales.

11.- En la práctica, no es fácil diferenciar entre estas tres categorías porque, para lograr un sistema eficaz de control interno, se requieren elementos de cada una de ellas. Incluso la descripción de cada categoría de control puede variar entre personas diferentes. No obstante, cualquiera que sea la forma de clasificar o definir los controles internos, estos no deben considerarse como alternativas excluyentes, sino que deben complementarse mutuamente. Cualquier forma de control tiene sus ventajas y sus inconvenientes. Por ello, para que una estructura de control interno sea eficaz, debe emplear una combinación de diferentes controles que permita compensar las desventajas particulares de cada uno.

12.- Para ser efectivos, los controles internos deben satisfacer tres criterios esenciales:

- ser apropiados (es decir, el control utilizado debe ser el más indicado para el caso y ser proporcional al riesgo posible);

- funcionar en concordancia a lo previsto durante todo el período (es decir, deben ser escrupulosamente observados por todos los empleados involucrados, aun en ausencia de los superiores o en períodos de intenso trabajo);

- ser rentables (es decir, el costo de su aplicación no debe exceder el beneficio resultante).

b) Limitaciones de la Eficacia del Control Interno

13.- Ninguna estructura de control interno, por muy detallada y extensa que sea, puede garantizar por si misma una administración eficiente y unos registros completos y exactos, ni puede estar libre de fraude, en especial cuando esta tarea incumbe a cargos de autoridad o de confianza. Los controles internos que dependen de la separación de tareas podrían resultar ineficaces si existiera colusión. Asimismo, los controles de autorización pueden ser objeto de abuso por la persona que detenta tales poderes. Con frecuencia, la dirección esta en condiciones de sortear los controles que ella misma ha establecido. Mantener una estructura de control interno que eliminará cualquier riesgo de pérdida, resultaría una empresa utópica y probablemente más costosa que los beneficios obtenidos.

14.- Cualquier estructura de control interno depende siempre del factor humano y, por tanto, puede verse afectada por un error de concepción, de juicio o de interpretación, por malentendidos, negligencias, fatiga o distracción. Aunque sea posible controlar la competencia e integridad del personal que concibe y opera el sistema mediante la selección y la capacitación, estas cualidades pueden ceder a presiones internas o externas a la entidad. Además, por muy competente que sea el personal, el control que efectúa resultará ineficaz si no entiende correctamente cuál es su función en el proceso de control o decide ignorarla

15.- Los cambios en la organización y la actitud de la dirección pueden tener un hondo impacto sobre la eficacia de la estructura de control interno y sobre el personal operador. Por ello, la dirección debe revisar y actualizar continuamente los controles, informar al personal de cualquier cambio, y dar un ejemplo respetando tales controles.

CAPITULO III: CLASIFICACION DE LAS NORMAS DE CONTROL INTERNO.

16.- El establecimiento de normas exhaustivas de control interno resulta particularmente necesario en el sector público, dada su magnitud, diversidad, volumen de transacciones y multiplicidad de registros, así como por la variedad de dispositivos legales y normativos. Dado que las disposiciones legales rigen la gestión y el control de los recursos y de los programas públicos, es necesario disponer de normas que regulen y aseguren esta conformidad.

17.- Las normas de control interno se han clasificado en dos categorías: normas generales y normas específicas. Juntas constituyen un marco mínimamente aceptable para una estructura de control interno operativa. Estas normas deberían emplearse como criterio tanto para desarrollar tales estructuras como para evaluar los controles internos. Estas normas de control interno son aplicables a cualquier tipo de gestión operación o función administrativa y no deberían limitarse a las operaciones exclusivamente financieras. Asimismo, sirven para todos los sistemas, ya sean automatizados o manuales.

Normas Generales

18.- Las normas generales abarcan la garantía razonable, el respaldo la integridad y competencia, los objetivos del control y la vigilancia de los controles. La combinación de estas normas configura el contexto para un control adecuado en el seno de la institución.

a) Garantía razonable

19.- Las estructuras de control interno deben proporcionar una garantía razonable de que se cumplan los objetivos generales.

20.- La garantía razonable equivale a un nivel satisfactorio de confianza, considerando el coste, la utilidad y los riesgos. Determinar el grado de razonabilidad de una garantía requiere capacidad de enjuiciamiento. Al ejercer este juicio, la dirección debe:

- identificar los riesgos que implican sus operaciones y el margen de riesgo aceptable en diversas circunstancias.

- estimar los riesgos en términos cuantitativos y cualitativos.

21.- La garantía razonable implica también que el coste del control interno no debe exceder el beneficio obtenido. El coste se refiere al volumen, en términos financieros, de los recursos utilizados para lograr un objetivo específico y, en términos económicos, a la oportunidad desaprovechada, por ejemplo, una demora de las operaciones, un descenso de' la productividad o de la calidad del servicio o un nivel bajo de moral entre los empleados. La utilidad se mide por el grado en que se reduce el riesgo de no lograr un objetivo previsto. Como ejemplo cabe mencionar el aumento de las probabilidades de detectar fraudes, despilfarros, abusos o errores, impedir actividades indebidas o promover el respeto de las reglamentaciones.

22.- Diseñar controles internos que resulten rentables y permitan al mismo tiempo reducir el riesgo hasta un nivel mínimo requiere una comprensión clara por parte de la dirección de los objetivos que deben alcanzarse. En ocasiones la dirección de las dependencias y entidades públicas puede diseñar sistemas con controles excesivos en un área concreta de su ámbito de operaciones, afectando negativamente a otras operaciones. Por ejemplo, es posible que los empleados traten de eludir tareas tediosas, que las acciones ineficientes causen demoras y que la dilución de las competencias dificulte la identificación de las responsabilidades individuales. Por tanto, el beneficio obtenido en un sector gracias a los controles excesivos puede quedar diezmado por el incremento de los costes en otros sectores de actividad.

23.- A continuación se expone un ejemplo de actividad ineficiente. La sucursal de una entidad pública es responsable de un proyecto de construcción de viviendas para personas sin hogar. No obstante, cualquier modificación del contrato original, al margen de su incidencia técnica o financiera, debe ser aprobada por el organismo central con objeto de controlar el coste del proyecto y la calidad del producto. Este hecho produce un retraso en el avance del proyecto de construcción ocasionando un incremento de los costes y perjudicando a uno o varios de los pretendidos beneficiarios del proyecto. Para mejorar la eficiencia, la sede central podría otorgar a la sucursal poderes para introducir cambios de pequeña envergadura en el contrato. La entidad central seguiría teniendo un control adecuado del coste y de la calidad de las obras y a la vez se reducirían las demoras.

b) Respaldo

24.- Los directivos y los empleados habrán de mostrar y mantener en todo momento una actitud positiva y de apoyo frente a los controles internos.

25.- La actitud es una característica inherente a la alta dirección y se refleja en todos los aspectos de la actuación de los directivos. La participación y el apoyo de altos funcionarios y legisladores públicos favorece una actitud positiva. Esta actitud puede lograrse también mediante el compromiso de la dirección por implantar controles exhaustivos con acciones relativas a la organización de la entidad, a las practicas personales, la supervisión, la comunicación, a la protección y el empleo de los recursos a través de una contabilidad, inspección e información sistemáticas, al fomento de las propuestas entre los empleados de todos los niveles y, en suma, a una buena gestión general. Los directivos pueden demostrar su apoyo a los controles internos eficaces destacando la importancia de una auditoría interna objetiva e independiente para identificar los sectores en los que se puede mejorar cualitativamente el rendimiento y reaccionando ante la información que proporcionen dichos controles.

26.- Los empleados deben seguir los controles internos y adoptar medidas que fomenten su eficacia. El respaldo o la actitud de apoyo repercute sobre el nivel de rendimiento e indefectiblemente sobre la calidad de los controles internos. Los directivos podrán suscitar y favorecer esta actitud positiva y de apoyo si insisten en conceder prioridad al control interno.

27.- En última instancia, el compromiso de la dirección por "imponer el tono" es crucial para mantener en la institución una actitud positiva y de apoyo frente al control interno.

c) Integridad y Competencia

28.- Los directivos y los empleados deben caracterizarse por su integridad personal y profesional y poseer un nivel de competencia que les permita comprender la importancia del desarrollo, la aplicación y el mantenimiento de controles internos apropiados y alcanzar los objetivos generales de dichos controles.

29.- Los directivos y el personal bajo su mando deben (1) preservar y hacer prueba de una integridad personal y profesional y de sus valores éticos, (2) poseer un nivel de competencia que les permita desempeñar eficaz y eficientemente su labor y (3) demostrar una comprensión suficiente de los controles internos para cumplir con éxito su misión.

30.- Existen numerosos elementos que influyen en la integridad de los directivos y de sus subordinados. Es importante "imponer el tono". Conviene recordar periódicamente las obligaciones del personal por medio de un código de conducta empresarial redactado por la dirección. También son importantes el asesoramiento y la evaluación del rendimiento. La evaluación global del rendimiento debería basarse en general en la apreciación de diversos factores determinantes, incluyendo la realización y el mantenimiento de controles internos eficaces.

31.- Las decisiones en materia de contratación y dotación de personal deben asegurar que el candidato posee la preparación y la experiencia adecuadas para realizar los trabajos que se le asignen. Una vez contratado, el personal deberá recibir el adiestramiento metódico y práctico necesario. Los directivos y empleados que posean un conocimiento sólido de los controles internos y estén dispuestos a responsabilizarse de ellos, son indispensables para conseguir una estructura de control eficaz.

d) Objetivos del Control

32.- Los objetivos del control interno deben identificarse o elaborarse para las actividades de cualquier ministerio, dependencia o entidad pública y deben ser apropiados, completos, razonables y estar integrados en los objetivos generales de la institución.

33.- Los objetivos son los efectos positivos que la dirección intenta conseguir o las condiciones adversas o efectos negativos que la dirección trata de evitar. Los objetivos deben ajustarse a las operaciones específicas de cada actividad y, a la vez, ser congruentes con los objetivos generales del control interno, tales como los presentados en el numeral 7. Los objetivos pueden ser establecidos por un ministerio, un departamento central o por la legislación.

34.- Para identificar los objetivos específicos del control, todas las operaciones deben agruparse primero en categorías globales. A continuación, las operaciones de cada categoría global se agrupan en uno o varios conjuntos de actividades regulares y recurrentes (por ejemplo, identificación, clasificación, registro y notificación de información), necesarias para tramitar un asunto o efectuar una transacción particular. Estos grupos deben ser compatibles con la estructura organizacional y la división de las responsabilidades en el seno de la entidad.

35.- Las operaciones de un organismo se suelen dividir en las siguientes grandes categorías:

- Actividades de gestión: abarcan la política general y las funciones de planificación, organización y auditoría.

- Actividades programáticas (operacionales): son las relacionadas con el cometido o los cometidos de la institución.

- Actividades financieras: abarcan las áreas tradicionales del control: presupuestos, flujo de fondos (ingresos y gastos), los activos y pasivos concernientes y la información financiera.

- Actividades administrativas: son las que respaldan las tareas principales de la institución, tales como biblioteca, procesamiento y distribución del correo, imprenta y adquisiciones.

36.- La identificación y el análisis de los grupos de actividades recurrentes son esenciales para definir los objetivos del control. Por ejemplo, las actividades recurrentes relativas a la adquisición de material (una actividad administrativa) incluiría (1) la identificación del material requerido, (2) la selección de un proveedor, (3) la concertación de los pedidos de material, (4) la recepción de la mercancía y (5) el control de calidad. En este caso, uno de los objetivos de control a conseguir podría ser que solo se autoricen aquellos pedidos de material que correspondan a los criterios establecidos por la dirección; otro, que sólo se aceptaran los materiales solicitados.

37.- Es evidente que existe una interacción entre las categorías globales aludidas mas arriba y, por consiguiente, conviene establecer objetivos para controlar esta interacción. Por ejemplo, mientras el ejemplo anterior se considerà como una actividad administrativa, el pago de las facturas es una actividad financiera y el uso del material una actividad programática. Es necesario que estas categorías estén interrelacionadas para que el pago sea debidamente controlado y registrado.

e) Vigilancia de los controles

38.- Los directivos deben vigilar continuamente sus operaciones y adoptar inmediatamente las medidas oportunas ante cualquier evidencia de irregularidad o de actuación contraria a los principios de economía, eficiencia o eficacia

39.- La vigilancia de las operaciones asegura que los controles internos contribuyen a la consecución de los resultados pretendidos. Esta tarea debe incluirse dentro de los métodos y procedimientos seleccionados por la dirección para controlar las operaciones y garantizar que las actividades cumplan los objetivos de la organización. La vigilancia implica también el tratamiento de las evidencias de la auditoría y de las propuestas formuladas por los auditores internos y externos, con objeto de determinar las medidas correctivas necesarias.

Normas Específicas

40.- Las normas específicas son los mecanismos o procedimientos que permiten alcanzar los objetivos del control. Estas normas comprenden las políticas específicas, los procedimientos, los planes de la organización (incluída la división de las tareas) y los dispositivos físicos (tales como cerraduras o alarmas contra incendio), si bien no se limitan exclusivamente a estos aspectos. Los controles deben proporcionar una seguridad razonable de que se logren continuamente los objetivos del control interno. Para ello, deben ser eficaces y estar diseñados de forma que operen como un sistema y no individualmente.

41.- Los controles, para que sean eficaces, deben cumplir con el cometido previsto en la aplicación real. Es posible que los controles diseñados para funcionar en un ambiente manual no sean eficaces en uno automatizado. Por consiguiente, los controles seleccionados deben cumplir el cometido previsto y funcionar siempre que el caso lo requiera. En cüanto a su eficiencia, los controles deben estar diseñados para poder obtener el máximo beneficio con el mínimo esfuerzo. Los controles que se examinen para verificar su eficacia y su eficiencia deben ser los que se utilizan en la práctica y deben ser evaluados periódicamente para asegurar su aplicación constante.

42.- Los controles que se presentan a continuación son los que se utilizan comúnmente en una estructura de control interno ordenada y eficaz. Los métodos y procedimientos específicos que se describen en relación a cada uno de ellos, no pretenden ser exhaustivos sino que deben ser considerados como ejemplos: la documentación, el registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos, autorización y ejecución de las transacciones y hechos, división de las tareas, supervisión y acceso a los recursos y registros y responsabilidad ante los mismos.

a) Documentación

43.- Las estructuras de control interno y todas las transacciones y hechos significativos deben estar claramente documentadas y la documentación debe estar disponible para su verificación.

44.- Una institución debe tener pruebas escritas (1) de su estructura de control interno, incluyendo sus objetivos y procedimientos de control, y (2) de todos los aspectos pertinentes de las transacciones y hechos significativos. Asimismo, la documentación debe estar disponible y ser fácilmente accesible para su verificación al personal apropiado y a los auditores.

45.- La documentación relativa a las estructuras de control interno debe incluir datos sobre la estructura y políticas de una institución, sobre sus categorías operativas, objetivos y procedimientos de control. Esta información debe figurar en documentos tales como la guía de gestión, las políticas administrativas y los manuales de operación y de contabilidad.

46.- La documentación sobre transacciones y hechos significativos debe ser completa y exacta y facilitar el seguimiento de la transacción o hecho (y de la información concerniente) antes, durante y después de su realización.

47.- La documentación de las estructuras de control interno, de las transacciones y de hechos importantes debe tener un propósito claro, ser apropiada para alcanzar los objetivos de la institución y servir a los directivos para controlar sus operaciones y a los fiscalizadores u otras personas para analizar dichas operaciones. Toda documentación que no tenga una meta clara corre el riesgo de diezmar la eficiencia y eficacia de una institución.

b) Registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos

48.- Las transacciones y hechos importantes deben registrarse inmediatamente y debidamente clasificados.

49.- Las transacciones deben registrarse en el mismo momento en que ocurren a fin de que la información siga siendo relevante y útil para los directivos que controlan las operaciones y adoptan las decisiones pertinentes. Ello es válido para todo el proceso o ciclo de vida de una transacción u operación, abarcando (1) el inicio y la autorización, (2) todos los aspectos de la transacción mientras se realiza y (3) su anotación final en los registros sumarios. También conviene actualizar rápidamente toda la documentación con objeto de mantener su validez.

50.- Se requiere, asimismo, una clasificación pertinente de las transacciones y hechos a fin de garantizar que la dirección disponga continuamente de una información fiable. Una clasificación pertinente significa organizar y procesar la información a partir de la cual se elaboran los informes, los planes y los estados financieros.

51.- El registro inmediato y pertinente de la información es un factor esencial para asegurar la oportunidad y fiabilidad de toda la información que la institución maneja en sus operaciones y en la adopción de decisiones.

c) Autorización y ejecución de las transacciones y hechos

52.- Las transacciones y hechos relevantes sólo podrán ser autorizados y ejecutados por aquellas personas que actúen dentro del ámbito de sus competencias.

53.- La dirección es quién decide el canje, la transferencia, la utilización o la asignación de fondos para atender metas específicas en condiciones particulares. La autorización es la principal forma de asegurar que sólo se efectúen transacciones y hechos válidos de conformidad con lo previsto por la dirección. La autorización debe estar documentada y ser comunicada explícitamente a los directivos y a los empleados, incluyendo los términos y condiciones específicos conforme a los cuales se concede una autorización. La conformidad con los términos de una autorización significa que los empleados ejecutan las tareas que les han sido asignadas de acuerdo con las directrices y dentro del ámbito de competencias establecido por la dirección o la legislación.

d) División de las tareas

54.- La tareas y responsabilidades principales ligadas a la autorización, tratamiento, registro y revisión de las transacciones y hechos deben ser asignadas a personas diferentes.

55.- Con el fin de reducir el riesgo de errores, despilfarros o actos ilícitos, o la probabilidad de que no se detecten este tipo de problemas, es preciso evitar que todos los aspectos fundamentales de una transacción u operación se concentren en manos de una sola persona o sección. Las funciones y responsabilidades deben asignarse sistemáticamente a varias personas para asegurar un equilibrio eficaz entre los poderes. Entre las funciones clave figuran la autorización y el registro de las transacciones, la emisión y el recibo de los haberes, los pagos y la revisión o fiscalización de las transacciones. Sin embargo, la colusión puede reducir o eliminar la eficacia de esta técnica de control interno.

56.- Una pequeña organización puede que no tenga suficientes empleados para aplicar esta técnica plenamente. En tal caso, la dirección debe ser consciente del riesgo que ello implica y compensar el defecto con otros controles. La rotación del personal contribuye a que los aspectos centrales de las transacciones o hechos contables no se concentren en una sola persona por un espacio de tiempo prolongado. Debe promoverse e incluso exigirse también el período vacacional anual para ayudar a reducir estos riesgos.

e) Supervisión

57.- Debe existir una supervisión competente para garantizar el logro de los objetivos del control interno.

58.- Los supervisores deben examinar y aprobar cuando proceda el trabajo encomendado a sus subordinados. Asimismo, deben proporcionar al personal las directrices y la capacitación necesarias para minimizar los errores, el despilfarro y los actos ilícitos y asegurar la comprensión y realización de las directrices específicas de la dirección.

59.- La asignación, revisión y aprobación del trabajo del personal exige:

- Indicar claramente las funciones y responsabilidades atribuidas a cada empleado.

- Examinar sistemáticamente el trabajo de cada empleado, en la medida que sea necesaria.

- Aprobar el trabajo en puntos críticos del desarrollo para asegurarse de que avanza según lo previsto.

60.- La asignación, revisión y aprobación del trabajo del personal debe tener como resultado el control apropiado de sus actividades. Ello incluye (1) la observancia de los procedimientos y requisitos aprobados, (2) la constatación y eliminación de los errores, los malentendidos y las prácticas inadecuadas, (3) la reducción de las probabilidades de que ocurran o se repitan actos ilícitos y (4) el examen de la eficiencia y eficacia de las operaciones. La delegación del trabajo de los supervisores no exime a estos de la obligación de rendir cuentas de sus responsabilidades y tareas.

f) Acceso a los recursos y registros y responsabilidad ante los mismos

61.- El acceso a los recursos y registros debe limitarse a las personas autorizadas para ello, quienes están obligadas a rendir cuentas de la, custodia o utilización de los mismos. Para garantizar dicha responsabilidad, se cotejarán periódicamente los recursos con los registros contables y se verificará si coinciden. La frecuencia de estas comparaciones depende de la vulnerabilidad de los activos.

62.- La restricción del acceso a los recursos permite al gobierno reducir el riesgo de una utilización no autorizada o de pérdida y contribuir al cumplimiento de las directrices de la dirección. El grado de limitación depende de la vulnerabilidad de los recursos y del riesgo potencial de pérdida. Ambos deben evaluarse periódicamente. Por ejemplo, el acceso a los documentos sumamente vulnerables y la responsabilidad ante los mismos, tales como cheques en blanco, puede restringirse:

- manteniéndolos en una caja fuerte,

- asignando a cada documento un número de serie,

- encargando su custodia a personas responsables.

63.- Al determinarse la vulnerabilidad de un activo, debe considerarse también su coste, la facilidad de transporte, la canjeabilidad y el supuesto riesgo de pérdida o de utilización indebida.

CAPITULO IV: ESTABLECIMIENTO DE UN MARCO PARA LAS ESTRUCTURAS DE CONTROL INTERNO.

64.- Conviene conferir a una instancia específica la elaboración y promulgación de una definición amplia de la estructura de control interno, de los objetivos a alcanzar y de las normas a seguir en la concepción de tales estructuras. Esta responsabilidad puede otorgarse mediante disposición constitucional u otro decreto legal a una institución central que posea autoridad sobre las diferentes dependencias y entidades públicas.

65.- En algunos países, el parlamento prescribe los objetivos generales que las estructuras de control interno deben cumplir, dejando que sea una institución central la que se ocupe de fijar las normas de control interno. En otros, el parlamento estipula textualmente la realización de controles específicos para ciertas operaciones.

66.- Cualquiera que sea la autoridad que se le atribuya, la Entidad Fiscalizadora Superior juega un papel fundamental en el desarrollo de las estructuras de control interno. El que este papel se desempeñe directa o indirectamente, depende en gran medida del mandato legal de la Entidad Fiscalizadora Superior y de la estructura orgánica de la gestión pública en el país en cuestión. Si la responsabilidad recae en una autoridad que no sea la Entidad Fiscalizadora Superior, es obvio que el organismo competente solicite de la EFS su asesoramiento y sus comentarios.

67.- Cuando la Entidad Fiscalizadora Superior sea responsable de promulgar las normas de control interno, es necesario hacer una clara distinción entre estas normas y los procedimientos específicos de control interno que debe implantar cada institución. La Entidad Fiscalizadora Superior tiene sumo interés en asegurar la existencia de controles internos satisfactorios en el seno de las instituciones que ella fiscaliza. Sin embargo, es importante y necesario preservar la independencia. Por ello, la Entidad Fiscalizadora Superior no debe asumir la responsabilidad para la aplicación de los aspectos específicos de los procedimientos de control interno en ninguna institución fiscalizada. Esta es una tarea propia de la dirección. En cambio, sí sería conveniente, e incluso necesario en algunos países, que la Entidad Fiscalizadora Superior expresara sus comentarios acerca de la eficacia de las estructuras de control existentes e hiciera recomendaciones para mejorarlas. Ello no implicaría una pérdida de la independencia si la responsabilidad para decidir qué medidas de control deben aplicarse sigue incumbiendo a la dirección de la entidad fiscalizada.

68.- Para algunas instituciones de la administración central puede resultar conveniente intervenir hasta cierto grado en el establecimiento de controles internos a seguir por todas las instituciones. En algunos casos, los controles pueden ser muy específicos, por ejemplo, en cuestiones relativas a la recaudación de ingresos, la adjudicación de contratos, las especificaciones para los sistemas informatizados y la gestión de los recursos humanos. En otros sectores, especialmente en relación a los controles administrativos, los controles pueden ser más generales. En cada situación, los controles internos deben permitir al ejecutivo la posibilidad de juzgar y tomar la iniciativa con el fin de mejorar la economía, la eficacia y la eficiencia

69.- La instancia central responsable debe revisar sus normas de control interno y efectuar regularmente las enmiendas necesarias. Las normas de control interno y todas las enmiendas al respecto deben estar plenamente documentadas y ser remitidas sin dilación a todas las instituciones que las apliquen.

70.- Cuando las normas y principios específicos de control interno se estipulan por vía legislativa, la legislación no debe ser excesivamente restrictiva. Debe ofrecer a la dirección la flexibilidad necesaria para modificar los procedimientos a medida que se altere el entorno operacional. De lo contrario puede ocurrir que los controles internos queden desfasados y resulten ineficientes, antes de que pueda enmendarse la legislación. Es preciso revisar y ajustar periódicamente los aspectos particulares de una estructura de control interno para que armonicen con el entorno cambiante de la institución.

CAPITULO V: APLICACION E INSPECCION DE LAS ESTRUCTURAS DE CONTROL INTERNO.

71.- La Entidad Fiscalizadora Superior debe promover y apoyar a la dirección en el establecimiento de controles internos. Para ello puede poner en conocimiento de la dirección las responsabilidades que ellos asumen sobre la aplicación e inspección de los controles internos. Asimismo, la Entidad Fiscalizadora Superior debe fiscalizar estas estructuras y garantizar que los controles son adecuados para alcanzar el resultado deseado.

a) Responsabilidades de la Entidad

72.- Tal y como se mencionó más arriba, el control interno es un instrumento de gestión. La dirección es responsable de la aplicación y vigilancia de los controles internos específicos, necesarios para sus operaciones. Incluso en los países en los que los controles específicos están regulados por la legislación, el directivo sigue teniendo la misma responsabilidad sobre la aplicación e inspección de estos controles. La dirección debe ser consciente de que una estructura rigurosa de control interno es fundamental para controlar la organización, los objetivos, las operaciones y los recursos. Asimismo, deben aceptar esta responsabilidad.

73.- Para diseñar, establecer y mantener una estructura eficaz de control interno es preciso que la dirección entienda los objetivos que habrán de lograrse. La legislación puede proporcionar una definición común del control interno y de los objetivos a conseguir. También puede prescribir las políticas que la dirección debe adoptar para aplicar y vigilar sus estructuras de control interno e informar sobre su idoneidad.

74.- La dirección establece con frecuencia una unidad de auditoría interna como parte integrante de su estructura de control interno. Pese a que el auditor interno puede ser un recurso valioso para la capacitación y el asesoramiento en materia de control interno, éste no debe sustituir a una estructura sólida de control interno.

75.- Las normas de control interno tratadas anteriormente exigen que la dirección supervise continuamente sus operaciones. La calidad de los controles internos puede apreciarse formalmente mediante una evaluación e información periódica de los directivos para asegurar que los controles de los que son responsables siguen siendo apropiados y se efectúan según lo previsto. Estas evaluaciones periódicas de la dirección pueden prescribirse por varios medios. Pueden formar parte de la política de la dirección o bien ser impuestas por vía administrativa por una instancia central de control que ostente por mandato la responsabilidad global sobre la administración pública. Sin embargo, un medio eficaz resulta el promulgar un mandato legislativo por el que se obligue a los directivos a evaluar anualmente sus controles internos y a informar al parlamento sobre (1) la eficacia y eficiencia de los controles internos en la consecución de sus fines y objetivos y (2) sobre sus planes para corregir las deficiencias detectadas.

76.- Incluso en los países en los que los procedimientos específicos de control interno están regulados por la legislación, los directivos tienen la obligación de identificar los controles ineficaces e ineficientes cuyo coste exceda o pudiera exceder los beneficios previstos. Un informe periódico de la dirección al órgano legislativo, además de los informes que deben ser presentados ante la dirección de la institución y ante una organización central, ofrece cierta garantía adicional de que la dirección presta la atención necesaria a los sistemas de control interno para promover la eficacia y la eficiencia de sus operaciones.

77.- Estas evaluaciones deberán realizarse según procedimientos coherentes que ofrezcan un mínimo de aceptación. La dirección debe disponer de planes claros para evaluar periódicamente sus controles internos, informar de los problemas y corregir cualquier deficiencia. Los procedimientos a considerar en este caso deben incluir: (1) división de la organización en sus partes integrantes; (2) identificación de los programas y de las funciones administrativas de cada sector parcial; (3) evaluación del entorno general de control y de su vulnerabilidad frente al despilfarro, la pérdida o los errores en cada programa y actividad; (4) planificación y programación de las evaluaciones del control interno en programas y funciones seleccionados; (5) evaluación y examen de la eficacia de los sistemas de control interno en los programas y funciones seleccionados; (6) identificación y programación de las medidas correctivas procedentes; (7) e información de los resultados de la evaluación general y de las medidas correctivas a adoptar.

78.- La dirección también puede servirse de la auditoría interna para supervisar la eficacia de los controles internos. Los auditores internos, al seguir de cerca las operaciones diarias, suelen estar en mejor posición de evaluar constantemente la idoneidad y la eficacia de los controles internos y el grado de cumplimiento. Los auditores internos están obligados a dar cuenta a la dirección de cualquier deficiencia constatada en los controles internos y de cualquier infracción cometida por los empleados, así como señalar los ámbitos en los que se requieren medidas de mejoramiento. Adicionalmente, deben aplicar procedimientos para el seguimiento de las conclusiones precedentes de la auditoría interna y externa a fin de asegurar que la dirección haya enfocado y resuelto correctamente los problemas apuntados.

79.- Tan pronto como se detecte una deficiencia deben adoptarse las medidas necesarias para corregirla. Este hecho puede implicar a varios niveles de la administración pública al parlamento si fuese necesario una modificación de la ley vigente, a los organismos centrales para la revisión de las normas y procedimientos de control interno y a la dirección de la institución para la revisión de su estructura de control interno.

b) Las Responsabilidades de la Contraloría General

80.- La Entidad Fiscalizadora Superior debe centrar su cometido en la evaluación de los controles internos existentes en las entidades fiscalizadas y determinar si son, en principio, adecuados y, en la práctica, eficaces. En caso de que los controles se revelen como insuficientes, habrá que documentar íntegramente sus deficiencias, sus causas y posibles efectos y comunicarlos sin dilación a la entidad fiscalizada. Al discutir los controles con la dirección, el auditor puede que prefiera usar el término "control de gestión" en lugar de "control interno" para intensificar el hecho de que la noción de control abarca un ámbito mucho mayor que los controles financieros tradicionales. Asimismo, se formularán recomendaciones formales e informales sobre el modo de corregir la situación. Antes de exponer dichas recomendaciones, la Entidad Fiscalizadora Superior debe recabar la opinión de la entidad fiscalizada y asegurarse de que sus recomendaciones son pertinentes y prácticas. En particular, el costo de la aplicación de las medidas de control propuestas debe ser proporcional al riesgo que entraña la situación actual.

81.- En algunos países, la fiscalización de ciertas instituciones públicas corre a cargo de auditores del sector privado. En tales casos, puede que dichos auditores y las asociaciones profesionales a las que pertenecen, proporcionen asesoramiento y recomendaciones sobre los sistemas de control interno que deberían aplicar las entidades fiscalizadas.

82.- Al evaluar los controles internos, los auditores deben considerar los siguientes pasos:

- determinar la importancia y la sensibilidad del contenido del programa para el cual se evaluar los controles;

- evaluar la posibilidad de malversación de fondos, de incumplimiento de los objetivos y de inobservancia de las disposiciones legales y reglamentarias;

- identificar y comprender los controles internos pertinentes;

- determinar el nivel de conocimiento en materia de eficacia del control interno;

- apreciar la idoneidad de la concepción del control;

- determinar mediante examen en la eficacia de los controles, y

- informar de los resultados de la evaluación de los controles internos y discutir las medidas correctivas.

83.- La Contraloría General debe asegurar la existencia de controles internos satisfactorios en todas las fases clave de las operaciones de la entidad fiscalizada. Sin estos controles, la dirección del organismo puede no detectar las irregularidades y los errores graves, dificultando notablemente la labor de la Entidad Fiscalizadora Superior, ya que se requiere un mayor volumen de fiscalización, de personal y de tiempo. Es probable que el tiempo y los demás recursos disponibles no permitan un examen profundo de los proyectos, las operaciones y las transacciones. Si los controles internos son insuficientes y la fiscalización limitada, es probable que existan numerosas deficiencias y que estas pasen inadvertidas a la dirección o a la Entidad Fiscalizadora Superior.

84.- El Organo Contralor tiene sumo interés en velar por la existencia de unidades de auditoría interna exhaustiva, allí donde estas resulten necesarias. Estas unidades fiscalizadoras constituyen un elemento importante del control interno ya que permiten mejorar continuamente las operaciones de la institución. Sin embargo, en algunos países, estás unidades de auditoría interna pueden no disponer de la independencia necesaria, ser insuficientes o incluso inexistentes. En estos casos, la Entidad Fiscalizadora Superior debe ofrecer, siempre que sea posible, asistencia y orientación en el establecimiento y fomento de dichas unidades. Esta asistencia puede traducirse, por ejemplo, en apoyo al personal, realización de conferencias, transferencia de material didáctico y elaboración de metodologías y programas de trabajo.

85.- La Contraloría General también garantizará una buena relación de trabajo entre ella y las unidades de fiscalización interna, que favorezca un intercambio de experiencias y conocimientos entre ambas y que complemente de forma recíproca la labor de cada entidad. Esta buena relación laboral puede conseguirse mediante la inclusión de las observaciones de la auditoría interna y el reconocimiento de sus contribuciones en el informe de fiscalización externa, siempre que ello sea oportuno. La Entidad Fiscalizadora Superior debe desarrollar procedimientos para evaluar el trabajo de las unidades de auditoría interna y determinar su grado de fiabilidad. Una unidad sólida de auditoría interna reduciría la labor de fiscalización efectuada por la Entidad Fiscalizadora Superior y evitaría una duplicación innecesaria del trabajo. La Entidad Fiscalizadora Superior debe asegurar el acceso a los informes de la auditoría interna, a los correspondientes documentos de trabajo y a la información relativa a las resoluciones de la auditoría.

2.- La publicación de estas normas será efectiva a través de una Circular y tendrá el título de "Normas de Control Interno de la Fiscalización de la Contraloría General de la República".

Dejase sin efecto la Resolución Nº 60, de 1º de febrero de 1972, de esta Contraloría General que aprobó los Principios de Control Interno para los servicios funcionalmente descentralizados.

Anótese y comuníquese.

FDO.: **ARTURO AYLWIN AZOCAR**
Contralor General Subrogante

Lo que transcribo a Ud. para su conocimiento.

CRISTIAN JIRON VILLAGRAN
SUBSECRETARIO GENERAL