Contraloría General del Estado
BOLIVIA

Control Interno

CI/10

Guía para la aplicación de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental

INDICE

Versión	Unidad Proponente	Firmas de conformidad	Aprobación del Contralor	Fecha
1	SCCI 31-10-02	31/10/02 31.10.02 31/10/02 31-10-02	RESOLUCIÓN CGR-1/173/2002	31-10-02

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
B O L I V I A

RESOLUCIÓN CGR-1/173/2002
La Paz, 31 de octubre de 2002

CONSIDERANDO:

Que, el artículo 20° de la Ley N° 1178, señala que una de las atribuciones básicas de los Órganos Rectores, es fijar los plazos y condiciones para elaborar las normas secundarias o especializadas y la implantación progresiva de los sistemas.

Que, mediante Resolución CGR-1/070/2000, del 21 de septiembre de 2000, se aprobaron los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental CI/08 segunda versión, en todas sus partes.

Que, el artículo 20°. del Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado con Decreto Supremo N° 23215, establece que la normatividad secundaria de control gubernamental, está compuesta por las normas de aplicación general dictadas por la Contraloría General de la República en desarrollo de las normas básicas emitidas por la misma.

Qué, es necesario contar con un instrumento que permita facilitar la comprensión de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental y contribuir a su efectiva implantación, para promover el acatamiento de las normas legales; proteger sus recursos contra irregularidades, fraudes y errores; asegurar la obtención de información operativa y financiera, útil, confiable y oportuna; promover la eficiencia de sus operaciones y actividades; y lograr el cumplimiento de sus planes, programas y presupuestos en concordancia con las políticas prescritas y con los objetivos y metas propuestas.

POR TANTO:

El Contralor General de la República, en uso de las atribuciones conferidas por Ley.

RESUELVE:

PRIMERO.- Aprobar la Guía para la aplicación de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental, CI/10 primera versión, en todas sus partes.

SEGUNDO.- Las entidades públicas considerarán todas las partes de la "Guía para la aplicación de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental", en la normatividad secundaria que emitirá. Asimismo, entra en vigencia la referida guía a partir del 1° de diciembre de 2002.

Regístrese, comuníquese y archívese.

Lic. Susy Raña Arana
CONTRALOR GENERAL DE LA REPÚBLICA a.i.

SRA/AML

CONTENIDO **Página**

GUÍA PARA LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS, NORMAS GENERALES Y BÁSICAS DE CONTROL INTERNO GUBERNAMENTAL

I INTRODUCCIÓN

1. CONCEPTUALIZACION DEL CONTROL INTERNO

1.1. ¿Qué es el control interno?

1.1.1. Definición aplicable a las entidades del Sector Público Boliviano

"El Control Interno es un proceso compuesto por una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión, integradas a los procesos básicos de la misma e incorporadas a la infraestructura de la organización, bajo la responsabilidad de su consejo de administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por éstos y por todo el personal de la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afectan las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas, así como las iniciativas de calidad establecidas."

El control interno es un proceso que está integrado a las actividades administrativas y operativas de cada organización. Esta característica fundamental de considerar al control interno como un proceso integrado implica que éste no tiene un fin en sí mismo sino que constituye un medio, una metodología sistémica, que procura con un grado de seguridad razonable, el logro de los objetivos institucionales que se pueden agrupar en alguna de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de leyes, reglamentos y políticas.

Bajo esta concepción, se infiere la necesidad de implantar el control interno, más allá de los requerimientos normativos, por la naturaleza del mismo. Dicha naturaleza ha transformado al control interno en un complemento indispensable de los sistemas administrativos y operativos para alcanzar sus objetivos particulares. Por cierto, el control interno no debe ser considerado como una carga burocrática y añadida, sino como un perfeccionamiento del accionar de las entidades a través del aseguramiento de la calidad de sus actividades y operaciones.

Es importante resaltar la participación integral del personal de la entidad en el proceso de control interno, ningún funcionario está exento. Cada entidad debe comprender esta necesidad y generar un compromiso corporativo en este sentido. Adicionalmente, la participación aludida se deriva de las correspondientes responsabilidades que cada funcionario asume frente al control interno. Las responsabilidades son mayores a medida que se asciende en la escala jerárquica, por esta razón, al máximo ejecutivo de la entidad le corresponde la máxima responsabilidad sobre la implantación y funcionamiento del control interno. Como es de conocimiento general, dicha responsabilidad no se delega. No obstante, la delegación de funciones dentro de una administración, es la forma tradicional de responsabilizar a los niveles inferiores sobre los resultados de sus actos.

El control interno por sí mismo no puede garantizar el logro de los objetivos institucionales; no obstante su funcionamiento eficaz coadyuva a alcanzarlos; vale decir, que puede suceder que la entidad no alcance sus objetivos operacionales a pesar de contar con un control interno efectivo. Esto se debe a que existen factores externos que afectan objetivos cuantitativos como la demanda de productos y servicios que están fuera del control de la entidad y son de difícil anticipación o previsión administrativa. Por otra parte, existen situaciones internas que también, imposibilitan aseverar que el control interno proporcione seguridad absoluta sobre el logro de cualquier categoría de objetivos. Entre estas situaciones se encuentran los posibles errores humanos en las decisiones o en la aplicación de los controles, el equilibrio de la relación costo-beneficio que puede dejar algunos riesgos residuales sin controlar. Asimismo, las irregularidades producidas por colusión o confabulación entre funcionarios y el ejercicio indebido del poder pueden eludir los controles internos establecidos.

En cuanto a la eficacia del control interno, se debe manifestar que este proceso continuo puede operar en forma diferente en tiempos diferentes. Esto significa, que la eficacia del control interno, es una condición particular en un momento determinado y se deriva de la calidad de su funcionamiento real comprobada mediante una evaluación específica. Cuando un sistema de control interno alcanza una calidad razonable, puede ser considerado “efectivo”.

Se dice que el control interno es efectivo cuando incluye las defensas necesarias para la protección de los riesgos conocidos o potenciales y, de esta manera, permite el logro de los objetivos institucionales porque actúa en forma inmediata accionando preventiva o detectivamente a través de la información transmitida por los medios de comunicación adecuados. Asimismo, este proceso de control debe tener el suficiente seguimiento para conocer oportunamente las deficiencias de su funcionamiento, detectar nuevos riesgos y procurar la minimización de los riesgos conocidos.

En conclusión, el control interno puede ser juzgado como efectivo si el órgano colegiado (si existiere) y su máximo ejecutivo tienen una seguridad razonable de los siguientes aspectos:

- Se conoce el grado en que los objetivos y metas de las operaciones de la entidad están siendo alcanzados (Objetivos de operación).
- Se elaboran estados financieros confiables a partir de la utilización de información confiable (Objetivos de información financiera).
- Se están respetando las leyes y los reglamentos aplicables (Objetivos de cumplimiento).

1.1.2. Relación de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental emitidas por la CGR con la Ley 1178 y su reglamentación

El artículo 23º de la Ley 1178 faculta a la CGR a emitir las normas básicas de control interno. En ejercicio de esta atribución se han emitido los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental aprobadas por Res.CGR-1/070/2000 del 21/09/2000 con vigencia a partir del 01/01/2001.

El artículo 18º del Reglamento aprobado por D.S. Nº 23215 establece que "Las normas básicas de control gubernamental interno son emitidas por la CGR, forman parte integral del control gubernamental y son normas generales de carácter principista que definen el nivel de calidad mínimo para desarrollar adecuadamente las políticas, los programas, la organización, la administración y el control de las operaciones de las entidades públicas. Dichas normas deben ser tenidas en cuenta por el Órgano Rector de los Sistemas de Administración en el diseño y desarrollo de los mismos y por las entidades públicas en la elaboración de la normatividad secundaria."

De los artículos antes mencionados se deduce que a partir del 01/01/2001 y en virtud del carácter principista aludido, los reglamentos específicos y el Manual de Organización y Funciones; como así también, el Manual de Procesos, que elaboren las entidades públicas con fundamento en las normas básicas de los sistemas de administración, deberán considerar los "Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental" emitidos por la CGR. Del mismo modo, el Ministerio de Hacienda deberá considerar dicha normatividad cuando actualice las normas básicas para el diseño y desarrollo sobre los sistemas de administración que están bajo su competencia.

Particularmente, las entidades públicas deberán "tener en cuenta" las normas de control interno y adaptarlas a sus actividades y estructura organizativa. La consideración de las normas de control por las entidades públicas significa que los procedimientos de control previo y posterior deben ser incorporados en la normatividad secundaria correspondiente a los sistemas de administración. En

este sentido, el artículo 10º del Reglamento aprobado por D.S. 23215, establece lo siguiente: "El sistema de control gubernamental interno está dado por el plan de organización de cada entidad y las técnicas de autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección física, incorporadas en los procedimientos administrativos y operativos para alcanzar los objetivos generales del sistema."

Es necesario comprender que es improcedente la emisión de un reglamento especifico de control debido a que el proceso de control interno previo y posterior está inmerso en los procedimientos administrativos y operativos. En los sistemas administrativos confluyen y se complementan los procesos administrativos, operativos y sus controles respectivos. Con esta concepción de "incorporación" se pretende acabar con la idea de que los controles constituyen una carga adicional a los procesos preestablecidos. Es decir, que los controles internos previos y posteriores deben formar parte de los procesos administrativos y operativos, descartándose la idea de que constituyen un proceso adicional y completamente separado.

Por último, se debe realizar una consideración especial respecto al rol de la unidad de auditoría interna y su relación con los procedimientos administrativos y operativos. Dicha unidad forma parte del control interno posterior y sus actividades están enmarcadas por el art 14º y 15º de la Ley 1178. Este último, a su vez determina que la unidad de auditoría interna deberá formular y ejecutar con total independencia el programa de sus actividades; razón por la cual, no se puede establecer en un reglamento específico lo que esta unidad debe hacer en un proceso administrativo u operativo particular. Su responsabilidad se circunscribe al trabajo realizado por la misma y las operaciones potenciales que evaluará no pueden estar predeterminadas por la administración. No obstante, la unidad de auditoría interna tiene un rol preponderante en el seguimiento del proceso de control interno por sus evaluaciones puntuales que permiten o coadyuvan la calificación de dicho proceso.

La improcedencia de emitir un reglamento específico de control interno es independiente de la obligación normativa de contar con un manual de auditoría interna. Estos manuales son obligatorios y deberán contener principalmente los procedimientos de auditoría que se pueden aplicar en el desarrollo de sus actividades.

Cabe aclarar, que adicionalmente existen diversas relaciones entre la normatividad de control vigente y la Ley 1178 con su reglamentación respectiva, en cuanto a responsables del control y técnicas de control. Obviamente, estas relaciones son plenamente compatibles y serán desarrolladas en los puntos pertinentes de esta guía.

Ahora bien, existen otras relaciones que presentan algunas diferencias conceptuales entre los objetivos generales del Sistema de Control Gubernamental Interno y las normas de control vigentes. Dichos objetivos están establecidos en el artículo 8º del Reglamento aprobado por el D.S. 23215 y son los siguientes:

- Promover el acatamiento de las normas legales
- Proteger sus recursos contra irregularidades, fraudes y errores
- Asegurar la obtención de información operativa y financiera, útil, confiable y oportuna
- Promover la eficiencia de sus operaciones y actividades
- Lograr el cumplimiento de sus planes, programas y presupuestos en concordancia con las políticas prescritas y con los objetivos y metas propuestas.

Una de las diferencias es que de acuerdo con la nueva conceptualización del control interno y su naturaleza, dicho control de ser considerado como un proceso y no como un sistema independiente. De esta manera, las normas de control interno están reforzando la idea de la interrelación del control con los distintos procesos administrativos y operativos. Esta diferencia, que modifica la concepción del control interno, no constituye una cuestión de fondo insalvable debido a que la Ley Nº 1178 en su artículo 13 inciso a), ha determinado explícitamente la incorporación de los controles internos previos y posteriores en el plan de organización, reglamentos, manuales y procedimientos administrativos y operativos de cada entidad, manifestando el espíritu de integración normativa a nivel administrativo, operativo y de control.

Existe otra diferencia conceptual que está relacionada con los objetivos que se procura lograr con el control interno y es la siguiente: si bien los objetivos legales del Sistema de Control Gubernamental Interno, mencionados precedentemente, se los establece como propios del control interno, en los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental, se determina que el proceso de control interno, sólo puede proporcionar un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos, y estos objetivos no son propios del control interno sino que son institucionales. Asimismo, la nueva concepción del control interno dirige su diseño y funcionamiento hacia la minimización o limitación de los riesgos internos y externos que afectan las actividades de la organización; esta particularidad no está considerada en la Ley Nº 1178. No obstante, este enfoque no es incompatible con dicha Ley debido a que sólo establece una guía para hacer más eficiente la aplicación de las actividades de control.

1.1.3. Uniformidad en la conceptualización del control interno a partir del informe COSO

El informe COSO se llama así por las siglas de "*Committee of Sponsoring Organizations"*, este comité fue creado por la Comisión Treadway del Congreso de los EEUU y estaba integrado por las siguientes organizaciones patrocinadoras:

- Institute of Internal Auditors (IIA)
- Institute of Management Acconuntants (IMA)
- Financial Executive Institute (FEI)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- American Accounting Association (AAA)

Estas organizaciones finalmente encomendaron a Coopers & Lybrand la redacción del informe sobre Control Interno que fue emitido en 1992 luego de aproximadamente 5 años de trabajo.

El origen de este informe no fue casual sino que se ha desencadenado por la necesidad de perfeccionar los controles internos de las empresas a fin de evitar actos de corrupción que involucran tanto al sector privado como al sector público. Es decir, se había determinado la necesidad del control interno como medio para disuadir la realización de pagos ilegales (contribuciones políticas y sobornos) realizados por varias de las grandes empresas de EEUU. Si bien, el detonante principal fueron las investigaciones realizadas a partir del caso Watergate (1973-1977), no se debe considerar que la evolución del concepto de control interno es consecuencia exclusivamente de un problema político; sino que dicho problema ha puesto de manifiesto las prácticas corruptas de las empresas y el estado, generando información fraudulenta, e involucrando administrativa y operativamente a la gente. Por esta razón, se ha considerado que el control interno es un proceso realizado por personas, es decir, "lo que hace la gente", más allá de las políticas y los procedimientos formales, constituyéndose en una barrera interna para contener ciertas actividades que están al margen de la Ley.

Por otra parte, en algunos países se había establecido la obligatoriedad legal para cada organización de informar a terceros sobre la eficacia de su sistema de Control Interno. Esta obligatoriedad impulsó aún más la necesidad de uniformar criterios en cuanto a qué es el control interno y cuáles son los parámetros a considerar en su evaluación cualquiera sea el tamaño y tipo de organización.

A través de este informe se ha llegado a una definición consensuada del control interno, debido a que anteriormente, cada una de las diversas organizaciones de profesionales relacionados con cuestiones de control interno, como así también,

los legisladores, tenían una concepción particular del control interno y sus componentes. Este consenso ha sido uno de los principales logros de este informe porque sería muy difícil encarar proyectos de mejoramiento de controles en cualquier organización cuando no hay una definición coherente y compartida referida al control interno de las organizaciones privadas y públicas. La falta de uniformidad conceptual también afectaba directamente a la evaluación del control interno debido a que cada perspectiva de control tenía un método de evaluación particular, con el agravante que no existía uniformidad de criterio de cuáles eran los parámetros utilizables para calificar como eficaz al control interno. A partir del informe COSO se ha unificado el concepto y también la metodología de evaluación.

El informe COSO ha sido uno de los antecedentes que fueron considerados para la elaboración de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental. Dicho informe constituye una herramienta válida para la evaluación del control interno de cualquier organización, con las adaptaciones pertinentes, que permite el perfeccionamiento del diseño y la calificación de su funcionamiento. Las adaptaciones son necesarias debido a que, en principio, este informe fue concebido para empresas privadas grandes, aunque en la versión definitiva se han incluido diversos comentarios para extender la aplicabilidad de los componentes a empresas privadas medianas y pequeñas.

Respecto del sector público, la conceptualización del modelo de control interno es adaptable con mayor o menor dificultad dependiendo de la cultura de las organizaciones. Esta cultura organizacional particular en cada entidad del sector público, generalmente reacia a los cambios profundos, constituye una barrera para la implantación rápida de un control interno eficaz, y está condicionada fundamentalmente, por la voluntad política hacia el mejoramiento y la generación de un ambiente de control adecuado. Adicionalmente, la cultura organizacional está influenciada negativamente por la alta rotación del personal, la falta de capacitación adecuada, la inadecuada competencia profesional, la falta de actualización o inadecuación de medios informáticos y la ineficiencia operativa existente que es reconocida internamente cuando surge como resultado de evaluaciones externas.

Por otra parte, la excesiva centralización en la toma de decisiones, sobre todo en las entidades de la administración central, dificulta el desarrollo oportuno de innovaciones para mejorar los procesos administrativos y operativos. Ambos factores: la cultura organizacional y la centralización decisoria son los que marcan la brecha entre las empresas privadas y las entidades públicas. Afortunadamente, la cultura organizacional tiene mayor impacto en el entorno del control que es la base de todo el modelo, y puede ser mejorada; por lo tanto, los obstáculos no impiden que el modelo sea teórica y prácticamente aplicable

con tiempos de implantación y niveles de éxito necesariamente variables de acuerdo a las circunstancias que se presenten en cada entidad.

1.1.4. Importancia relativa de los componentes del control interno

Tradicionalmente se interpretaba que lo más importante en un sistema de control interno eran las acciones o los controles formalmente diseñados y su funcionamiento. En la actualidad, la representación gráfica piramidal del control interno clarifica la noción de que no todos los componentes tienen la misma importancia. Así es que en la base de la pirámide se representa al ambiente de control y constituye el cimiento de toda la estructura. La evaluación de riesgos se desarrolla sobre dichos cimientos, es el segundo componente más significativo porque marca la dirección de los controles. El seguimiento es menos relevante en cuanto al proceso aunque es fundamental para el aseguramiento de la calidad y la calificación del control interno. La información y comunicación están sobre los laterales manteniendo unido a todo el proceso, sin este componente no existiría una interrelación fluida en el proceso de control interno.

De lo anterior se deduce que las actividades de control son acciones complementarias del proceso sin constituirse en los pilares del mismo. El informe COSO no lo dice abiertamente, pero las actividades de control constituidas por controles formales (segregación de funciones, inspecciones, autorizaciones, etc) que son el objeto de muchos exámenes de auditoría, no representan cabalmente la inclinación hacia los controles por parte de cada entidad. En cambio, existen otros factores, vinculados con la "forma de trabajar", si se quiere informales y hasta subjetivos, a los cuales se les ha dado poca importancia en las evaluaciones tradicionales, entre ellos se encuentran los siguientes: integridad, valores éticos, competencia, entendimiento gerencial de los riesgos que administran, como así también, de los riesgos residuales y la capacidad de la organización de manejar los cambios.

Gran parte de los factores mencionados precedentemente forman parte del **ambiente de control** que da el tono de una organización, influenciando la conciencia de control, es decir, el autocontrol de sus funcionarios. Es el fundamento de todos los demás componentes del control interno, proporcionándole disciplina y estructura. El corazón de cualquier organización es su gente (sus atributos individuales, integridad, valores éticos y competencia) y el ambiente en el cual trabajan. Son el motor que conduce la entidad y el cimiento sobre el cual descansa el resto de la estructura administrativa, operativa y de control.

Cabe aclarar que la existencia de un ambiente o entorno de control efectivo es una condición necesaria pero no suficiente para calificar al proceso de control

interno como eficaz. Lo anterior implica que el control de interno de una entidad no puede ser eficaz si su ambiente de control no es efectivo. La sinergia que existe entre los componentes del proceso no puede compensar la inadecuación del ambiente de control con los otros componentes.

La **evaluación de riesgos** implica la identificación de los riesgos actuales y potenciales que puedan ocasionar impedimentos en la consecución de los objetivos. Para lo anterior, es indispensable primeramente el establecimiento de objetivos globales de la Organización y específicos relacionados con las actividades más relevantes, obteniendo con ello una base sobre la cual sean identificados y analizados los factores de riesgo que amenazan el logro de tales objetivos. Dicha evaluación se complementa con la administración o gestión de riesgos cuyo seguimiento está a cargo de las actividades de control. La evaluación, debe ser una responsabilidad ineludible para todos los niveles que están involucrados en el logro de objetivos.

Las **actividades de control** surgen por la necesidad de minimizar los riesgos y están bajo la responsabilidad de todos los integrantes de la organización de acuerdo con su participación administrativa u operativa. Toda actividad u operación significativa o crítica para un objetivo institucional debe estar bajo control, es decir, que se deben realizar las actividades identificadas por la gerencia para reducir los riesgos que afectan el logro de los objetivos. Estas actividades de control deben estar formalmente establecidas y se agrupan en dos grandes categorías: Controles Generales y Controles Directos (Independientes, Gerenciales y de Procesamiento)

La **información y comunicación** es el componente que permite a las personas conocer sus funciones, asumir la responsabilidad por la ejecución de sus actos, y dirigir, ejecutar y controlar las operaciones desarrolladas en cumplimiento de dichas funciones. La información debe reunir las características de integridad, oportunidad, certeza y claridad. Asimismo, de nada sirve información adecuada sin canales de comunicación que la transmitan a las personas correspondientes y permitan la retroalimentación necesaria para conocer si se ha generado el comportamiento deseado.

El **monitoreo o seguimiento** es el componente que permite conocer el nivel de funcionamiento del control interno y hacer las modificaciones que resulten necesarias. Este monitoreo reafirma la dinámica del proceso de control interno debido a que los demás componentes deberán reaccionar o cambiar oportunamente para acondicionarse a las nuevas situaciones. El proceso de control puede estar diseñado apropiadamente y estar funcionando en tal sentido pero, sin el monitoreo o seguimiento, no es posible conocer el grado de efectividad; tampoco se podrá determinar si se necesita realizar algún ajuste en los demás componentes previamente comentados. Este monitoreo tiene diversos

ejecutores tanto internos como externos aunque las responsabilidades por el control interno sólo recaen en los funcionarios de la entidad.

A pesar de que los cinco componentes deben estar adecuadamente diseñados y funcionando eficazmente, no se puede pretender que cada uno de ellos deba funcionar idénticamente o al mismo nivel, en entidades diferentes. Lo importante es que los cinco componentes estén presentes y trabajen en forma sinérgica en un sistema integrado, esto quiere decir, que la efectividad del control interno se mide de acuerdo con el funcionamiento del conjunto de los componentes para una o varias categorías de objetivos institucionales. Obviamente, las sumas de las efectividades parciales hacen a la efectividad total del sistema. No obstante, es importante afirmar que sin un ambiente de control efectivo no puede existir un control interno eficaz y; por lo tanto, no existe una seguridad razonable del logro de los objetivos institucionales.

II GENERALIDADES

1. NECESIDAD DEL CONTROL INTERNO

1.1. ¿Para qué se necesita el control interno?

1.1.1. Expectativas y beneficios de su implantación y funcionamiento eficaz

Normalmente, existe en algunos administradores la fantasía o falsa expectativa de que el control interno solucionará todos los problemas de la entidad. En realidad, el control interno eficaz perfecciona los procesos, de manera tal, que las posibilidades de error o irregularidades sean mínimas, pero no es infalible y no podrá garantizar con certeza la eficacia operacional. En este sentido, cabe aclarar que la eficacia del funcionamiento se relaciona con el nivel de adecuación del conjunto de los componentes del control interno de una entidad que proporciona *una garantía razonable* del logro de sus objetivos. Dicha eficacia constituye una opinión vertida en función de una evaluación particular del proceso de control interno en un momento dado.

La eficacia del funcionamiento representa un beneficio no sólo para la entidad, sino también, para la comunidad porque implica que dicha entidad presenta controles internos apropiados que favorecen al cumplimiento de sus objetivos y de los fines sociales previstos en el momento de su creación. Un mayor efecto motivador se podría conseguir si el beneficio de la entidad podría ser traducido en una mejora en la calidad de vida en los puestos de trabajo. Este beneficio es posible en el sector privado y se traduce en recompensas salariales y adecuaciones de los medios y ambientes de trabajo, pero en el sector público no es frecuente y está sujeto a restricciones presupuestarias; no obstante, los funcionarios públicos obtienen un mayor bienestar por medio de las mejoras en los bienes y servicios que logran las entidades en las que desarrollan sus funciones.

En Bolivia, a partir de la Ley Nº 1178, se han instaurado los conceptos de la administración moderna con énfasis en el autocontrol o control interno bajo la responsabilidad de cada entidad prohibiendo la ejecución de controles previos por parte de entidades, unidades u áreas ajenas a las operaciones. Adicionalmente, y dentro del marco establecido por la Ley anteriormente mencionada, la CGR ha emitido los “Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental”, estableciendo la base conceptual para la implantación del proceso de control en el sector público. Dicha base conceptual unifica y consolida al control como una función fundamental incorporada e inseparable de la administración que coadyuva a la gestión de las entidades procurando su perfeccionamiento y mejora continua.

De lo anterior se deduce que si bien las condiciones legales y normativas han sido establecidas, el pragmatismo de dichas disposiciones debe superar diversas barreras que pueden impedir el logro de un control interno eficaz. Estos impedimentos implican una necesidad de voluntad, profesionalismo y ética en el desarrollo de las funciones que se puede obtener procurando un cambio cultural dentro de las entidades públicas. Entre los requisitos básicos que se deben cumplir adecuadamente para conseguir un funcionamiento eficaz del control interno, se encuentran las siguientes:

- La necesidad, disposición y voluntad política y operativa manifiesta hacia el control y su ambiente adecuado; como así también, la autoridad y capacidad para practicarlo.
- El entendimiento común de los objetivos perseguidos y de los resultados esperados.
- La incorporación de funcionarios íntegros seleccionados por su adecuada capacidad para el ejercicio de una función determinada.
- El establecimiento de políticas que orienten las operaciones, incluyendo las relacionadas con el control interno, la información gerencial y la auditoría interna.
- La identificación de objetivos claros y cuantificados a ser logrados por cada unidad de la entidad y las funciones y actividades a ser efectuadas para lograrlos.
- El desarrollo de normas de rendimiento factibles a ser cumplidas y preparadas en términos que faciliten la comparación entre gestiones.
- La realización de revisiones continuas por los niveles superiores, del flujo de operaciones y rendimiento efectivo, por medio de la observación directa e informes internos (retroalimentación), seguidas por decisiones dirigidas a tomar medidas en cuanto a los cambios propuestos de propósito, alcance y procedimiento.
- La existencia de exámenes profesionales e independientes periódicos de los objetivos de la entidad, de los logros, de la presentación razonable de su situación financiera y los resultados de sus operaciones, de la pertinencia del actual plan de operaciones en lo relativo a su ejecución y rendimiento, así como las recomendaciones para mejoras, modificaciones, reducciones y posibles eliminaciones.

1.1.2. Perjuicios generados por un control interno ineficaz

La ausencia o ineficacia del control interno en las áreas administrativas y operativas es signo de una administración débil e inadecuada y presenta un campo propicio para el acontecimiento de actos fraudulentos. Estos actos se producirán si existe una inconsistencia y fragilidad en el sistema de valores éticos y en la integridad tanto individual como colectiva. En otras palabras, los fraudes se generan como consecuencia de la falta de ética de las personas,

independientemente de las posibles deficiencias que existan en el control interno. No obstante, el control interno es importante porque actúa como un elemento disuasorio de los actos deshonestos. En este punto, corresponde aclarar que se entiende genéricamente por fraude a las acciones deshonestas e intencionadas como engaños, abusos de confianza o actos contrarios a la verdad que ejecutan los funcionarios de una entidad con el claro objetivo de lograr un beneficio propio directo o a través de terceros y que pueden configurar un delito penal.

Adicionalmente, se debe considerar que un control interno ineficaz permite que se vulnere el concepto de "accountability" o respondabilidad que implica la obligación legal y ética de los funcionarios públicos de generar información útil, oportuna y confiable sobre los resultados obtenidos y la utilización del dinero y otros recursos que le fueron confiados para emplearlos en beneficio de la comunidad y no en provecho propio. Dicha falta de transparencia en las transacciones y en los registros hace posible que los actos ilícitos sean ocultados más fácilmente. En aquellas entidades donde existen retrasos en el manejo de datos e información se crea un campo propicio para los fraudes.

Los fraudes constituyen irregularidades o errores intencionales que pueden ser difíciles de prevenir o detectar y probar pero que de presentarse podrían indudablemente causar daño o perjuicio económico. Estos hechos habitualmente adquieren alguna de las siguientes figuras (no es intención de este texto tipificarlas jurídicamente):

- Apropiación indebida de fondos y bienes de la entidad.
- Falsificación de documentos y de la información financiera.
- Demoras en la rendición de fondos solicitados para compras o gastos institucionales.
- Malversación de fondos.
- Pagos indebidos o conducta antieconómica.
- Aceptación de sobornos para hacer o dejar de hacer un acto relativo a sus funciones o contrario a los deberes de su cargo.
- Negligencia en la ejecución de funciones, rendimiento inferior al normal, destrozo intencionado de bienes de la entidad.
- Uso de activos fijos en beneficio propio.
- Ocupaciones complementarias sin consentimiento o la realización de labores ajenas a sus funciones en horario de trabajo.
- Aprovechamiento de privilegios en función del cargo.
- Uso de información privilegiada o confidencial para obtener beneficio propio.
- Uso indebido de influencias para obtener ventajas o beneficios.
- Nepotismo.

Los principales perjuicios que producen las acciones fraudulentas en las entidades públicas son:

- Aumento de gastos operativos.
- Pérdida de recursos.
- Deterioro de la imagen de la entidad en la sociedad.
- Reducción del acatamiento de las políticas, métodos, sistemas, normas y procedimientos con incidencia en el cumplimiento de objetivos.
- Desgaste de la imagen que tienen algunos funcionarios y pérdida de autoridad ante el resto del personal.
- Reducción en la motivación del personal.
- Deterioro en la calidad de los productos o servicios.

Para todas las acciones fraudulentas mencionadas precedentemente pueden existir actividades de control destinadas a prevenir o detectar la comisión de actos indebidos siempre y cuando no exista confabulación ni estén comprometidos los niveles superiores y el control diseñado funcione adecuadamente.

Se debe considerar que el control interno si funciona eficazmente actúa como elemento disuasorio, aunque esta última característica puede depender más del pleno conocimiento de su existencia por parte de los funcionarios que de la calidad de los controles implantados. En este sentido, el control interno es más útil por lo que evita que por lo que descubre.

Para minimizar la ocurrencia de hechos fraudulentos las entidades públicas deben fortalecer el control interno manteniendo un entorno corporativo o ambiente de control adecuado que genere una cultura organizacional enmarcada en la integridad y los valores éticos. Un entorno de gran laxitud o poco ético, sin marco legal regulatorio y sin sanciones previstas por conductas inadecuadas fomenta el riesgo de manipulación fraudulenta. Para evitar estos riesgos se debe asegurar un clima adecuado de conducta y acatamiento a las disposiciones legales y normativas vigentes, empezando por la dirección que debe aportar su voluntad política y acción consecuente con la prevención y detección, y continuando con los niveles inferiores de la entidad que deben seguir el ejemplo de la dirección y cumplir sus funciones con diligencia y honestidad.

1.1.3. Modificaciones de paradigmas en función al nuevo enfoque del Control Interno

a) Paradigma anterior: “La responsabilidad del control estaba en manos sólo de los profesionales especializados” como los auditores internos.

Paradigma actual: "Todos los funcionarios tienen alguna responsabilidad explícita o implícita respecto al proceso de control interno". Hoy en día, los funcionarios que participan de los procesos administrativos y operativos deben asumir que el control interno forma parte inseparable de las actividades, es desarrollado por todos y cada uno de los participantes según su nivel jerárquico y que les ayuda a conseguir los logros propuestos.

b) Paradigma anterior: "Eran más importantes los controles que los riesgos". Es decir, las evaluaciones se dirigían hacia la existencia, el diseño y funcionamiento de los controles que eran identificados y probados para verificar su funcionamiento sin analizar previamente los riesgos relacionados con las operaciones.

   Paradigma actual: Se ha cambiado considerablemente el enfoque utilizado para la implantación y evaluación del proceso de control interno debido a que "resulta más efectivo centralizarse en los riesgos" de las operaciones y de la entidad a efecto de minimizar la posibilidad de implantar o relevar controles sobre aspectos que no ofrecen riesgo significativo, evitando la dilapidación de esfuerzos y recursos e interpretando cabalmente la relación costo-beneficio.

c) Paradigma anterior: El control interno era concebido "como un sistema individual a cargo de terceras personas ajenas a la operación y añadido al resto de los sistemas administrativos y operativos". Se consideraba al control como una carga adicional que debía soportar cada responsable operativo y que absorbía parte del tiempo que debería dedicarle a la gestión propiamente dicha.

   Paradigma actual: Se considera que el control interno constituye "un proceso incorporado a los sistemas administrativos y operativos" y que no puede existir si no existen objetivos, metas, normas o criterios. Es decir, que se deben conocer los resultados deseados para poder definir las medidas necesarias para alcanzarlos y evaluar el grado de su logro. Por esta razón, el concepto de control interno está íntimamente vinculado con la aplicación de "administración por objetivos" para dar énfasis a los resultados concretos. Dicho proceso es llevado a cabo por el personal al mismo tiempo que realiza sus actividades. Es decir, que este proceso de control está formando parte de los sistemas, funciones o actividades que son desarrollados por el personal; razón por la cual, no se puede seguir considerando al control como una función separada o añadida a la operatoria normal.

d) Paradigma anterior: Se consideraba al control como un "mal necesario" que debía soportarse y que estaba impuesto por requerimientos externos para

satisfacer necesidades formales de terceros no comprometidos con la gestión de la entidad.

Paradigma actual: Se lo considera como "una ayuda" que se materializa por medio de la implantación de metodologías proactivas (por ej: autoevaluaciones periódicas) hacia el control que involucran al personal operativo generando motivación y compromiso e incrementando las posibilidades de alcanzar los objetivos establecidos. Si bien es posible que una entidad alcance algunos de sus objetivos a pesar de la inexistencia o el nivel de adecuación del control interno, éste ayudará y ampliará de manera significativa la posibilidad de éxito en el logro pretendido a través de la minimización de los riesgos involucrados.

e) Paradigma anterior: Se consideraba al control interno como aquellos "mecanismos o prácticas destinados a prevenir o identificar actividades no autorizadas".

Paradigma actual: El control interno comprende la idea de lograr que las cosas se hagan, de esta manera, el concepto de control se ha extendido y generalizado implicando "cualquier esfuerzo que se realice para aumentar las posibilidades de que se logren los objetivos de la entidad". Dicha generalización pretende que el control interno genere un comportamiento homogéneo y armónico orientado hacia la calidad procurando conformar una "cultura de control".

Para alcanzar y mantener una real "cultura de control" será necesario:

- Concebir y mantener políticas institucionales en donde el objetivo principal sea el respeto por el recurso humano, basados en programas claros y realizables para que los funcionarios se desarrollen dentro de la entidad y, por consiguiente, tengan una alta estima por ésta.

- Diseñar mecanismos que permitan recabar las sugerencias que los empleados puedan tener sobre las operaciones, basados en su experiencia operativa en la Entidad. De esta manera, los empleados logran un mayor compromiso con sus actividades y se convierten en vigilantes de su cabal funcionamiento.

- Suministrar entrenamiento y capacitación permanente a los funcionarios para que entiendan y se familiaricen con los procedimientos vigentes. Adicionalmente, se debe estimular su participación de manera tal, que puedan presentar sugerencias y puntos de vista en talleres, círculos de calidad y workshops (grupos de trabajo) organizados para tratar asuntos particulares de las operaciones,

los riesgos y sus controles. Estas formas de fomentar la participación permiten adicionalmente la obtención de un buen nivel de compromiso y asimismo, la generación de soluciones creativas.

- Diseñar criterios transparentes, objetivos y mensurables para la evaluación del desempeño del personal. Estos criterios deben ser difundidos adecuadamente pretendiendo lograr eficiencia y eficacia en sus tareas sobre una base concertada, razonable y dentro de un marco de competencia leal, en donde primen y se premien las realizaciones que superan lo esperado.

- Suministrar dirección y supervisión apropiada por medio de un estilo de liderazgo que fomente el trabajo en equipo con altos estándares de calidad y ética, en donde el papel del responsable del área cobre su más alta realización cuando logra resultados o metas a nombre de todo un grupo de empleados y no individualmente.

1.2. ¿Quiénes participan en el control interno?

1.2.1. Roles y responsabilidades implícitas y explícitas

El funcionario que es responsable por el logro de los objetivos de la entidad también debe ser responsable por la eficacia del control interno que procura la consecución de los mismos. De ahí que el máximo ejecutivo de la entidad sea el responsable por el establecimiento y el mantenimiento del control interno, que por otra parte, esta responsabilidad constituye una obligación legal de acuerdo con lo establecido en el artículo 22º del "Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República", aprobado por el DS Nº 23215.

El control interno lo llevan a cabo el máximo ejecutivo de la entidad, los directores, la gerencia y los demás miembros de la entidad. Son las personas quienes establecen los objetivos de la entidad e implantan los mecanismos de control; por lo tanto, todos los funcionarios tienen alguna responsabilidad explícita o implícita frente al control interno independientemente de su jerarquía funcional.

Las responsabilidades explícitas son las que están formalmente establecidas en las disposiciones legales, normas, reglamentos, manuales internos y en la descripción de los puestos de trabajo. Cada responsable debe tener la autoridad necesaria para ejercer sus funciones, pero también la responsabilidad en lo referente al sistema de control interno de su área. Por otra parte, existen otras responsabilidades no establecidas formalmente pero inherentes al autocontrol pretendido del comportamiento funcionario. En este sentido, todo el personal

debería poner en conocimiento de los niveles superiores cualquier problema operativo, actos ilegales e incumplimientos del código de conducta o de las políticas establecidas por la entidad.

De acuerdo con lo manifestado en párrafos anteriores, todos los funcionarios participan en mayor o menor medida en el proceso de control interno y tienen algún grado de responsabilidad; no obstante, los externos o terceros vinculados con la entidad también pueden ayudar a que la entidad logre sus objetivos mediante el suministro de información útil para el mejoramiento del control interno. Dicho suministro no implica que los externos formen parte del proceso o que tengan algún nivel de responsabilidad sobre el mismo. Los terceros o externos incluyen, entre otros, a los auditores de las firmas privadas de auditoría, de los entes tutores y de la Contraloría General de la República que contribuyen al logro de los objetivos de la entidad con sus informes, recomendaciones y asesoramiento.

Internamente las responsabilidades sobre el control corresponden a las siguientes funciones y funcionarios:

a) El máximo ejecutivo de la entidad

Es el máximo responsable del control interno. Dicha responsabilidad incluye el aseguramiento de un entorno de control positivo.

b) Los Concejos Municipales, Prefecturales y Universitarios

- *Gobiernos Municipales*

La máxima autoridad es el Consejo Municipal que está constituido en forma colegiada y configura un órgano representativo, deliberante, normativo y fiscalizador del Gobierno Municipal. No obstante, la máxima autoridad ejecutiva es el Alcalde Municipal.

El Consejo tiene participación activa en el control interno debido a que tiene atribuciones para fiscalizar las labores del Alcalde Municipal y revisar, aprobar o rechazar el informe de ejecución del Programa de Operaciones Anual, los estados financieros, ejecución presupuestaria y la memoria correspondiente a cada gestión anual, presentados por el Alcalde Municipal; como así también, para aprobar diversos instrumentos de gestión entre los que se encuentran los manuales de organización y funciones y de procesos elaborados por el dicho Alcalde.

- *Gobiernos Prefecturales*

  El titular del Poder Ejecutivo en el Gobierno Departamental es el Prefecto que es designado por el Presidente de la República.
  El Concejo Departamental, dentro del ámbito de sus atribuciones señaladas en la Ley Nº 1654, es un órgano colegiado de consulta, control y fiscalización de los actos administrativos del Prefecto. Dicho Concejo tiene responsabilidades sobre el control interno debido a que tiene atribuciones para aprobar el reglamento de funcionamiento y procedimientos internos; así también para aprobar, controlar y evaluar la ejecución de los planes, programas y proyectos para el desarrollo departamental presentados por el Prefecto, en el marco del Plan General de Desarrollo Económico y Social de la República.

- *Universidades*

  El Rector es la máxima autoridad académica, ejecutiva, representativa y administrativa de la Universidad.

  El Consejo Universitario es el máximo órgano de gobierno de las universidades y tiene atribuciones para considerar y aprobar los reglamentos que propongan el Consejo Académico, las instancias administrativo-financieras y las unidades académicas. Por otra parte, las Comisiones que integran el Consejo Universitario también tienen atribuciones específicas para fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones y decisiones universitarias en las diferentes instancias de la administración universitaria.

El Concejo Municipal y los Consejos Prefecturales y Universitarios constituyen los máximos órganos de gobierno, fiscalización y consulta de esas entidades aunque las máximas autoridades ejecutivas son los Alcaldes, Prefectos y Rectores. Debido a la naturaleza de sus atribuciones, dichos órganos colegiados son partícipes del proceso de control interno; no obstante, las máximas autoridades ejecutivas son los responsables de establecer y mantener un adecuado sistema de control interno.

c) Los ejecutivos de cada unidad funcional

Son responsables del control interno relacionado con los objetivos de sus unidades; por ejemplo, el ejecutivo financiero deberá, entre otras cosas, apoyar la prevención y detección de informes financieros fraudulentos.

d) La auditoría interna

Es responsable de informar oportunamente al máximo ejecutivo de la entidad sobre la ineficacia y deficiencias del control interno emitiendo las recomendaciones que se consideran apropiadas para su perfeccionamiento.

e) El personal de la entidad

Es responsable de ejecutar las actividades asignadas aplicando los controles establecidos en la normativa correspondiente. También son responsables de comunicar cualquier problema que se presente en las operaciones, incumplimiento de normas o posibles faltas al código de conducta y otras violaciones.

Externamente se encuentran las siguientes partes colaboradoras del control interno:

a) Auditores Independientes

Proporcionan al máximo ejecutivo de la entidad un punto de vista objetivo e independiente, que contribuye al cumplimiento del logro de los objetivos de la información financiera, entre otros.

b) Autoridades (Ejecutivas / Legislativas)

Participan mediante el establecimiento de requerimientos de control interno.

c) Deudores, proveedores, bancos

Proporcionando información íntegra y oportuna cuando se solicitan confirmaciones de operaciones y sus saldos respectivos.

1.2.2. Influencia de la rotación funcionaria

La alta rotación funcionaria debe interpretarse en este punto no como una movilidad interna en cuanto a promoción, rotación o transferencia del personal entre distintas unidades operativas de una entidad, sino como antónimo de la estabilidad en el empleo, que, además, constituye un derecho de los servidores públicos inspirado en los principios de reconocimiento al mérito, evaluación del desempeño, capacidad e igualdad de oportunidades, sin discriminación de ninguna naturaleza. Es decir, que en este punto se considera a las rotaciones como un cambio indiscriminado generado por las propias entidades y evidenciado por retiros e ingresos sucesivos del personal.

La estabilidad no debe entenderse como una permanencia indeclinable sino que implica el mantenimiento y preservación del funcionario que cumple con sus responsabilidades y evidencia un desempeño eficaz y eficiente según el resultado de las evaluaciones periódicas que se realicen. No obstante, es importante considerar que la administración de personal constituye un sistema cuya entrada está representada por la incorporación de los funcionarios y es en esta etapa donde se debe implantar un adecuado control de calidad a efectos de realizar una elección que cumpla con los requerimientos funcionales. Cumplida dicha etapa, el sistema comprende el desarrollo del personal que debe ser la consecuencia de un proceso que integre entrenamiento, capacitación y motivación por parte de la entidad, junto con la necesaria predisposición, compromiso y dedicación al trabajo a cargo de los funcionarios dependientes. Por último, la actividad de los funcionarios termina con el retiro por diversos motivos establecidos legalmente pero no deberían ser consecuencia de cambios de políticos o de autoridades.

Una vez logrado un ambiente de control adecuado, los cambios del personal pueden afectar negativamente tanto a la cultura organizacional como a dicho ambiente debido a que ambos están directamente relacionados con los recursos humanos.

Los perjuicios de los cambios arbitrarios o indiscriminados no se circunscriben únicamente a las pérdidas por el desaprovechamiento de los tiempos dedicados al entrenamiento y la formación de los dependientes, sino también, a la desmotivación del resto del personal y la incertidumbre respecto de la adaptación de los nuevos funcionarios a la cultura organizacional de la entidad; razón por la cual, se considera como una medida de sana administración, la preservación del personal con adecuados niveles de comportamiento ético, desempeño y compromiso que permitan la maduración de los procesos administrativos y operativos y el perfeccionamiento constante de los controles respecto del cumplimiento de los objetivos.

2. DISEÑO DEL CONTROL INTERNO

2.1. ¿Cuáles son los condicionantes del diseño del control interno?

2.1.1. Influencia del tamaño de la entidad en el diseño del control interno

El tamaño de las entidades no es una cuestión que condicione la formalización del diseño del control interno en el sector público debido a que todas las entidades públicas sean pequeñas, medianas o grandes deberán implantar los sistemas de administración y control de acuerdo con las normas básicas respectivas en el marco de la Ley Nº 1178. No obstante, puede resultar menos complicado el diseño de los controles en las entidades con una estructura organizativa reducida.

Independientemente del tamaño organizacional, la implantación de los cinco componentes del control interno debe estar evidenciada adecuadamente a efectos de poder justificar su diseño. La formalización del diseño genera ventajas concernientes en permitir la realización de evaluaciones sobre bases objetivas y, además, facilita la comprensión y el proceso de inducción hacia los controles del personal nuevo.

Si bien la formalización de los conceptos inherentes al ambiente de control no garantiza un mayor o mejor comportamiento ético, se considera necesaria la instrumentación formal de dichos conceptos; por ej: el código de ética, como un primer paso procurador de una conciencia funcionaria acorde con ciertos valores mínimos pretendidos.

De todas maneras, en las entidades pequeñas es más fácil que los niveles jerárquicos puedan predicar las políticas de la entidad y el comportamiento que se considera aceptable. Dicha predica es posible gracias al mayor contacto con los niveles operativos y la misma debe desarrollarse no sólo en forma verbal sino también con el ejemplo. Asimismo, el proceso de evaluación de riesgos puede realizarse con una mayor participación e involucramiento debido al reducido número de funcionarios y, por otra parte, los objetivos de la entidad pueden ser más rápidamente difundidos y comprendidos generando el compromiso necesario para alcanzar los logros previstos en cada gestión. Otra de las ventajas que tienen las entidades pequeñas es la agilización de la implantación de planes de acción para la gestión de riesgos considerando que, normalmente, menos estructura debe implicar menos problemas y menos riesgos.

Una limitación que se puede presentar en las entidades pequeñas es la imposibilidad de implantar una segregación adecuada de funciones por el aglutinamiento de tareas en pocos funcionarios. No obstante, este problema

aparente se soluciona con la implantación de controles clave que resulten eficaces y con el perfeccionamiento de la supervisión continua de los niveles con mayores responsabilidades.

Otra de las limitaciones posibles en las entidades pequeñas se refiere a la inexistencia de una unidad de auditoría interna que pueda realizar evaluaciones puntuales y recomendar oportunamente para el perfeccionamiento de los controles internos. Adicionalmente, tanto las entidades pequeñas como las medianas y grandes pueden contar con reducciones presupuestarias que impiden la contratación de consultoras para la realización de auditorías externas. Estos aspectos negativos también deben ser compensados con actividades eficaces de supervisión continua.

2.1.2. Influencia de los cambios estructurales y de los funcionarios públicos

El diseño del control interno se acopla a la estructura organizacional necesaria para el desarrollo de las operaciones que permitan a las entidades el cumplimiento de sus objetivos. Debe existir un desencadenamiento desde la misión de la entidad, pasando por los objetivos y su estructura, hasta llegar al diseño del control interno. No obstante, dicho diseño puede generar cambios en la estructura por condiciones de separación de funciones que no se hubiesen establecido originalmente.

Las actividades de las entidades públicas están afectadas fundamentalmente por los planes estratégicos del Gobierno y las condiciones presupuestarias que pueden variar considerablemente generando modificaciones estructurales para una adecuación a las necesidades y circunstancias vigentes. Los cambios estructurales como creación, fusión o supresión de nuevas áreas o unidades, el rediseño de procesos, la redefinición de canales y medios de comunicación generarán cambios en el diseño del control interno.

Por otra parte, pueden existir cambios en los funcionarios con una estructura organizativa invariable. En estos casos, no existen cambios de funciones ni de estructura pero han variado las personas ejecutoras de las operaciones. La variación de funcionarios por retiros e incorporaciones afectará al control interno en la medida que constituyan cambios sustanciales. Estos cambios se refieren a personas que puedan generar alteraciones en la cultura existente y, por lo tanto, afectarán el ambiente de control.

Cuando se produzcan cambios estructurales o de funcionarios que afectan la cultura de la organización, el control interno deberá ajustarse oportunamente para encontrar un punto de equilibrio entre sus componentes acorde con el nuevo marco institucional existente.

2.1.3. Naturaleza dinámica de los controles internos

Los controles internos no pueden tener un diseño estático o invariable en el tiempo. Se deberá actualizar necesariamente el diseño en función a cambios estructurales o de acuerdo con los resultados del proceso de mejoramiento continuo desarrollado por la entidad para satisfacer los requisitos de calidad del control interno.

La dinámica del diseño parte de la idea que un control interno óptimo constituye un ideal efímero que rara vez, o tal vez nunca, se hace realidad. Esto significa que no existe una única manera posible de realizar una tarea, de lo contrario, no existiría razón alguna para la mejora continua. Siempre existirán alternativas y restricciones intelectuales, estructurales, financieras o de otro tipo que condicionan la perfección del diseño; por lo tanto, se considera que todo diseño es perfectible.

La mejora continua implica la modificación oportuna del proceso de control interno tendiendo particularmente a la eficiencia operativa que constituye uno de los objetivos fundamentales de cualquier organización. Dicha eficiencia operativa parte de la base de la eficacia del diseño del control interno; razón por la cual, en la medida que exista un diseño eficaz de los procesos con sus controles incorporados se estaría generando un marco adecuado para el logro de la eficiencia o el mejoramiento de la misma.

El proceso de mejora continua que exterioriza la dinámica del diseño se pondrá en funcionamiento con las evaluaciones de control interno puntuales internas o externas que se realicen y con el ejercicio de supervisión continua.

2.1.4. Costo-beneficio de los controles internos

Esta relación constituye una regla lógica que debe cumplir el diseño de todo proceso. Dicha regla establece básicamente que el costo del control no puede ser superior al valor de lo que se controla. En esta ecuación, no siempre es posible la determinación objetiva del beneficio pero sí se pueden establecer los costos del control que normalmente son estimados con mayor o menor precisión en función al tiempo que insumen y al recurso relacionado con su ejecución (recursos humanos o recursos materiales-informáticos).

Por ejemplo, cuando se trata de controles operativos que se relacionan con productos o servicios que tienen un valor comercial conocido y que su venta se traduce en un ingreso para la entidad, no hay mayores inconvenientes para calcular la ecuación porque existe un valor objetivo del ingreso y del costo; y por lo tanto, del beneficio que puede generar.

No obstante, existen otros controles operativos que no se relacionan con un producto o servicio con valor comercial. Esta situación se presenta en el caso de los bienes o servicios que no originan una obligación de pago en quien los recibe, en estos casos, la relación costo-beneficio es una estimación subjetiva que puede analizarse en función al nivel de burocratización del proceso. Esto implica que tal vez se puedan reducir operaciones y perfeccionar controles en lugar de agregar controles.

Un proceso es demasiado burocrático y se torna ineficiente cuando existen otras formas más sencillas o económicas de ejecutarlo y controlarlo y que producen el mismo resultado. Bajo este supuesto se debe analizar que la calidad del control debe estar por encima de la cantidad de control. Es decir, puede ser que no sea necesario aumentar controles sino mejorar la calidad de los mismos. Se debe considerar que los controles claves hacen a la calidad del proceso debido a que son imprescindibles porque su ausencia puede generar un producto o servicio defectuoso o inadecuado e incrementa los riesgos de incumplimiento de los objetivos; en cambio, existen otros controles que no aseguran la calidad final pero perfeccionan alguna etapa intermedia y podrían ser reducidos.

En última instancia, y bajo otro punto de vista del análisis, se podría considerar al perjuicio originado por la falta de control. Dicho perjuicio a veces puede tener una medición más objetiva que el beneficio producido por el bien o servicio prestado. Este análisis adicional y excepcional pretende que el costo no supere el perjuicio potencial derivado de un producto o servicio defectuoso o inadecuado.

De todas maneras, cada uno de los controles directos (procesamiento, independientes y gerenciales) que se considere necesario diseñar e implantar o que ya están implantados no deberían superponerse sino complementarse, de manera tal, que se obtenga un equilibrio del control sin incrementar la burocratización de las operaciones en el marco de la eficiencia operativa.

Toda decisión sobre implantación, reducción o eliminación de controles debe considerar en su análisis la relación costo-beneficio obtenida en base a parámetros calculados en forma objetiva o subjetiva de acuerdo con las circunstancias y lo mencionado precedentemente.

2.2. ¿Cómo se diseña y formaliza el control interno?

2.2.1. Información necesaria para el diseño

La información necesaria dependerá si se trata de un diseño o rediseño de los procesos. En las entidades nuevas se deben diseñar los controles internos en

forma secuencial con los procesos administrativos y operativos. En este caso se requerirá la siguiente información:

a) Plan Estratégico Institucional.
b) Programa de Operaciones Anual.
c) Diseño de los procesos administrativos de acuerdo con lo establecido en las Normas Básicas de los Sistemas de Administración.
d) Diseño de los procesos operativos para la producción de los servicios y/o bienes, sus resultados e indicadores.
e) Identificación y conformación de áreas y unidades organizacionales que llevarán a cabo las operaciones, especificando su ámbito de competencia.
f) Determinación del tipo y grado de autoridad de las unidades, y su ubicación en los niveles jerárquicos.
g) Definición de los canales y medios de comunicación.
h) Identificación y análisis de riesgos.

De acuerdo con el enunciado anterior, para el diseño del control interno se necesita conocer, entre otros aspectos, el diseño de los procesos administrativos y operativos. Estos procesos "prediseñados" serán complementados con los controles internos que correspondan de acuerdo con el resultado de la identificación y el análisis de riesgos. Únicamente se podrá aseverar que se ha formalizado el diseño organizacional si se han incluido controles internos en los procesos administrativos y operativos diseñados.

Cuando se trata de una entidad en marcha, seguramente el trabajo consistirá en un rediseño de los procesos para adecuar, modificar, suprimir o agregar controles internos en función a recomendaciones internas o externas o en base a algún análisis particular de riesgos. En estos casos la información necesaria podría ser la siguiente:

a) Plan Estratégico Institucional.
b) Programa de Operaciones Anual.
c) Reglamentos específicos para cada sistema administrativo.
d) Manual de Procesos.
e) Manual de Organización y Funciones.
f) Identificación y análisis de riesgos.
g) Recomendaciones internas o externas sobre controles internos.

Si la entidad no cuenta con la documentación mencionada en a), b), c), d) o e), se deberá realizar el relevamiento correspondiente a efectos de conocer los antecedentes necesarios para diseñar el control interno, como la misión, los objetivos de la entidad, los procesos que se desarrollan y los controles internos vigentes. De todas maneras, dichos antecedentes informales deberán ser instrumentados adecuadamente para favorecer la objetividad de la evaluación

sobre la eficacia del control interno. Si bien podría existir hipotéticamente un funcionamiento adecuado sin un diseño formalizado, esta eficacia es consecuencia del comportamiento del personal más que de las normas de organización administrativa. En este caso, las políticas y los procesos son informales y su cumplimiento depende estrictamente de la actitud de los funcionarios en un momento dado.

En ambos casos, tanto en el diseño como en el rediseño deberá existir una consistencia plena entre toda la información utilizada y los controles internos que se determinen procurando minimizar los riesgos relacionados con el logro de los objetivos.

2.2.2. Participación de cada unidad funcional en el diseño de los controles internos

Todas las unidades funcionales deben analizar sus procesos operativos a efectos de identificar los controles necesarios de acuerdo con la autoevaluación de riesgos y la consideración de la relación costo-beneficio. Cada unidad dentro del ámbito de su competencia deberá participar junto al máximo ejecutivo de la entidad en el análisis, el diseño y la implantación del control interno, aunque la máxima autoridad asumirá la responsabilidad por el establecimiento y el mantenimiento del proceso de control interno.

Los objetivos de la entidad deben desagregarse en objetivos para cada unidad funcional. Las unidades funcionales determinarán las operaciones necesarias que conforman los procesos a desarrollar para el cumplimiento de tales objetivos. Estas operaciones deben ser analizadas por las unidades funcionales para establecer los controles que sean necesarios con la aplicación de técnicas participativas que serán desarrolladas en el punto 2.2 del capítulo III de esta guía. Esto es respecto de los sistemas operativos. Los controles que resulten necesario modificar, suprimir o incorporar afectarán el manual de procesos respectivo.

Con relación a los sistemas administrativos, cada unidad funcional deberá analizar la implantación del proceso respectivo según el reglamento específico que corresponda. Este análisis también se deberá realizar en función a técnicas grupales participativas partiendo de los objetivos previstos para cada sistema operativo. Los controles que resulten necesario modificar, suprimir o incorporar afectarán los reglamentos específicos correspondientes.

2.2.3. Diseño base cero y modificaciones del diseño vigente

En las entidades de reciente creación se comenzará con base cero, esto implica que el diseño del control interno es una actividad complementaria al diseño organizacional.

Para el diseño organizacional se debe considerar lo establecido en la norma básica del sistema de organización administrativa que permite configurar la estructura de la entidad y las funciones necesarias para el desarrollo de sus actividades.

El antecedente básico para el diseño organizacional es la misión y los objetivos de la entidad. Con dicho antecedente se comenzará la diagramación de los procesos y sus operaciones. *En este punto se integra el control interno con el fin de procurar la inexistencia de errores o irregularidades y el logro de los objetivos*. Adicionalmente, se deberá considerar el efecto del presupuesto que actúa como un factor limitativo de la expansión estructural condicionando el alcance de los objetivos.

Por otra parte, se pueden presentar modificaciones al diseño vigente, es decir, que estamos frente al rediseño del control interno. Este rediseño puede tener dos orígenes distintos:

1) partiendo del análisis organizacional anual puede ser que las modificaciones al diseño organizacional ocasionen modificaciones en los controles;
2) partiendo de evaluaciones puntuales, de la supervisión continua o de la evaluación de riesgos puede ser que se deba modificar los controles vigentes para que el proceso de control sea más eficaz y eficiente.

Ambos orígenes tienen una sola finalidad implícita que es la adecuación de los controles de una entidad en marcha.

Tanto en el diseño original como en el rediseño deben considerarse las siguientes premisas básicas:

a) <u>La sinergia de los componentes del control interno</u>

Todos los componentes están perfectamente relacionados formando parte del proceso de control e inmersos en los procesos administrativos y operativos; razón por la cual, la afectación de un componente repercute en los demás con un mayor o menor impacto. Cada modificación que se realice en el proceso de control debe tender al mejoramiento continuo y al fortalecimiento del ambiente de control.

b) <u>La relación costo-beneficio</u>

En términos generales el control a implantar no debe ser más costoso que el valor de lo que se controla. Particularmente se debe considerar que el costo del control no debe superar el beneficio que genera el objeto controlado.

Complementariamente se puede considerar que el costo del control no sea superior al perjuicio que originaría la falta de dicho control. Cuando no se pueda medir objetivamente el beneficio se deberá considerar la burocratización del proceso o procedimiento en cuestión para evitar incurrir en ineficiencias operativas.

c) La jerarquía de los controles internos

Existe una relación jerárquica entre las dos categorías de control interno. En el primer lugar de importancia se encuentran los controles generales y en segundo lugar, los controles directos. No obstante, ambas categorías, tienen una menor importancia respecto del ambiente de control que está conformado por una serie de aspectos (controles suaves) que impactan en el proceso de control interno.

d) El equilibrio de las actividades de control

Las actividades de control directas deben estar equilibradas. Dicho equilibrio implica que si no existen suficientes controles de procesamiento deberá compensarse el efecto con los controles independientes necesarios o ejerciendo un mayor énfasis en los controles gerenciales. Obviamente, estas actividades de control directas tendrán mayor preponderancia si no existen controles por oposición derivados de una adecuada segregación de funciones.

2.2.4. Separación de funciones y controles por oposición

Una debida *separación de funciones* comprende la división de las etapas de un proceso y la asignación de las mismas a servidores distintos con el fin de lograr una verificación interna y evitar errores e irregularidades. La omisión de este requisito, deberá estar debidamente sustentada por restricciones propias de una estructura organizativa reducida. Dicha separación de funciones deberá precisarse en forma clara en los reglamentos específicos, en los manuales de procedimientos y en la descripción de puestos de la entidad.

Los procedimientos administrativos deben diseñarse previendo que los diversos sectores que intervienen en un proceso tengan intereses contrapuestos y se verifican mutuamente. Dichos intereses contrapuestos configuran el *control por oposición* que se puede lograr con una adecuada separación de funciones.

Tanto la separación de funciones como los controles por oposición forman parte de la categoría “controles generales”, de acuerdo con los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental”. Estos controles generales o indirectos se manifiestan por sí mismos en función a la asignación y el ejercicio de las responsabilidades inherentes a cada puesto de trabajo.

Constituyen un marco de acción para las actividades y una condición básica para la eficacia de los controles directos.

Las entidades públicas deben separar las funciones de las unidades y las de sus servidores, asegurando la existencia de un control por oposición, de manera que exista independencia y separación entre las funciones incompatibles, como son las de autorización, ejecución, registro, custodia y control de las operaciones.

Las funciones de: "autorización", "ejecución", "registro", "custodia" y "control" deben estar separadas, de forma tal que ningún individuo o sector ejerza más de una de ellas a la vez. Cada un de esas tareas deben ser realizadas por una persona distinta, para que exista "oposición de intereses", y, por lo tanto, un control mutuo. Desgraciadamente esta medida es neutralizada cuando existe colusión entre distintos funcionarios responsables de diferentes operaciones entrelazadas. Se pretende que ninguna persona tenga el manejo total de todas las fases de una operación, sin la intervención de otro u otros individuos que provean un control recíproco. Si una persona manejara la autorización, la operación y el registro al mismo tiempo, podría generar errores y fraudes cuyo descubrimiento sería sumamente complicado o muy difícil de detectar.

Adicionalmente a la separación entre autorización, ejecución y registro se requiere considerar la custodia. Quien tenga a su cargo la función de guardar o custodiar ya sea dinero u otro tipo de valores similares, o bienes materiales, no puede ejercer las funciones de autorizar, ejecutar o registrar las operaciones relacionadas.

Por último, debe existir una función genérica de control, independiente de las demás funciones para no perder la objetividad necesaria que permita la detección de errores o irregularidades. Esto no implica que no se apliquen suficientes controles preventivos o detectivos durante el desarrollo de cada una de las demás funciones. Es decir, que cada función debe tener los controles necesarios y éstos pueden estar a cargo de los mismos funcionarios ejecutores, supervisores y gerentes. No obstante, deberán existir también controles posteriores aplicados por otras unidades funcionales independientes de la ejecución, como por ejemplo: la Unidad de Auditoría Interna.

2.2.5. Interrelación de los sistemas de administración con el control interno

Todos los sistemas de administración deben incluir los controles internos en los procesos que se describen en los reglamentos específicos respectivos.

La integración del control interno es una condición necesaria para conseguir la eficacia del mismo procurando que cada sistema de administración coadyuve al logro de los objetivos de la entidad.

Es de conocimiento general que toda administración comprende cuatro grandes funciones básicas para su gestión, ellas son: Programación, Organización, Ejecución y Control. Dichas funciones conforman la Administración de cualquier entidad y tienen un objetivo común que es el logro de los objetivos establecidos.

El esquema básico de administración, adoptado también por la Ley Nº 1178, parte con la *programación* para la fijación de objetivos en base a la misión de la entidad y continua con la *organización* en la que se determina la estructura de los procesos, procedimientos y funciones y las necesidades presupuestarias que permitan ser viable la estructura prevista y el logro de los objetivos institucionales. Finalizada la etapa de organización, comienza la *ejecución* de las actividades que comprenden la dotación y administración de recursos humanos, materiales y financieros, como así también, su correspondiente registro en el sistema de contabilidad integrada. Dicho esquema cierra con el *control* como cuarta función de la administración, pero esto no implica que sea la última en ejecutarse, por el contrario, representa un proceso llevado a cabo por todo el personal de la entidad durante el desarrollo de sus actividades. En otras palabras, el control no es una función que se ejecuta a continuación de las otras sino involucrada con las tres primeras y complementaria de ellas.

De acuerdo con lo mencionado precedentemente todos los sistemas de administración están relacionados o vinculados formando un conjunto de procesos con influencias recíprocas. Asimismo, dichos procesos deben estar entrelazados con el control interno perfeccionando el desarrollo de los procesos administrativos.

Cabe recordar que las entidades del sector público, para la implantación de los sistemas administrativos con sus controles incorporados, deben elaborar sus reglamentos específicos en base a las Normas Básicas emitidas por el Órgano Rector de los mismos. Los sistemas de administración y control regulados por la Ley Nº 1178 han sido aprobados mediante las disposiciones legales y resoluciones que se detallan a continuación:

Sistemas de Administración y Control	**Disposición Legal o Normativa vigente**	**Fecha de emisión**
Programación de Operaciones	R.S. Nº 216784	16-08-1996
Organización Administrativa	R.S. Nº 217055	20-05-1997
Presupuesto	R.S. Nº 217095	04-07-1997
Administración de Personal	D.S. Nº 26115	16-03-2001
Administración de Bienes y Servicios	D.S. Nº 25964	21-10-2000
Tesorería y Crédito Público	R.S. Nº 218056	30-07-1997
Contabilidad Integrada	R.S. Nº 218040	29-07-1997
Control Interno Gubernamental	Res. Nº CGR-1/070/2000	21-09-2000

2.2.6. Formalización del diseño de los sistemas de administración con sus controles incorporados

Para la formalización del diseño del control interno es indispensable que los sistemas de administración se hayan instrumentado mediante los respectivos reglamentos específicos. Dichos reglamentos deben principalmente definir ¿Cómo se debe hacer? y ¿Cuáles son los procesos y sus responsables?. Estos procesos deben representar la adaptación de las normas básicas a la realidad institucional de la entidad.

La formalización del diseño de los sistemas de administración *con sus controles* no puede ser de otra manera que a través de los *reglamentos específicos*. No obstante, las normas básicas vigentes han establecido también, la emisión de manuales y reglamentos en los cuales las entidades deberán incorporar los controles necesarios que se relacionan con los procedimientos incluidos en ellos. A continuación se mencionan dichos instrumentos formales con la aclaración de que el Manual de Puestos no integrará actividades de control porque no incluye procedimientos para el desarrollo de las operaciones, sino que representa el conjunto de las POAI del personal de la entidad:

a) ***Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada***

- Manual de Contabilidad

b) ***Sistema de Administración de Personal***

- Manual de Puestos
- Reglamento Interno

c) ***Sistema de Administración de Bienes y Servicios***

- Manual de Contrataciones de Bienes y Servicios
- Manual de Manejo y Disposición de Bienes y Servicios

Para la adaptación de los sistemas de administración a la estructura y actividades de la entidad se elaboran los reglamentos específicos y el resto de los instrumentos formales mencionados precedentemente.

Los reglamentos específicos constituyen documentos reguladores de las acciones, los recursos, los responsables y el tiempo necesario que se requerirá para la aplicación y operación de los sistemas administrativos, además de incluir las actividades de control necesarias. Es decir, que estos reglamentos no deben representar una copia de la norma básica respectiva sino que deben basarse en ellas y transformase en instrumentos útiles de gestión. Para ello, deben responder a los siguientes interrogantes:

- ¿Qué operaciones se deben realizar en cada uno de los procesos relacionados con un sistema determinado?
- ¿Cómo se desarrollan los procesos?
- ¿Cuál es él o los documentos que se generan en cada proceso?,
- ¿Cuándo deben comenzar y finalizar cada uno de los procesos?,
- ¿Qué Unidad Organizacional es la responsable de cada proceso?
- ¿Existe una separación de funciones adecuada?
- ¿Qué controles directos se deben diseñar?
- ¿Quiénes deben aplicar los controles diseñados?

Estos reglamentos no son rígidos y están sujetos a modificaciones que puedan surgir durante su aplicación. Dicha característica de flexibilidad permite incluir los ajustes que sean necesarios de acuerdo con la estructura organizativa y las particularidades de la operatoria en cada entidad.

La elaboración de los reglamentos específicos debe permitir la participación de las unidades organizacionales involucradas y procurar el consenso de ellas frente a la diversidad de criterios que puedan surgir en el diseño de cada proceso.

Es importante considerar que los reglamentos específicos no sólo deben ser aprobados por la Máxima Autoridad Ejecutiva sino que también debe ser compatibilizados por el Órgano Rector a través de la Unidad de Normas dependiente del Ministerio de Hacienda. La presentación de estos documentos para su compatibilización es obligatoria para todas las entidades del Sector Público. La compatibilización implica la conformidad de los reglamentos específicos con las normas básicas respectivas, caso contrario, se emiten las recomendaciones correspondientes para subsanar las deficiencias de diseño que han sido detectadas.

Las actividades de control que no hayan sido establecidas en las normas básicas respectivas, y se incorporen en los reglamentos específicos producto de rediseños organizacionales, evaluaciones de riesgos o de recomendaciones emitidas internamente o por auditorías externas, no podrían ser compatibilizadas por la Unidad de Normas pero serán objeto de evaluación en las auditorías internas o externas que se realicen, cuando corresponda.

2.2.7. Incorporación de controles internos a los sistemas operativos

Los sistemas operativos son aquellos inherentes al desarrollo de las operaciones específicas que tienen por objetivo la producción de los bienes o servicios para lo cual fue creada la entidad.

Estos sistemas operativos son específicos para cada entidad y su cantidad dependerá de las particularidades del proceso de producción y las características de los bienes producidos o servicios prestados.

Las entidades públicas deberán emitir sus manuales de procesos con todas las *actividades de control* que se consideren necesarias. Estos manuales deben estar dirigidos a responder ¿Cómo hacer? o ¿Cómo llevar a cabo los procesos, operaciones y procedimientos para el cumplimiento de los objetivos?; razón por la cual, se considera que este manual constituye un documento apropiado para integrar los controles a los procesos operativos.

2.2.8. Documentación del diseño de los sistemas operativos con sus controles incorporados

El producto del diseño del control interno de los sistemas operativos deberá estar formalizado en el manual de procesos con una descripción suficiente de los mismos, sus operaciones y procedimientos.

Todo proceso operativo debe estar descrito en el manual de procesos. Dicho manual debe ser íntegro y consistente; razón por la cual, no pueden existir servicios prestados o bienes producidos sin procesos, ni procesos sin sus operaciones respectivas. Asimismo, es conveniente que las operaciones se describan a nivel de procedimientos para lograr una mayor estandarización y entendimiento de las mismas.

Existe un principio básico del Sistema de Organización Administrativa que se refiere a la *"Formalización"* de las regulaciones en materia de organización administrativa. Dicho principio establece que todas las regulaciones deben estar establecidas por escrito. Los documentos utilizados para tales efectos son: los Reglamentos Específicos de los Sistemas de Administración, el Manual de Procesos y el Manual de Organización y Funciones.

El manual de procesos es el documento que describe las operaciones y las tareas que componen los procesos ejecutados por la entidad. Este manual podrá utilizar los diagramas de flujo que considere necesarios para la mejor interpretación de los procesos, operaciones y tareas. En este manual se identificarán y se detallarán los procesos de la entidad por los cuales se generan los servicios y/o bienes para los usuarios.

Se procederá al diseño de los procesos en forma general o de procedimientos, de acuerdo con los requerimientos de la entidad:

a) Los procesos descritos a nivel general, seguirán las etapas determinadas en el capítulo de Determinación de Operaciones de las "Normas Básicas del Sistema de Programación de Operaciones".

- Ordenación lógica y secuencial de las operaciones necesarias para alcanzar los objetivos de gestión por áreas funcionales,
- Establecimiento de metas para cada operación o conjunto de operaciones,
- Estimación de los tiempos que demandará la ejecución de las operaciones, estableciendo su inicio y finalización, en unidades de tiempo de acuerdo con el tipo de operaciones y la naturaleza de los objetivos,
- Determinación de los recursos humanos para desarrollar las operaciones, señalando su número y perfil,
- Establecimiento de los recursos materiales, equipos, bienes muebles e inmuebles indispensables para concretar las operaciones y alcanzar los objetivos de gestión,
- Identificación de los servicios de consultoría, auditoría, transporte, energía, mantenimiento y otros necesarios para concretar los objetivos de gestión reflejados en la programación de operaciones.
- Identificación de las unidades responsables de la ejecución de los programas de operaciones anuales, y
- Descripción de los resultados cuantificables que se pretende obtener y las áreas y/o sectores económico sociales que se beneficiarán con la ejecución de las operaciones programadas y el logro de los objetivos.

b) Los procesos seleccionados para ser descritos hasta el nivel de procedimientos, seguirán, al menos, las siguientes etapas:

- Ordenamiento lógico y secuencial de las tareas necesarias para llevar a cabo la operación.
- Identificación de los insumos que requieren los procedimientos y sus especificaciones.
- Identificación de la unidad responsable de la ejecución de cada tarea.
- Descripción de los registros, formularios u otros impresos a utilizar.
- Identificación de los resultados verificables.

En la descripción de los procesos (secuencia de operaciones secuenciales) y procedimientos (secuencia de tareas específicas para realizar una operación) se deberán incluir los controles internos necesarios para asegurar razonablemente una ejecución que procure el logro de los objetivos de gestión propuestos.

Ya se mencionó en puntos anteriores que no todas las entidades tienen un manual de procesos integral elaborado con los requisitos establecidos en las

Normas Básicas del Sistema de Organización Administrativa; y también se reconoció que los controles internos se pueden estar ejecutando a pesar de no estar formalmente establecidos. No obstante, estas circunstancias configuran situaciones administrativas irregulares que evidencian un diseño organizacional incompleto o insuficiente.

En materia de gestión administrativa es más importante la aplicación efectiva de controles que la formalización del diseño de los mismos, pero en materia específica de control interno es necesaria la formalización del diseño antes de su aplicación para poder evidenciar y transmitir adecuadamente la naturaleza, el contenido, los responsables y la oportunidad de su ejecución.

El Manual de Procesos deberá ser aprobado por la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad para su difusión e implantación. La difusión formará parte del proceso de implantación en el que deberá participar todo el personal involucrado en las operaciones.

2.2.9. Formalización de los componentes del control interno

Como se deduce de lo tratado en puntos anteriores, las actividades de control deberán estar integradas principalmente a los *Reglamentos Específicos*, el *Manual de Procesos* como así también en otros instrumentos formales establecidos por las Normas Básicas vigentes según se trate de controles que afecten los sistemas administrativos u operativos. Pero existen otros componentes del control interno que no se aplican o afectan exclusivamente a un proceso determinado sino a toda la organización; razón por la cual, estos componentes deben ser considerados en los siguientes documentos:

a) El *Manual de Organización y Funciones* es un documento apropiado para integrar el resto de los componentes del control interno debido a que incluye información útil para familiarizar a los miembros de la organización con los objetivos, políticas y prácticas de la entidad. La finalidad de este documento es promover el entendimiento de la estructura organizacional por medio de la descripción de las funciones de las unidades y áreas organizacionales, que pueden estar consignadas en los organigramas únicamente por un título. Dicho Manual incluirá la estructura organizativa y la asignación de autoridad y responsabilidad para las funciones correspondientes.

b) El *Manual de Puestos* que estará conformado por el conjunto de las programaciones operativas anuales individuales (POAI) de la entidad. En la programación operativa anual individual se establecerá y definirá los objetivos de cada puesto, sus funciones y los resultados que se esperan de su desempeño. También contendrá una clara descripción del nivel de conocimientos y habilidades necesarios para llevar a cabo el trabajo adecuadamente.

El *ambiente de control* estará instrumentado principalmente con políticas de gestión que deberán estar incluidas en el Manual de Organización y Funciones. Las políticas que defina la entidad se incluirán al principio de la descripción de la unidad organizacional con la cual se relacionan. Las políticas son líneas de pensamiento o guías de pensamiento formadoras de la cultura organizacional que encaminan las acciones de la administración en un rumbo predeterminado. En definitiva las políticas constituyen los mandatos superiores y el pensamiento de la gerencia para la ejecución de las actividades.

Otro aspecto fundamental del ambiente de control lo constituye el Código de Ética al que todos los funcionarios de la entidad deben respetar. Este Código deberá ser difundido adecuadamente por la Unidad de Recursos Humanos asegurando un entendimiento integral por todo el personal de su contenido, instancias, beneficios y sanciones derivadas de su incumplimiento. Dicho Código también formará parte del Manual de Organización y Funciones junto con su correspondiente reglamentación.

Del mismo modo, la "filosofía y el estilo de gestión", la "asignación de autoridad y responsabilidad", la "estructura organizativa" y las "políticas y prácticas en materia de recursos humanos" son factores inherentes al ambiente de control que serán incluidos en el Manual de Organización y Funciones de acuerdo con las consideraciones incluidas en el punto 1.2.3 de la parte III de esta guía. No obstante, el "compromiso hacia la competencia profesional", estará reflejado en la formalización de los requisitos personales y profesionales de cada puesto incluidos en las programaciones operativas anuales individuales que integran el Manual de Puestos.

Adicionalmente, el Manual de Organización y Funciones deberá manifestar claramente respecto de la Unidad de Auditoría Interna su grado de independencia y el apoyo de la Dirección hacia el ejercicio profesional de sus labores. Estas manifestaciones deben ser consistentes con el contenido de la Declaración de Propósito, Autoridad y Responsabilidad (PAR).

La *evaluación de riesgos* además de ser un componente del control interno constituye al mismo tiempo una actividad típica de gestión. Por lo tanto, esta actividad debe formar parte del Manual de Organización y Funciones. Cada unidad funcional deberá realizar su propia evaluación de riesgos, para ello, tendrán que identificarlos y analizarlos a efectos de determinar la pertinencia de una gestión de riesgos en procura del logro de los objetivos de dicha unidad funcional.

El sistema de *información y comunicación* forma parte de la estructura organizacional; razón por la cual, estará incluido en el Manual de Organización

y Funciones. La descripción de las líneas de dependencia jerárquica de las unidades funcionales, las relaciones de coordinación de la unidad y la determinación de las instancias de relacionamiento interinstitucional dan el marco general del sistema de información y comunicación.

El *monitoreo o supervisión* debe estar incluido en el Manual de Organización y Funciones debido a que constituye un conjunto de acciones ejecutadas según la distribución de responsabilidades y las funciones asignadas y la autoridad delegada en la estructura organizativa. Dicha supervisión tiene un orden jerárquico descendente desde la gerencia, pasando por la independiente y llegando hasta la de procesamiento, según el nivel de sus ejecutores. En este caso particular, se refiere al monitoreo "on going" o recurrentes, es decir, sobre las operaciones corrientes. Adicionalmente, existe otro tipo de evaluaciones denominadas puntuales que pueden ser desarrolladas por la Unidad de Auditoría Interna propia o del ente tutor, por Firmas Privadas de Auditoría o por la Controlaría General de la República. Las únicas evaluaciones puntuales que la entidad puede instrumentar son las llevadas a cabo por la Unidad de Auditoría Interna que forma parte del control interno posterior. Estas evaluaciones estarán determinadas dentro de las funciones de dicha unidad funcional.

Por último, cabe recordar que el Manual de Organización y Funciones debe ser aprobado mediante resolución interna para su posterior difusión en la entidad. La difusión tiene por objeto dar a conocer el contenido del manual a todos los funcionarios en su ámbito de competencia.

2.2.10. Pruebas de funcionamiento para la adecuación inicial del diseño

Es importante que antes de dar por finalizado el diseño del control interno (prediseño) se realicen las pruebas necesarias a efectos de verificar la adecuación del mismo. Estas pruebas se realizan para testear dicho diseño sobre la base del seguimiento de cada una de las operaciones de los procesos administrativos y operativos de la entidad.

Se deben emplear operaciones reales y con un alcance suficiente para la verificación del funcionamiento integral de los controles incluidos en los procesos. Producto de estas pruebas prácticas podrán surgir adecuaciones o ajustes que no siempre se detectan con simulaciones teóricas.

Las conclusiones que surjan de las pruebas o testeos no implican un rediseño sino una adecuación del prediseño teórico. Una vez finalizada la adecuación del diseño, éste debe formalizarse en los documentos respectivos.

3. ESTRATEGIA PARA IMPLANTAR EL CONTROL INTERNO

3.1. ¿Cuáles son las etapas que se deben cumplir para la implantación?

3.1.1. Importancia de la secuencia y el cumplimiento de cada etapa

La implantación del control interno atraviesa por diversas etapas que deben cumplirse en la secuencia que se menciona a continuación:

a) Comprender la urgencia y la necesidad de implantar el control interno.
b) Formar un grupo que pueda orientar al personal e influir en su comportamiento.
c) Desarrollar una visión realista sobre el control interno que se debe implantar.
d) Disminuir la resistencia al cambio.
e) Comunicar, difundir y determinar los agentes participantes.
f) Generar capacidad y confianza en los funcionarios para agilizar la implantación.
g) Reconocer y difundir las metas alcanzadas durante el desarrollo de la implantación.
h) Arraigar el control interno implantado en la cultura organizacional.

Las entidades deben tomar conciencia de que el éxito de la implantación del control interno no en una tarea fácil. Es necesario que se tomen las acciones necesarias para ir reduciendo o eliminando los motivos que pueden hacer fracasar la implantación del control interno.

Dichos motivos principalmente se refieren a las siguientes situaciones: la existencia de burocracias paralizantes que presentan procesos de toma de decisiones excesivamente centralizados y tediosos impidiendo una implantación ágil del control interno, la convivencia con políticas intolerantes e inflexibles hacia el cambio pretendido, la falta de trabajo en equipo para el diseño e implantación del control interno que no es tarea de una persona sola, la existencia de un nivel de confianza bajo entre la alta gerencia y los mandos medios y operativos que incrementa la resistencia al cambio, la trascendencia de actitudes arrogantes a nivel entidad generando escenarios ilusorios o de excelencia sin comprender el estado actual de la entidad frente a los controles internos, la ausencia de liderazgo en los mandos medios que impide generar grupos impulsores del cambio hacia una cultura de control y un gran temor hacia lo desconocido que genera un estado de inconsciente complacencia.

Todos estos motivos o dificultades deben ser reducidos o eliminados en las primeras cuatro etapas del proceso de implantación. La velocidad del proceso de implantación depende en mayor medida del grado de reducción que se

obtenga sobre estas situaciones que normalmente se presentan en las entidades públicas.

La secuencia del proceso de implantación no ha sido determinada arbitrariamente y debe ser respetada porque responde a un orden de prioridades tendientes a eliminar las fuerzas de la inercia que fundamentan la resistencia al cambio. Tal es así que las primeras cuatro etapas son necesarias para preparar el campo que permita instaurar el proceso. Las siguientes tres etapas tienen importancia porque producirán nuevos comportamientos respecto de los controles internos. Y la última etapa, procura afianzar los comportamientos modificados generando una cultura organizacional favorable. Si obviamos alguna de estas etapas es posible que se deba enfrentar un muro de resistencia que va a ser muy difícil de cruzar.

Se debe considerar particularmente la importancia que reviste en este proceso la combinación de culturas que se resisten al cambio con administradores que no han aprendido cómo generar dicho cambio. Dicha combinación resulta letal para cualquier proceso de implantación. Para revertir esta situación es que se debe reconocer el valor del liderazgo que define el escenario pretendido, alinea a los funcionarios con esa visión, y los inspira para hacerla realidad a pesar de los obstáculos.

En muchas entidades que carecen de liderazgo se atañe erróneamente el problema del fracaso en la implantación del control interno a la falta de una administración adecuada del cambio cultural. En este sentido, se considera que la administración incluye básicamente planear, organizar, ejecutar y controlar; por otra parte, el liderazgo consiste en: establecer una dirección y alinear, motivar e inspirar a la gente. Es decir, la administración pone orden a la ejecución y produce resultados de acuerdo con lo previsto, pero el liderazgo es el que genera los cambios necesarios y puede lograr que éstos se arraiguen en la cultura de la entidad.

3.1.2. Comprender la urgencia y la necesidad de implantar el control interno

El proceso de implantación hay que encararlo seriamente como un asunto urgente e importante, es decir, que se le deba asignar la prioridad correspondiente por la necesidad de contar con un control interno eficaz y de cumplir con la normatividad vigente. Infundir un sentido de urgencia resulta crucial para lograr la cooperación necesaria de todo el personal. La urgencia es el antónimo de la complacencia en la que descansan varias administraciones.

Un nivel de complacencia elevado implica que son pocas las personas que están interesadas en trabajar sobre un cambio en el proceso del control interno. En estos casos se pretende conservar el statu quo vigente porque no se vislumbra

ninguna amenaza externa que pueda perjudicar a la entidad o interna que pueda afectar la conservación del puesto de trabajo. Entre los motivos que contribuyen a la complacencia se encuentran la ausencia de una crisis importante y visible, la existencia de demasiados recursos visibles, el funcionamiento de evaluaciones de desempeño que no consideran el cumplimiento de los controles internos ni el compromiso con los objetivos de la entidad y la falta de suficientes evaluaciones de control interno internas o externas con resultados significativos o la actitud renuente de los ejecutivos que hacen caso omiso a esta información.

Cuando el nivel de urgencia es bajo, resulta difícil reunir a un grupo con el poder y la credibilidad suficientes para dirigir el esfuerzo o convencer a individuos clave para que dediquen el tiempo necesario para generar una visión de cambio cultural hacia los controles internos y transmitirla adecuadamente. Se vuelve más difícil programar las reuniones necesarias, el trabajo entre sesiones avanza con lentitud y antes de que los funcionarios se den cuenta, habrá transcurrido un año sin que se haya logrado gran cosa.

Las culturas organizativas excesivamente administradas y poco lideradas por lo general, rehuyen a cambios importantes. Por otra parte, cuando la mayoría de los ejecutivos han permanecido durante un tiempo prolongado en sus funciones dentro de una misma unidad, es factible que sientan temor de ser culpados por haber generado los problemas de control que se están sacando a relucir. Por ello, el cambio en los controles internos es posible que pueda ser impulsado con la fuerza necesaria cuando una persona nueva es ubicada en una posición clave, una persona que no está obligada a defender sus acciones pasadas, obviamente, este funcionario clave debe contar no solamente con conocimientos sobre el proceso de control interno sino también, con poder de convocatoria y la autoridad suficiente para tomar decisiones relativas a dicho proceso.

De todas maneras, no hace falta que la entidad entre en un completo descontrol para implantar un adecuado proceso de control interno, por ende, no resulta necesaria la existencia de numerosos errores o fraudes significativos para iniciar un proceso con una visión y una filosofía distinta que procura el logro de los objetivos de la entidad. Para ello es preciso que la mayoría de los funcionarios, tal vez el 75% de la gerencia total y de hecho todos los altos ejecutivos crean que resulta absolutamente esencial llevar a cabo un cambio consolidado. Si los funcionarios consustanciados con el cambio son pocos quiere decir que existe una gran cantidad de gente complaciente, lo más probable es que dicho cambio decaiga rápidamente. Normalmente, los funcionarios encuentran diversas maneras para no cooperar en un proceso en el que consideran innecesario o no comprenden su objetivo.

La urgencia hay que incitarla y no evitarla para pasar a otra etapa. La incitación pasa por captar la atención y generar adeptos por convicción en los mandos gerenciales y ejecutivos. Dicha incitación naturalmente debe ser *promovida* por la máxima autoridad ejecutiva con una explicación de motivos claros y razonables que enmarquen el proceso de implantación bajo circunstancias de necesidad y urgencia. Esta explicación cumple un rol vital tendiente a eliminar la complacencia que generalmente está internalizada en personas temerosas de disentir, ingenuas, o ajenas a los objetivos de la entidad. A veces resulta necesario contrarrestar la miopía interna con datos externos: información o quejas de usuarios o beneficiarios, órganos de control, prensa y público en general que pueden reclamar un funcionamiento mejor o más eficiente y eficaz acorde con la finalidad pretendida en la creación de cada institución.

3.1.3. Formar un grupo que pueda orientar al personal e influir en su comportamiento

Como la implantación del control interno implica un cambio esencial que parece tan difícil de lograr, se necesitará de una fuerza poderosa para sustentar el proceso. No hay un solo individuo, ni siquiera un máximo ejecutivo con amplias facultades, que sea capaz por sí solo de desarrollar la visión correcta sobre el proceso, trasmitirla a grandes números de personas, eliminar todos los obstáculos clave, generar triunfos a corto plazo, dirigir y administrar el cambio, y arraigar profundamente los nuevos enfoques en la cultura de la organización.

De acuerdo con lo anterior, siempre habrá que constituir un *grupo impulsor* o conducción fuerte, que tenga la composición, confianza y el objetivo compartido adecuados. Integrar un equipo de esta naturaleza constituye siempre una parte esencial de las primeras etapas del proceso de implantación del control interno.

Este grupo debe presentar ciertas características indispensables que de no respetarse puede originar perdidas de tiempo y esfuerzos:

- Si el grupo no cuenta con los *funcionarios de mayor jerarquía* es probable que no se llegue con éxito al objetivo planteado.

- Si al frente no existe *un líder* convencido de la importancia del control interno y con una imagen sólida de conducción, el resto de los funcionarios participantes y no participantes se percatarán de que dicho comité tiene pocas posibilidades de éxito a largo plazo, y en consecuencia, limitan su asistencia, su participación y su compromiso. Normalmente, en estos comités o grupos trabajan o están consustanciados entre el 20 y el 50% de los participantes. El resto de los integrantes aprueban las ideas que genera

este pequeño grupo, pero ni aportan gran cosa ni se sienten comprometidos con el proceso.

Tarde o temprano el problema se hace visible: cuando el grupo no logra el consenso respecto de recomendaciones clave, cuando las recomendaciones del comité llegan a oídos sordos, o cuando trata de instrumentar una idea y choca contra un muro de resistencia pasiva. Este caso es típico de los grupos que no comparten el sentido de la necesidad de implantar el control interno ni adoptan una actitud y compromiso en pro del cambio pretendido.

El primer paso para integrar la clase de equipo capaz de dirigir el proceso de implantación del control interno consiste en encontrar a los miembros adecuados, para lo cual se deben considerar las siguientes pautas para su convocatoria:

a) Poder del puesto

Deben ser gerentes de primera línea, para evitar que los que queden fuera no puedan obstaculizar fácilmente el avance del proceso.

b) Experiencia

Deben ser capaces de aportar distintos puntos de vista considerando su experiencia laboral y habilidades profesionales de modo tal que se puedan adoptar decisiones inteligentes.

c) Credibilidad

Deben ser personas con buena trayectoria que infunda respeto profesional y seriedad respecto a los otros funcionarios.

d) Liderazgo

Deben ser principalmente líderes para poder impulsar adecuadamente el proceso de implantación del control interno.

Un grupo de conducción o comité con buenos administradores pero malos líderes no va a triunfar. Se debe entender por triunfo o éxito a la implantación eficaz del control interno con arraigo en la cultura organizacional. El liderazgo constituye un factor crítico porque permite la comunicación eficiente de lo que se espera de la gente respecto del proceso de implantación, genera el compromiso voluntario y se direcciona a facultar a los funcionarios para que ejecuten las directrices conforme a valores compartidos más que a controlar dicha ejecución.

La ausencia de liderazgo por lo general se enfrenta de tres maneras:

a) Se contratan o incorporan personas externas a la entidad especialistas en control interno y capaces de dirigir el proceso de implantación.
b) Se promueve a funcionarios que saben dirigir y están compenetrados con la normatividad de control interno vigente.
c) Se alienta o motiva a empleados que ocupan puestos que requieren liderazgo, pero que raras veces dirigen, para que acepten el desafío.

El tamaño del grupo encargado de la implantación debe ser proporcional al tamaño de la entidad, tratando de involucrar a todas las gerencias y a la Unidad de Auditoría Interna. Es sumamente importante tener cuidado en la selección de los integrantes. En este sentido, no se debería prescindir de los mandos superiores líderes y, al mismo tiempo, tratar de evitar aquellas personas con demasiado ego y aquellas que son especialistas en generar desconfianza entre los integrantes, generar alianzas en desmedro de alguna posición contraria a sus intereses y anular el trabajo en equipo. También se debería prescindir de quien sea renuente o no tenga el menor interés en participar.

El trabajo en equipo de este grupo puede generarse de varias maneras distintas. Pero independientemente del método utilizado, hay un elemento que resulta necesario: la *confianza*. Dicha confianza implica entendimiento, respeto e interés mutuo porque el proceso siga adelante y finalice exitosamente. La existencia de confianza evita rivalidades, sospechas e intolerancias. Además de la confianza hace falta que el grupo adopte internamente un *objetivo común*. El trabajo en equipo auténtico únicamente se vuelve factible cuando todos los integrantes del grupo anhelan, sinceramente, alcanzar los mismos objetivos. Dicho objetivo respecto del proceso de implantación debe ser el compromiso con la excelencia, es decir, un deseo auténtico por lograr que el desempeño de la entidad alcance sus objetivos. Cuando este deseo no existe, el proceso fracasará porque los integrantes del equipo están comprometidos exclusivamente con sus propias unidades, amistades e intereses personales.

Automáticamente cuando se aumenta la confianza, se hace mucho más fácil generar un objetivo común y los líderes saben cómo alentar a las personas a trascender los intereses personales a corto plazo. La desconfianza se genera muchas veces por el temor a tomar como propia una causa que por experiencias anteriores, luego los demás no acompañarán, y darán vuelta la cara dejando sola a esa persona que en principio había involucrado a toda la entidad. Otras veces se genera tal desconfianza por que la cultura tiende a lo urgente, antes de lo importante, y lo que es urgente no siempre es importante y posiblemente la escala de valores de un individuo no coincide con el resto de la cultura organizacional.

Como conclusión de este punto se puede afirmar que es necesario la conformación de un grupo impulsor con funcionarios de alto rango incluyendo principalmente a aquellos con cualidades de líderes y excluyendo aquellos que no estén dispuestos a trabajar en una relación de confianza y con un objetivo común que procura el beneficio de la entidad a través de la implantación del proceso de control interno. Este grupo deberá ser convocado por la máxima autoridad ejecutiva y en él deberá participar necesariamente el titular de la Unidad de Auditoría Interna por sus conocimientos sobre controles, los sistemas administrativos y las operaciones de la entidad.

3.1.4. Desarrollar una visión realista sobre el control interno que se debe implantar

En el proceso de implantación del control interno se debe procurar fundamentalmente un cambio de comportamiento tendiente a desarrollar una cultura organizacional consolidada y plenamente compatible con los controles internos. Dicho cambio de comportamiento no se modifica "por decreto". En estos casos el autoritarismo tiene pocas probabilidades de vencer todas las fuerzas de la resistencia. Los funcionarios fingirán su cooperación mientras hacen todo lo posible por socavar los esfuerzos realizados.

Únicamente con una comunicación adecuada de la visión por parte del grupo impulsor con la anuencia de la máxima autoridad ejecutiva, se podrá vencer todas las fuerzas que sustentan la condición actual de sistemas administrativos y operativos con controles escasos, ineficaces y añadidos sin preponderancia del ambiente de control. Para ello, la visión debe referirse a la imagen pretendida de la entidad respecto del control interno con algún comentario implícito o explícito sobre el motivo por el que todos los funcionarios deben esforzarse para hacerla realidad.

Una buena visión sobre el control interno debe cumplir con estos tres propósitos importantes:

- ***Esclarece la dirección general*** del cambio cultural hacia la implantación y el cumplimiento de los controles interpretando la necesidad de un funcionamiento adecuado de los mismos. En otras palabras, explica el motivo de lo que se pretende y para que se quiere lograr ese escenario en el futuro. Se debe considerar que es posible que los funcionarios puedan no comprender o estar confundidos, o se pregunten si es necesario llevar a cabo un cambio de esta naturaleza.

- ***Motiva a las personas a emprender acciones en la dirección apropiada.*** Una buena visión sobre los controles internos reconoce que será necesario hacer sacrificios relacionados con nuevos controles o perfeccionamiento de los que actualmente se realizan, pero establece con claridad que estos

sacrificios rendirán beneficios particulares y satisfacciones personales (directos o indirectos, mediatos o inmediatos) superiores a los disponibles ahora.

- ***Contribuye a coordinar las acciones*** de diferentes funcionarios de una manera rápida y eficiente. Si se tiene claridad en cuanto a la visión del control interno, dichos funcionarios podrán dilucidar por sí mismos lo que tienen que hacer sin confirmarlo constantemente con el jefe o con sus compañeros. Este tipo de visión vale más que una gran cantidad de directrices detalladas o reuniones interminables que resultan más costoso y lento.

Como es de suponer esta visión debe ser desarrollada, interpretada, compartida, argumentada sensatamente y comunicada por el grupo impulsor. Un ejemplo de una visión que impulse el esfuerzo de una entidad en materia de control interno es el siguiente:

"Queremos mejorar continuamente el proceso de control interno procurando eliminar las causas de los errores que han ocasionado ineficacias e ineficiencias en el pasado; como así también, minimizar la posibilidad de existencia de irregularidades que afectan la imagen de la entidad. Solamente lograremos este propósito si trabajamos todos juntos compartiendo valores y esfuerzos bajo un fuerte y sincero compromiso. Tenemos conciencia que no es una tarea fácil y rápida pero no debemos escatimar nuestra voluntad para avanzar constantemente hacia el logro fijado. A medida que perfeccionemos nuestro comportamiento y accionar veremos que nuestra entidad cumple razonablemente con sus objetivos, mejora su imagen ante la sociedad, brinda mayor seguridad en los empleos y genera prestigio y orgullo el pertenecer a ella"

La creación de la visión habitualmente genera ansiedades y conflictos y lleva un tiempo de maduración. No es conveniente que esta visión sea gravada en placas o plasmada en acrílico transparente mucho antes de que los integrantes del grupo impulsor haya tenido la oportunidad suficiente de pensar, sentir, discutir y reflexionar. Cuando esto sucede, el proceso de implantación del control interno siempre resultará lesionado.

3.1.5. Disminuir la resistencia al cambio

Todo cambio de estructura, sistemas, procesos y personas, o de concepciones traen aparejado una resistencia en el pensamiento de las personas que debe eliminarse si se quiere que los funcionarios de la entidad acepten internamente la implantación.

Los líderes que integran el grupo impulsor serán los que analizarán las fuerzas que pueden afectar el cambio pretendido hacia la implantación y aplicación eficaz del proceso de control interno.

Una entidad conservará el statu quo cuando la suma de las fuerzas opositoras es igual a cero. Figurativamente, se dará esta situación cuando exista un grupo impulsor a favor del cambio y el resto de la entidad en contra del cambio. En la medida que en el resto de la entidad existan gerentes y supervisores a favor del cambio se podrá generar más adeptos y vencer la resistencia de los demás funcionarios.

El grupo impulsor deberá identificar las fuerzas de resistencia que generalmente se derivan de alguno de los siguientes aspectos:

a) Carecer de información específica del cambio

   Los funcionarios pueden resistirse al cambio propuesto por desconocimiento del por qué se debe cambiar, cuándo de producirá el cambio y cómo afectara sus funciones.

b) No percibir la necesidad del cambio

   Los funcionarios pueden estar pensando que la entidad está funcionando adecuadamente; entonces no se percibe la necesidad ni se quiere el cambio hacia el perfeccionamiento continuo y la aplicación efectiva de los controles internos.

c) Consideración del grupo impulsor como un agente no vinculante

   Cuando el cambio es propiciado por un grupo que no cuenta con el prestigio ni la credibilidad necesaria para generar aceptación y compromiso con el nuevo enfoque del control interno.

d) Falta de involucramiento de la alta gerencia

   Se necesita que la alta gerencia total o parcialmente forme parte del grupo impulsor. Dichos funcionarios deben demostrar su compromiso con el cambio y apoyar constantemente todo el proceso. Este es un factor esencial para que el resto de la entidad comprenda y asimile las exigencias del proceso de control interno.

e) Consideración del cambio como una amenaza o peligro para el puesto de trabajo

Si los funcionarios temen que el cambio relacionado con el control interno pueda afectar su seguridad en el empleo se opondrán y ocasionará grandes esfuerzos su transformación y convencimiento.

Lo importante de este punto es no desconocer estas situaciones y actuar en consecuencia para poder seguir adelante con el proceso de implantación. Principalmente, las dificultades de la resistencia al cambio pretendido se podrán vencer con una comunicación abundante y reiterada por ejecutivos creíbles con todos los funcionarios, con capacitación interna y externa, con la generación de adeptos al cambio a través de gerentes y supervisores comprometidos con el mismo y con ejemplos de comportamiento hacia los controles internos por parte de la alta dirección de cada entidad.

3.1.6. Comunicar, difundir y determinar los agentes participantes

El lograr el entendimiento y el compromiso respecto de la visión del control interno no es una tarea sencilla sobre todo si los comunicadores no son líderes. El error común es que los agentes participantes en la implantación no comunican lo suficiente. Es natural que los líderes entiendan que el *convencimiento* es generador de confianza y compromiso; en cambio, los administradores están acostumbrados a que los subordinados *acaten* las órdenes de los jefes. Por esta razón, es que es conveniente que la visión del control interno sea comunicada por los líderes que se encuentren dentro del grupo impulsor, ellos son los que están en condiciones de disipar todas las dudas respecto de dicha visión porque han sido quienes la han creado y analizado y sobre la cual han reflexionado lo suficiente.

Lograr el compromiso implica que los funcionarios de la entidad tengan la información suficiente para responder satisfactoriamente a diversos interrogantes y, de esa manera, aceptar la visión del control interno propuesta.

En primer lugar el grupo impulsor deberá explicar la visión del control interno al resto de los gerentes y supervisores procurando su adhesión y convencimiento. A continuación, dichos gerentes y supervisores deberán cotidianamente durante el desarrollo de sus actividades, difundir la nueva visión del control interno a efectos de la concientización de su contenido. Esto no quiere decir que el grupo impulsor no comunique ni difunda directamente a los empleados sus mensajes para la generación del comportamiento deseado. Los comunicadores no se limitaran a leer o recitar de memoria la visión sino que deberán explicar el contenido de ella. Entre dichos interrogantes se encuentran los siguientes:

- ¿Qué significará esta nueva concepción del control interno para mí, para mis compañeros y para la entidad?
- ¿Existen otras alternativas posibles de implantar?
- ¿Alguna de las otras opciones puede ser mejor a la propuesta?
- ¿Podré desarrollar el comportamiento pretendido?
- ¿Me exigirán demasiados esfuerzos para alcanzar la visión?
- ¿Qué pienso respecto de dichos esfuerzos?
- ¿Realmente creo en la visión del control interno propuesta?
- ¿Cómo me puede perjudicar dedicarme a esta visión del control interno?

Para comunicar y difundir la visión y otra información relacionada con ella, se deben considerar los siguientes aspectos:

a) Sencillez: Se debe eliminar por completo la perorata o verborragia sin contenido sustancial que aburre y hace perder el centro de la cuestión.

b) Analogía: En la medida que se pueda emplear alguna imagen o metáfora para explicar la visión, mucho mejor. Una imagen verbal vale más que mil palabras.

c) Foros múltiples: Las reuniones concurridas y las pequeñas, los comunicados, las revistas y periódicos internos, los mensajes por correo interno, los avisos en los paneles de información general, la interacción formal y la informal, todos éstos son medios efectivos para difundir el mensaje de la visión. Cuando el mismo mensaje le llega a la gente de varias maneras diferentes, hay más oportunidad de que lo escuchen y lo recuerden, tanto intelectual como emocionalmente.

d) Repetición: Las ideas se arraigan profundamente sólo después de haber sido escuchadas un sinnúmero de veces. En una sola exposición no se abordan todos los interrogantes que se pudieron haber planteado al tratar de interpretar la visión, razón por la cual, la transferencia efectiva de comunicación siempre depende de la repetición. La administración de la entidad debería adoptar la *"difusión de la visión"* como un *"proyecto"*.

e) Liderazgo a través del ejemplo: El comportamiento observado de funcionarios importantes, si es inconsistente con la visión del control interno propuesta, invalidará o desvirtuará todos los esfuerzos de comunicación. Los empleados necesitan ver que los altos directivos ponen en práctica la visión del control interno. La gente normalmente se siente más impresionada por las acciones que por las palabras. Sencillamente, no se puede pedir de los demás lo que uno no estaría dispuesto a dar.

f) Comunicación bilateral: Para un mejor entendimiento la comunicación debe ser necesariamente bilateral procurando no ignorar la retroalimentación por parte de los empleados. El no solicitar la retroalimentación puede originar la falta de corrección de errores en forma oportuna. Por otra parte, las discusiones bilaterales constituyen un método esencial para ayudar a la gente a dar respuesta a todas las preguntas que surgen a lo largo de un esfuerzo de implantación del control interno. Por último, lo peor que puede suceder es que a través de la retroalimentación se perciba un rumbo equivocado y que es preciso volver a formular la visión. No obstante, es mejor retomar, corregir y obtener el compromiso de los funcionarios, que seguir solo o con un pequeño grupo sin el apoyo necesario en un proyecto inalcanzable.

Como conclusión de este punto se debe recalcar que la comunicación clara, simple, memorable y consistente, que se repite con frecuencia por parte de múltiples fuentes y ejemplificada a través del comportamiento de los ejecutivos, ayuda enormemente en el proceso de implantación del control interno.

3.1.7. Generar capacidad y confianza en los funcionarios para agilizar la implantación

En raras ocasiones se dan transformaciones internas esenciales si no son muchas las personas que contribuyen a ellas. La implantación del proceso de control interno y particularmente, el ambiente de control, es una tarea esencial y trascendental en las entidades públicas. No obstante, los empleados por lo general se negarán a ayudar, o estarán incapacitados para hacerlo, si se sienten relativamente impotentes. De ahí la importancia que tiene el capacitar a los empleados.

Normalmente los empleados se enfrentaran a obstáculos que le dificulten actuar en conformidad con la premura debida, el cambio propuesto y la visión comunicada. Dichos obstáculos tienen cuatro orígenes posibles:

a) Estructuras

Se deben eliminar oportunamente las barreras estructurales que puedan generar frustración en el esfuerzo de implantación del control interno. Generalmente, los mandos intermedios se resistirán con gran facilidad a la implantación del control interno cuando no se perciba el sentido de urgencia, cuando no se observe que los altos directivos integran un grupo impulsor dedicado seriamente al control interno, cuando no se considere que la visión en pro del cambio sea sensata, o cuando no se sienta que la mayoría crea en esa visión.

b) Habilidades

Se debe proporcionar capacitación suficiente, adecuada y en el momento apropiado. Si queremos que los funcionarios modifiquen sus hábitos arraigados durante años o décadas no podemos pretender que esto suceda con sólo cinco días de educación. Como es sabido, esta capacitación no solo será externa sino también, debe ser desarrollada internamente para esclarecer aspectos importantes y particulares respecto a cómo la entidad implantará el control interno, cómo se pretende que éste funcionará y cómo afectará las tareas habituales de los funcionarios.

c) Sistemas

Se deben alinear los sistemas con la visión del control interno que se pretende implantar. Por ejemplo:

- El sistema de administración de personal debe hacer que la gente perciba que la nueva visión representará un beneficio para ellos. Quiere decir que la evaluación del desempeño, las compensaciones y las promociones deben estar alineadas con la nueva visión.
- El sistema de organización administrativa debe presentar el manual de organización y funciones y el manual de procesos con los controles internos incorporados.
- Los reglamentos de todos los sistemas administrativos deben considerar los controles internos que deban incorporar de acuerdo con la evaluación de riesgos correspondiente.

d) Supervisores

Se debe modificar la actitud de aquellos supervisores que se niegan a cambiar su estilo de mando y control desalentando la iniciativa y la creatividad con mucha rapidez. Dichos supervisores están especializados en una desmotivación consciente o inconsciente por la frecuente desestimación de las iniciativas planteadas por sus empleados en favor de un cambio cultural hacia los controles internos. Estos supervisores normalmente no creen en la nueva visión dificultando el camino. Si estas personas son varias y si, además, manejan bastantes funcionarios estamos frente a un gran problema.

Si no se enfrenta a personas influyentes como esos supervisores, en los inicios del proceso de implantación, ellas pueden llegar a minar todo el proceso. A veces se les teme a estos supervisores y por eso no se los enfrenta. En estos casos la solución óptima suele ser el diálogo honesto. Es decir, explicar frente a frente la colaboración que de esta persona se

necesita y la predisposición hacia el proceso que debe trascender por medio de sus actitudes.

El proceso de implantación del control interno no tendrá éxito si el grupo impulsor no puede manejar integralmente los mandos gerenciales y medios y utilizarlos como medios de difusión y adoctrinamiento en la visión pretendida. Para lo cual, el grupo impulsor debe detectar los gerentes y supervisores ajenos a la visión y evitar que hagan peligrar la implantación del control interno.

Como conclusión, para que los funcionarios de la entidad se transformen en aliados en el proceso de implantación y partícipes activos de la visión del control interno, se deberán realizar las siguientes actividades:

- Comunicar y difundir la visión del control interno a todos y cada uno de los empleados.
- Hacer que toda la estructura tome conciencia sobre la urgencia y el esfuerzo necesario para implantar la visión y los beneficios que genera un control interno eficaz.
- Alinear los sistemas de administración con la visión pretendida para evitar inconsistencias y ésta quede adecuadamente instrumentada.
- Confrontar a los gerentes y supervisores que pueden socavar el proceso de implantación y el cambio necesario.

3.1.8. Reconocer y difundir las metas alcanzadas durante el desarrollo de la implantación

El hecho de darle gran importancia a los resultados obtenidos en el corto plazo puede generar cierta credibilidad para sustentar los esfuerzos de largo plazo. Existen creyentes fervientes en la misión del control interno que normalmente se mantienen en el rumbo elegido sin importar lo que pase. El problema se centraliza en los no creyentes que quieren observar datos fehacientes, es decir, evidencias convincentes de que todo el esfuerzo realizado ha permitido un cierto avance en el proceso de implantación. No se debe olvidar que las mejoras o los avances en el corto plazo sirven para desalentar y convencer a los escépticos.

Por otra parte, la generación de logros proporciona al grupo impulsor retroalimentación concreta en cuanto a la validez de su visión. Y para los que cumplen sus metas, los logros permitirán algún tipo de reconocimiento por su trabajo intensificando el ímpetu original, que a su vez, ayudará a convertir a los partidarios neutrales o renuentes en activos colaboradores.

Únicamente se podrán reconocer objetivamente los logros del proceso de implantación si previamente se ha realizado una planificación de los objetivos a alcanzar en el corto y mediano plazo. La planificación debe ser ante todo realista y esto implica que difícilmente se puede terminar con el proceso de implantación en una sola gestión.

Los objetivos de corto y mediano plazo se fijarán en un cronograma con mención de las actividades, fechas y responsables de su ejecución. Dicho cronograma será efectuado por el grupo impulsor y efectivamente aumentará la presión sobre la gente. No obstante, la presión a corto plazo constituye una forma útil de mantener el sentido de urgencia.

El cronograma de implantación debe contener objetivos, actividades, fechas y responsables. A continuación se mencionan los principales objetivos que cronológicamente deben ser considerados en dicho cronograma (cada entidad determinará las actividades que considere más convenientes de acuerdo con sus posibilidades):

a) *Difundir la urgencia del proceso de implantación* y procurar la toma de conciencia sobre los perjuicios y beneficios que genera el control interno para la entidad y para cada uno de los funcionarios.

   Lo ideal es que el proceso de implantación empiece con una sola persona con mucho poder (máxima autoridad ejecutiva de la entidad), se difunda a unos cuantos gerentes de alto nivel a través de las palabras y el ejemplo (grupo impulsor), genere una percepción de los beneficios que obtendrá la entidad y el grupo, y luego se difunda todavía más ampliamente (otros gerentes y supervisores) para su implantación generalizada.

   La utilización de presiones externas (Contraloría General de la República), la comunicación amplia dentro de la entidad y la buena voluntad para manejar honestamente la retroalimentación constituyen los factores esenciales para aplastar la complacencia generando un aumento en el sentido de urgencia y contribuyendo a que las entidades implanten el proceso de control interno con mayor facilidad.

b) *Creación del grupo impulsor* de la estrategia para implantar el control interno, es conveniente la participación obligatoria de aquellos funcionarios con alto nivel y características de liderazgo demostradas en la ejecución de sus actividades.

c) *Elaboración de una visión consensuada* del proceso de control interno a ser implantado.

d) *Elaboración del "proyecto de comunicación y difusión"* de la visión del proceso de control interno y los conceptos inherentes a su implantación y funcionamiento.

e) *Eliminar barreras estructurales y alinear los sistemas administrativos* para que sean consistentes con el proceso de control interno (Seguidamente se mencionan las actividades mínimas que deberían desarrollarse para dar por cumplido este objetivo):

- Elaborar el Código de Ética y su reglamentación para los funcionarios de la entidad.
- Emitir todos los Reglamentos Específicos correspondientes a los sistemas de administración que regulan el funcionamiento de la entidad y compatibilizarlos con el Órgano Rector de dichos sistemas.
- Generar políticas como guías de comportamiento y ayuda al proceso de toma de decisiones.
- Emitir el manual de organización y funciones:

  - Diagramar una adecuada segregación de funciones que permita los controles por oposición necesarios y consistentes con la estructura organizativa disponible.
  - Integrar las políticas concernientes a cada área operativa.
  - Establecer un adecuado sistema de información con canales formales de información aptos para el proceso de control interno.
  - Establecer el funcionamiento de la Unidad de Auditoría Interna con el nivel de independencia que exige la Ley Nº 1178 y una dotación acorde con el desarrollo de las funciones asignadas.

- Realizar una autoevaluación de riesgos y controles asociados.
- Emitir el manual de procesos para incluir todos los procesos operativos que realiza la entidad con un mayor o menor grado de detalle integrando los controles resultantes de la autoevaluación de riesgos.

Realizar las gestiones pertinentes y frecuentes tendientes a *arraigar el proceso implantado* de control interno.

3.1.9. Arraigar el proceso implantado en la cultura organizacional

El proceso de implantación del control interno debe concluir con éxito a pesar de las dificultades que se puedan presentar como la escasez de líderes y la rotación de funcionarios clave. En este sentido, los logros a corto plazo resultan esenciales para que el ímpetu siga intensificándose y se reviva constantemente el sentido de urgencia.

El éxito pretendido no será definitivo si la implantación del control interno no queda arraigada en la cultura organizacional. De esta forma se considerará que la implantación es perdurable independientemente de los cambios de los funcionarios.

Se debe entender por *cultura organizacional o corporativa* a las normas de comportamiento y valores compartidos entre un grupo de personas. La cultura es la realidad que se extiende más allá de los reglamentos formales. Se manifiesta en lo que la gente dice, hace y piensa en el contexto de una entidad. Es una cuestión informal mucho más fuerte que los condicionamientos normativos. Obviamente se debe procurar una plena consistencia entre los aspectos formales de ordenamiento y conducta con la cultura organizacional.

La *cultura organizacional* es importante porque puede influir de manera poderosa sobre el comportamiento humano y porque puede resultar difícil de modificar.

Las *normas de comportamiento* constituyen formas de actuar comunes o persistentes que se observan en un grupo y que prevalecen porque los integrantes del mismo tienden a comportarse de una manera determinada. Esta forma de comportamiento se traslada a los nuevos funcionarios a través de la inducción y el ejemplo. Estos funcionarios nuevos tratan de asimilar estas actitudes para ser aceptados en el grupo, de lo contrario, los problemas de adaptación pueden generar el aislamiento o el alejamiento del mismo.

Por su parte, los *valores compartidos* constituyen intereses y objetivos compartidos por la mayoría de las personas que componen un grupo, conforman la ideología que prima en las decisiones diarias y tienden a normar el comportamiento del grupo y prevalecer a lo largo del tiempo, incluso cuando los integrantes del grupo han cambiado.

Por lo general, resulta más difícil modificar los valores compartidos, que son menos aparentes aunque están más profundamente arraigados en la cultura organizacional, que las normas de comportamiento.

El impedimento más grande para generar el cambio hacia una filosofía o estilo de comportamiento en el cual prevalezcan los controles internos, es la cultura organizacional. Por lo tanto, el primer paso en una transformación fundamental consiste en alterar las normas y valores.

La cultura no es algo que se manipula con facilidad. La cultura se transforma únicamente después de que se han alterado con éxito las acciones de las personas, después de que el nuevo comportamiento genera algún beneficio para los funcionarios de la entidad durante un tiempo, y después de que dichos

funcionarios perciben la conexión que existe entre las nuevas acciones y la mejora en sus desempeños. Por lo tanto, el cambio cultural se produce al final del proceso de implantación del control interno y no al principio del mismo.

Para arraigar el proceso del control interno implantado se deben considerar los siguientes aspectos:

a) Comunicación y capacitación

- Se debe comunicar frecuentemente las ventajas de la nueva concepción del control interno respecto de la anterior procurando que los funcionarios acepten la validez de dicha concepción. Los funcionarios tienen que estar convencidos de que la vieja filosofía del control ha quedado caduca por una visión más integral y beneficiosa.
- Se debe capacitar a todos los funcionarios sobre el proceso de control interno de manera que se entienda el rol de cada uno frente a los controles.

b) Personal

- Las incorporaciones que se realicen deben ser compatibles con la cultura organizacional respecto de los controles internos implantados.
- Puede ser necesario la realización de algunas rotaciones de funcionarios por su falta de adaptación al grupo y a la subcultura del mismo para que no perjudiquen la aplicación de los controles internos.
- Si los procesos de promoción del personal no se adecuan de modo que sean compatibles con la nueva concepción del control interno, la vieja cultura volverá a afirmarse. Cada entidad no debería promover a ningún funcionario que sea contrario a las nuevas prácticas del control interno.

III DESARROLLO DE CADA COMPONENTE

1. AMBIENTE DE CONTROL

1.1. ¿Por qué debe existir un ambiente de control adecuado?

1.1.1. Concepto y rol del ambiente de control en una organización

El ambiente de control es un conjunto de reglas y valores compartidos que constituyen el marco que guía el comportamiento de los funcionarios de una entidad. Dicho ambiente configura la conciencia de control o autocontrol que afecta las actitudes de los funcionarios públicos frente al control interno y se exterioriza por medio de ellas. Se debe comprender que el ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto al comportamiento de sus integrantes, la integridad y responsabilidad con la que encaran sus obligaciones y actividades y la importancia que le confieren al proceso de control interno.

Existe cierta analogía conceptual entre la cultura organizacional y el ambiente de control. Ambos conceptos comprenden una serie de procedimientos y valores que son interpretados y aplicados por los funcionarios de una entidad. La cultura organizacional representa la "ideología" de una entidad para el cumplimiento de su misión. Del mismo modo, el ambiente de control configura la "conciencia colectiva" de los funcionarios de una entidad para consolidar el proceso de control interno en procura de su eficacia. Figurativamente se puede convenir en que la conciencia colectiva es una ideología internalizada por el conjunto de los funcionarios de una entidad.

La cultura es el "estilo" o característica funcional que se percibe en todos los ámbitos de una organización y aquellas entidades que presentan solidez en su cultura están aferradas y guiadas inequívocamente hacia el cumplimiento de su misión. Analógicamente, el ambiente de control es la "química" que se refleja en el comportamiento cotidiano de los funcionarios para el cumplimiento de sus funciones. Las entidades con un adecuado ambiente de control presentan una atmósfera de respeto por las políticas, los procedimientos y los valores éticos que se comparten plenamente.

El ambiente de control representa la base de la pirámide del proceso de control al que sustenta imponiendo disciplina sobre el resto de los componentes. La importancia de esta representación gráfica implica que es necesario un ambiente de control eficaz para que el proceso de control interno pueda funcionar eficazmente.

No obstante, la eficacia del ambiente de control no es condición suficiente para que el proceso de control interno pueda ser calificado como eficaz. Existen dificultades relacionadas con el funcionamiento del resto de los componentes que el ambiente de control no puede salvar.

En las entidades pequeñas, normalmente es más fácil la implantación de una conciencia propensa hacia los controles porque existen menos personas para "convertir" hacia una ideología común. Del mismo modo, las entidades nuevas o de reciente creación también ofrecen menos dificultades para generar un ambiente de control eficaz debido a que aún no existe una cultura fuertemente establecida.

Por el contrario, las entidades grandes y con una trayectoria de varios años de funcionamiento pueden presentar dificultades para cambiar o implantar un ambiente de control que sea favorable y se constituya en pilar fundamental de la estructura de control interno. En estos casos se debe ejercer un liderazgo efectivo que apuntale el cumplimiento de las políticas y procedimientos en el marco de la integridad y los valores éticos compartidos. Dicho liderazgo debe procurar el logro de un comportamiento organizacional que refleje la lealtad del funcionario hacia el proceso de control interno.

A continuación se mencionan algunas situaciones comunes que las entidades deben sanear a fin de generar un ambiente de control adecuado:

- Ausencia de un proceso integral de planificación que cubra el corto, mediano y el largo plazo.
- Desinterés de los funcionarios por el logro de los objetivos institucionales.
- Inexistencia de códigos de ética y ausencia de valores éticos compartidos.
- Inexistencia de los procesos administrativos (Reglamentos Específicos) y operativos (Manual de Procesos).
- Falta de elaboración del Manuales de Organización y Funciones y el Manual de Puestos.
- Desmotivación de los funcionarios para el desarrollo eficaz y eficiente de sus actividades.
- Mala imagen de la entidad que perjudica el sentido de identificación organizacional.
- Disminución o inexistencia de la voluntad política manifiesta frente al proceso de control interno.
- Descoordinación institucional por la existencia de unidades funcionando como "islas".
- Falta de rendición de cuentas o inoportunidad de las rendiciones.
- Selección de personal sin las condiciones de competencia requeridas.
- Bajo nivel de capacitación para las funciones específicas de los funcionarios.

- Falta de compromiso de los funcionarios hacia el autocontrol o generación de conciencia.
- Desorden administrativo que aumenta el nivel de ineficiencia de las funciones.
- Inexistencia de evaluaciones adecuadas de desempeño y falta de transparencia en los procesos de promoción de los funcionarios públicos.
- Desprestigio de la función de auditoría interna por falta de apoyo y limitaciones en su independencia.

Las situaciones mencionadas precedentemente podrán ser eliminadas con mayor o menor éxito dependiendo de la voluntad política que exista para ello y del nivel de implantación de los instrumentos que perfeccionan los factores que afectan el ambiente de control. Dichos factores que se mencionan a continuación son tratados individualmente en los puntos siguientes de esta guía:

- Filosofía y estilo de la dirección.
- Establecimiento y difusión de los principios y valores éticos.
- Importancia de la competencia profesional.
- Medios generadores de una atmósfera de confianza.
- Relación de la administración estratégica con el control interno.
- Análisis del sistema organizativo a efectos del control interno.
- Asignación de las responsabilidades y los niveles de autoridad.
- Determinación de políticas de administración de personal que favorezcan al ambiente de control.
- Respeto de la función de auditoría interna.

1.2. ¿Cómo se implantan los aspectos que configuran el ambiente de control?

1.2.1. Exteriorización formal de la filosofía de la dirección

Antes de comenzar este punto, cabe aclarar que se debe interpretar por dirección al conjunto formado por el nivel superior y sus gerentes.

La filosofía de la dirección es el conjunto de las actitudes personales del nivel superior y sus gerentes que se reflejan en sus hechos y afectan la manera en que la entidad es gestionada. La dirección de la entidad es quien fija y guía el rumbo de las acciones del resto de los funcionarios; razón por la cual, es indispensable un accionar transparente que sirva de ejemplo y refleje las características del comportamiento pretendido. Fundamentalmente, lo que se necesita de la dirección es un ejemplo de consistencia entre las palabras y los hechos, el respeto por la dignidad de los funcionarios dependientes y el cumplimiento transparente de la misión de la entidad en beneficio de la comunidad.

Si la dirección no asume el proceso de control interno como un factor esencial para el logro de los objetivos institucionales será muy difícil transmitir una imagen positiva hacia la aplicación y el perfeccionamiento de los controles.

Para fortalecer y exteriorizar una adecuada filosofía de dirección se deben considerar los siguientes aspectos:

a) Diseño de la estructura organizativa acorde con los objetivos y la misión de la entidad

La estructura organizativa no es estática sino dinámica estando influenciada principalmente por la planificación estratégica y los análisis retrospectivo y prospectivo que se deben realizar anualmente. Dicha estructura debe ser consistente con la misión y con la demanda social de los servicios que presta la entidad. La falta de adaptación de la estructura a las necesidades puede originarse en limitaciones externas que son insalvables por la entidad. Distinta es la situación cuando los problemas de la estructura dependen principalmente de factores administrativos internos sobre los cuales la dirección superior no toma las decisiones correspondientes. En estos casos, la filosofía de la dirección se caracteriza por su inacción e irresponsabilidad donde el "dejar pasar" y el "dejar hacer" se transforma en una actitud dogmática.

b) Responsabilidad por el cumplimiento en tiempo y forma de los objetivos preestablecidos

El máximo ejecutivo debe exigir y hacer cumplir los plazos para el cumplimiento eficaz de los objetivos programados. Para ello, debe efectuar un seguimiento periódico de la evolución de las actividades mediante la utilización de información formal y/o la realización de reuniones con el nivel gerencial a efectos de interiorizarse de los problemas que pudieran surgir. Estas reuniones pueden adoptar el carácter de extraordinarias si la urgencia de los temas así lo amerita. El seguimiento de la información periódica por parte del máximo ejecutivo transmite una imagen de interés y preocupación por los objetivos institucionales. Dicha autoridad debe establecer la periodicidad, el emisor y el contenido de la información que considere relevante observar. Los niveles gerenciales, medios y operativos deben conocer la importancia que tiene para el máximo ejecutivo de la entidad el avance de las actividades y las dificultades a las que se enfrentan. Siempre se debe considerar que cuando más rápido se conocen y resuelven los problemas menor será el daño para la organización.

c) Formalización integral de los reglamentos específicos y los manuales de organización y funciones, de procesos y de puestos

La elaboración de los reglamentos específicos de los sistemas de administración; como así también, de los manuales de organización y funciones, de procesos y de puestos constituye la etapa fundamental de la implantación de los sistemas de administración y control que está bajo la responsabilidad de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad. La inexistencia de estos instrumentos de gestión implica incumplimientos legales, desorganización y falta de control, aspectos que inciden negativamente en el comportamiento organizacional y en el logro de los objetivos institucionales.

d) Respeto por la transparencia en el desarrollo de las operaciones

La transparencia del desempeño es la base de la credibilidad de los actos e implica la generación y transmisión de información útil, oportuna, pertinente, comprensible, confiable y verificable. Esta transparencia debe ser respetada por todos los niveles de la organización. No obstante, la información financiera de la entidad es responsabilidad de su máxima autoridad ejecutiva. Dicha autoridad debe facilitar los medios necesarios y exigir que se cumplan los requisitos de la información antes mencionados. La falta de exigencia de transparencia, además de las consecuencias que puede ocasionarle a entidad, genera prácticas negativas en el proceso de rendición de cuentas del resto de los funcionarios ocasionando la determinación de los indicios de responsabilidad correspondientes.

e) Exigencia para la aplicación de los controles

La dirección no debe tolerar la falta de aplicación de los controles establecidos. Dicho comportamiento debe originar las medidas disciplinarias que correspondan de acuerdo a la importancia del perjuicio producido. El máximo ejecutivo debe realizar reuniones periódicas con el personal para elevar la conciencia hacia los controles internos. La aplicación de dichos controles forma parte de la responsabilidad de cada funcionario. Asimismo, el máximo ejecutivo debe procurar que los niveles gerenciales y medios asuman un compromiso fehaciente con el proceso de control interno. En este sentido, debe asegurarse mediante los monitoreos correspondientes que cada sector o unidad funcional cumpla con los controles para el logro de los objetivos.

f) Proceso de identificación y seguimiento periódico a los riesgos de la entidad

La dirección debe conocer el nivel de riesgos que afecta las operaciones y que puede perjudicar el logro de los objetivos que le competen. La identificación y el análisis de los riesgos deben ser una tarea recurrente implantada por el máximo ejecutivo y delegada en los responsables de cada unidad funcional. Dichos responsables deben emitir reportes al máximo ejecutivo sobre los riesgos residuales existentes, los controles que se implantarán y el plan de acción propuesto.

g) Motivación del personal para mejorar la confianza mutua y el logro de los objetivos

La dirección debe mantener un nivel de motivación apropiado para el desarrollo eficaz y eficiente de las operaciones. La exigencia sobre las tareas debe ir acompañada de un sistema de recompensas que sea interpretado como justo por los funcionarios involucrados. La justicia de este sistema genera confianza y mejora el comportamiento organizacional. Las recompensas pueden ser financieras y no financieras pero deben ser preestablecidas y aplicadas objetivamente. La motivación debe seguir una escala descendente, comenzando por el máximo ejecutivo y siguiendo por el nivel gerencial hasta llegar al nivel operativo.

h) Incorporación del personal que cumpla con el perfil requerido

La dirección debe asegurar que se incorporen los mejores funcionarios para los puestos vacantes. La incorporación de personas que no son competentes origina descrédito y desconfianza hacia el interior de la entidad sobre la dirección y, particularmente, en la gestión de recursos humanos. Al respecto, el máximo ejecutivo debe fijar las políticas correspondientes y debe hacer cumplir el reglamento específico compatibilizado para la administración del personal.

i) Promociones verticales en función a convocatorias y concursos

La promoción vertical del personal debe en función a convocatorias internas en las que se respete el principio de igualdad de oportunidades. Dicha promoción debe realizarse en función al mérito, capacidad, aptitud, antecedentes y atributos personales. El máximo ejecutivo de la entidad debe velar por la objetividad de estas promociones. Los resultados del proceso de selección deben ser transparentes y puestos a disposición de todos los postulantes antes de la elección para que puedan ejercer el recurso de revocatoria. Tanto las incorporaciones como las promociones no

generarán el rechazo del resto de los funcionarios en la medida que hayan recaído en las personas que mejor respondan a las exigencias de los puestos a cubrir según lo definido en la Programación Operativa Anual Individual correspondiente.

j) Respeto por la independencia y los resultados de la función de auditoría interna

La Unidad de Auditoría Interna debe programar y desarrollar sus actividades con total independencia. El máximo ejecutivo de la entidad debe procurar que dicha unidad cuente con los recursos humanos y materiales suficientes para la ejecución de sus funciones. Asimismo, dicha autoridad deberá analizar los resultados de las auditorías a efectos de la aceptación o rechazo de sus recomendaciones. En caso de aceptación, la dirección debe hacer cumplir la implantación oportuna de las recomendaciones de acuerdo con el cronograma respectivo.

1.2.2. Establecimiento y difusión de los principios y valores éticos

La efectividad del proceso de control interno depende principalmente de la integridad y los valores éticos del personal que lo diseña, ejecuta y efectúa su seguimiento. La entidad debe establecer los principios y valores éticos en un código de ética que se espera que cumplan inexcusablemente todos los servidores públicos de acuerdo con lo establecido en el *Estatuto del Funcionario Público*. Dicho código formará parte del Reglamento Interno correspondiente como es sabido, al ambiente de control se lo asimila como la *"conciencia de control"* que existe en los funcionarios de una entidad. La adecuación de esa conciencia está en proporción directa a la integridad y la aplicación de los valores éticos en el trabajo cotidiano.

La ética es un atributo personal, es decir, que no es la entidad la que resulta ser ética o moral sino los funcionarios que la componen. Dichos funcionarios son los que actúan bien o mal en términos éticos. Por otra parte, la ética no es un atributo exclusivo de la dirección, todos los integrantes de una entidad y de una sociedad deben actuar éticamente. No obstante, *los ejecutivos de una entidad son el espejo donde se miran los subordinados*, este ejemplo, afectará sus conductas y si es pernicioso podrá generar acciones contrarias a la ética.

Sólo no estarán afectadas por el ejemplo de los demás aquellas personas que tienen arraigados los valores éticos por tradición o educación. Pero aquellos que no han tenido formación al respecto incurrirán en inconductas por analogía de actitudes o considerar que *"si él lo hizo, yo también lo puedo o debo hacer de esa manera"* . En estos casos, es indispensable la consistencia entre lo que los ejecutivos pregonan y el ejemplo que presentan. Es decir, que de nada vale la

concepción de *"haz lo que yo digo pero no lo que hago"*, en cambio, si es aplicable, *"no hagas a los demás lo que no quisieras que los demás te hagan"*.

La ética no es la ley. *La ética es una conducta razonable y justa más allá de la obediencia a leyes y reglamentaciones*. La ética puede estar por encima de la ley. Una conducta puede ser considerada como ética a pesar de ser ilegal (una persona para salvar a su familia asesina a un ladrón, el asesinato es un delito; no obstante, la salvación de la familia es un acto ético y moral).

Las entidades deberán institucionalizar los valores éticos pero también se deben realizar las acciones necesarias para eliminar o minimizar la incidencia de los siguientes factores que puedan inducir a conductas adversas:

- Controles débiles o inexistencia de ellos,
- Alta descentralización sin el respaldo del control requerido,
- Debilidad de la función de la Unidad de Auditoría Interna.

Todas las cuestiones éticas deben ser instrumentadas o institucionalizadas por la entidad a fin de no tener que enfrentar ante cada decisión el interrogante de si la conducta a adoptar es o no ética. Para ello, para favorecer al ambiente de control y al proceso de control interno se deben realizar las siguientes acciones:

- Establecer un adecuado *código de ética*,
- Crear un *comité de ética* formalmente constituido
- Implantar *programas de capacitación sobre la ética*.

Código de ética

Los códigos de ética requieren y prohíben prácticas concretas desalentando acciones que no prohíbe la ley pero que están en contra de lo que consideramos el límite moral. Igualmente, actividades como robo, hurto, fraude, etc., que ya están prohibidas por la ley, deben ser consideradas de manera general en el contenido del código.

La adhesión al código de ética sirve para reforzar la dedicación de los funcionarios a la calidad de los servicios o productos que la entidad genera y para fomentar la dedicación personal a fin de alcanzar los objetivos de la entidad. Cada uno de los empleados debe firmar una copia del código para evidenciar su recepción y adhesión del mismo. El acatamiento a dicho código no puede ser voluntario; de lo contrario, se transforma en una "declaración de buenas intenciones". Asimismo, es necesario que existan sanciones por los comportamientos indebidos y se hagan públicas para que no pierdan su valor disuasorio.

Lo ideal es que el código de ética:

a) Oriente a los empleados en la resolución de dilemas éticos.
b) Aclare la postura de la entidad respecto a áreas de incertidumbre ética.
c) Ayude globalmente para conseguir y mantener los tipos de conducta que la entidad considera éticos y apropiados.

El código de ética debe ser conciso, claro y fácil de entender. La entidad debe emitirlo procurando principalmente evitar inconsistencias entre las políticas y procedimientos existentes con el código de ética emitido.

La emisión del código puede ser encomendada al comité de ética, o bien, podría formarse una comisión con la participación de la Unidad de Auditoría Interna, la Unidad de Servicios Legales y la Unidad de Recursos Humanos.

Cada entidad pública debe considerar los siguientes principios y valores éticos:

- *Probidad*

  El funcionario público debe actuar con rectitud y honradez, procurando satisfacer el interés general y desechando todo provecho o ventaja personal, obtenido por sí o por interpósita persona. También esta obligado a exteriorizar una conducta honesta.

- *Prudencia*

  El funcionario público debe actuar con pleno conocimiento de las materias sometidas a su consideración. Asimismo, debe evitar acciones que pudieran poner en riesgo la finalidad de la función pública, el patrimonio del Estado o la imagen que debe tener la sociedad respecto de sus servidores.

- *Integridad*

  El funcionario público debe actuar moralmente y de conformidad a las normas legales vigentes.

- *Equidad*

  El funcionario público debe tener permanente disposición para el cumplimiento de sus funciones, otorgando a cada uno lo que le es debido, tanto en sus relaciones con el Estado, como con el público, sus superiores y subordinados.

- *Respeto*

  El funcionario público debe desarrollar sus funciones con respeto y sobriedad, usando las prerrogativas inherentes a su cargo y los medios de que dispone únicamente para el cumplimiento de sus funciones y deberes.

- *Idoneidad*

  La idoneidad, entendida como aptitud técnica, legal y moral, es condición esencial para el acceso y ejercicio de la función pública.

- *Responsabilidad*

  El funcionario público debe hacer un esfuerzo honesto para cumplir con sus deberes. Cuanto más elevado sea el cargo que ocupa un funcionario público, mayor es su responsabilidad para el cumplimiento de las disposiciones del código de ética.

- *Aptitud*

  Quien disponga la designación de un funcionario público debe verificar el cumplimiento de los recaudos destinados a comprobar su idoneidad. Ninguna persona debe aceptar ser designada en un cargo para el que no tenga aptitud.

- *Capacitación*

  El funcionario público debe capacitarse para el mejor desempeño de las funciones a su cargo, según lo determinan las normas que rigen el servicio o lo dispongan las autoridades competentes.

- *Legalidad*

  El funcionario público debe conocer y cumplir la Constitución Nacional, las leyes y los reglamentos que regulan su actividad. Debe observar en todo momento un comportamiento tal que, examinada su conducta, ésta no pueda ser objeto de reproche.

- *Veracidad*

  El funcionario público esta obligado a expresarse con veracidad en sus relaciones funcionales, tanto con los particulares como con sus superiores y subordinados, y a contribuir al esclarecimiento de la verdad.

- *Discreción*

  El funcionario público debe guardar reserva respecto de hechos o informaciones de los que tenga conocimiento con motivo o en ocasión del ejercicio de sus funciones, sin perjuicio de los deberes y las responsabilidades que le correspondan en virtud de las normas profesionales.

- *Transparencia*

  El funcionario público debe ajustar su conducta al derecho que tiene la sociedad de estar informada sobre la actividad de la Administración.

- *Obediencia*

  El funcionario público debe dar cumplimiento a las órdenes que le imparta el superior jerárquico competente, en la medida que reúnan las formalidades del caso y tengan por objeto la realización de actos de servicio que se vinculen con las funciones a su cargo, salvo el supuesto de arbitrariedad o ilegalidad manifiestas.

- *Independencia de criterio*

  El funcionario público no debe involucrarse en situaciones, actividades o intereses incompatibles con sus funciones. Debe abstenerse de toda conducta que pueda afectar su independencia de criterio para el desempeño de las funciones.

- *Equidad*

  El empleo de criterios de equidad para adecuar la solución legal a un resultado más justo nunca debe ser ejecutado en contra de los fines perseguidos por las leyes.

- *Igualdad de trato*

  El funcionario público no debe realizar actos discriminatorios en su relación con el público o con otros servidores públicos. Debe otorgar a todas las personas igualdad de trato en igualdad de situaciones. Se entiende que existe igualdad de situaciones cuando no median diferencias que, de acuerdo con las normas vigentes, deben considerarse para establecer una prelación. Este principio se aplica también a las relaciones que el funcionario mantenga con sus subordinados.

- *Ejercicio adecuado del cargo*

  El funcionario público, mediante el uso de su cargo, autoridad, influencia o apariencia de influencia, no debe obtener ni procurar beneficios o ventajas indebidas, para sí o para otros. Asimismo, con motivo o en ocasión del ejercicio de sus funciones, no debe adoptar represalia de ningún tipo o ejercer coacción alguna contra funcionarios u otras personas, que no emane del estricto ejercicio del cargo.

- *Uso adecuado de los bienes del estado*

  El funcionario público debe proteger y conservar los bienes del Estado. Debe utilizar los que le fueran asignados para el desempeño de sus funciones de manera racional, evitando su abuso, derroche o desaprovechamiento. Tampoco puede emplearlos o permitir que otros lo hagan para fines particulares o propósitos que no sean aquellos para los cuales hubieran sido específicamente destinados. No se consideran fines particulares las actividades que, por razones protocolares, el funcionario deba llevar a cabo fuera del lugar u horario en los cuales desarrolla sus funciones.

- *Uso adecuado del tiempo de trabajo*

  El funcionario público debe usar el tiempo oficial en un esfuerzo responsable para cumplir con sus quehaceres. Debe desempeñar sus funciones de una manera eficiente y eficaz y velar para que sus subordinados actúen de la misma manera. No debe fomentar, exigir o solicitar a sus subordinados que empleen el tiempo oficial para realizar actividades que no sean las que se les requieran para el desempeño de los deberes a su cargo.

- *Colaboración*

  Ante situaciones extraordinarias, el funcionario público debe realizar aquellas tareas que por su naturaleza o modalidad no sean las estrictamente inherentes a su cargo, siempre que ellas resulten necesarias para mitigar, neutralizar o superar las dificultades que se enfrenten.

- *Uso de información*

  El funcionario público debe abstenerse de difundir toda información que hubiera sido calificada como reservada o secreta conforme a las disposiciones vigentes. No debe utilizar, en beneficio propio o de terceros o para fines ajenos al servicio, información de la que tenga conocimiento con

motivo o en ocasión del ejercicio de sus funciones y que no esté destinada al público en general.

- *Obligación de denunciar*

  El funcionario público debe denunciar ante su superior o las autoridades correspondientes, los actos de los que tuviera conocimiento con motivo o en ocasión del ejercicio de sus funciones y que pudieran causar perjuicio al Estado o constituir un delito o violaciones a cualquiera de las disposiciones contenidas en el código de ética.

- *Dignidad*

  El funcionario público debe observar una conducta digna y decorosa, actuando con sobriedad y moderación. En su trato con el público y con los demás funcionarios, debe conducirse en todo momento con respeto y corrección.

- *Honor*

  El funcionario público al que se le impute la comisión de un delito de acción pública, debe facilitar la investigación e implementar las medidas administrativas y judiciales necesarias para esclarecer la situación a fin de dejar a salvo su honra y la dignidad de su cargo.

- *Tolerancia*

  El funcionario público debe observar, frente a las críticas del público y de la prensa, un grado de tolerancia superior al que, razonablemente, pudiera esperarse de un ciudadano común.

- *Equilibrio*

  El funcionario público debe actuar, en el desempeño de sus funciones, con sentido práctico y buen juicio.

- *Beneficios prohibidos*

  El funcionario público no debe, directa o indirectamente, ni para sí ni para terceros, solicitar, aceptar o admitir dinero, dádivas, beneficios, regalos, favores, promesas u otras ventajas en las siguientes situaciones:

  a) Para hacer, retardar o dejar de hacer tareas relativas a sus funciones.

b) Para hacer valer su influencia ante otro funcionario público, a fin de que éste haga, retarde o deje de hacer tareas relativas a sus funciones.

c) Cuando resultare que no se habrían ofrecido o dado si el destinatario no desempeñara ese cargo o función.

- *Conflicto de intereses*

A fin de preservar la independencia de criterio y el principio de equidad, el funcionario público no puede mantener relaciones ni aceptar situaciones en cuyo contexto sus intereses personales, laborales, económicos o financieros pudieran estar en conflicto con el cumplimiento de los deberes y funciones a su cargo. Tampoco puede dirigir, administrar, asesorar, patrocinar, representar ni prestar servicios, remunerados o no, a personas que gestionen o exploten concesiones o privilegios o que sean proveedores del Estado, ni mantener vínculos que le signifiquen beneficios u obligaciones con entidades directamente fiscalizadas por el órgano o entidad en la que se encuentre desarrollando sus funciones.

Comité de ética

La simple formulación de un código de ética no es garantía suficiente de su cumplimiento; razón por la cual, se debe nombrar un comité de ética, compuesto por miembros representativos de la dirección de la entidad (nivel ejecutivo) y de las servidores públicos de la misma para perfeccionar la institucionalización de una conducta ética.

El comité de ética debe desarrollar, entre otras, las siguientes actividades que deberán estar determinadas por un reglamento interno emitido a tales efectos:

a) La celebración de reuniones con una frecuencia regular para discutir asuntos éticos

Deben existir reuniones periódicas y al menos, una vez por cada trimestre, para tratar *cuestiones éticas* sugeridas por los funcionarios de la entidad o propuestas por los miembros del mismo comité. Estas cuestiones deben estar relacionadas con las principales actividades que desarrolla la entidad.

b) La comunicación del código de ética a todos los miembros de la entidad

El código de ética debe ser exhibido en los lugares habilitados para las comunicaciones generales. Complementariamente, se deben realizar seminarios dictados por personas representativas del comité procurando el éxito de la difusión del mensaje ético. Dichas personas deben comunicar el

contenido del código a todos los servidores públicos de la entidad. El objetivo de los seminarios será *"lograr que el participante comprenda los principios y valores éticos definidos por la entidad y entienda la importancia de la ética en el desarrollo de sus actividades"*

La entidad deberá exigir la adhesión al código de ética por parte de todos los servidores públicos. Esta adhesión debe ser formal y será acredita por escrito.

Para los empleados nuevos, el proceso de inducción incluirá las acciones necesarias para que el funcionario incorporado comprenda, interprete y se adhiera al comportamiento ético que pretende la entidad.

c) La verificación de posibles violaciones al código de ética

El comité actuará de oficio o por denuncia o a solicitud de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad.

La existencia de la denuncia da lugar al tratamiento por comité que analizará la posible vulneración del código de ética. Cuando sea procedente, el comité podrá solicitar el testimonio de testigos para evidenciar los hechos denunciados. Si hubo un comportamiento antiético, el comité citará al funcionario involucrado para informar formalmente el hecho detectado a efectos de posibilitar su defensa.

El comité evaluará la declaración del involucrado e inexcusablemente deberá pronunciarse si ha habido o no infracción al código de ética. Cuando exista alguna infracción al código de ética se remitirán los antecedentes a la máxima autoridad ejecutiva de la entidad para que se tramite el proceso interno conforme a lo establecido en el artículo 29º de la Ley Nº 1178 y su reglamentación.

d) La vigilancia del cumplimiento del código de ética

El cumplimiento del código de ética es una responsabilidad de todos los servidores públicos de la entidad. Dicha responsabilidad está basada en el honor de cada persona y se ejerce comunicando oportunamente al comité los hechos contrarios a la ética observados. Dicha comunicación constituye la declaración escrita del hecho sobre el cual deliberará el comité.

El comité debe preservar la publicidad de la identidad del funcionario que denuncia siempre que no sea el damnificado por la cuestión ética.

El comité a través de sus integrantes debe aprovechar todas las oportunidades que se presenten para alentar y difundir el comportamiento ético. Debe estimularse a los empleados a informar de prácticas antiéticas.

e) La revisión y actualización del código de ética

Los principios y valores éticos son propios de cada entidad y pueden ser modificados en las oportunidades que el comité considere necesarias. La práctica del comportamiento ético más los resultados de las reuniones periódicas del comité y de los talleres que se realicen podrán dar lugar a las actualizaciones pertinentes a fin de aclarar los conceptos predefinidos.

f) La emisión de informes de sus actividades al máximo ejecutivo de la entidad

Todas las reuniones ordinarias y extraordinarias del comité darán lugar a la redacción de las actas correspondientes. En estas actas se describirá el tema ético tratado, el o los funcionarios involucrados, el principio o valor ético vulnerado, la opinión del comité sobre el desvío o no de la ética institucional y la firma de todos los asistentes.

g) La premiación del cumplimiento por actitudes éticas sobresalientes y el castigo a las infracciones del código de ética

Se debe considerar que la inexistencia de sanciones o la aplicación de sanciones inadecuadas a quienes actúan inapropiadamente impide el efecto disuasorio que se busca generar en el resto de los funcionarios.

Todos los servidores públicos deben conocer que el comité podrá identificar vulneraciones a la ética institucional. Los que no cumplan el código de ética deben soportar las sanciones correspondientes. No obstante, el comité debe tener sumo cuidado y sancionar comportamientos antiéticos que sean evidentes para evitar generar sensaciones de injusticia en los demás funcionarios de la entidad.

Por otra parte, el comité deberá destacar los comportamientos éticos sobresalientes que mejoran la imagen de la entidad.

Todos los premios y castigos deben ser de conocimiento público en la entidad para que sirvan de ejemplo hacia los demás.

Programas de capacitación sobre la ética

La entidad debe diseñar programas de capacitación para enseñar a sus funcionarios cómo enfrentar los problemas morales en las actividades que son de su competencia. Estos programas deben incluir talleres en los que los funcionarios puedan discutir y resolver problemas éticos hipotéticos. Se debe procurar sensibilizar a los funcionarios en cuanto a la ética, ampliando y profundizando su conciencia en cuanto a las directrices del código de ética vigente y enfatizando el compromiso de la entidad con estos principios de la ética.

1.2.3. Implicancias de la competencia profesional en el control interno

El ambiente de control depende fundamentalmente de las personas; por lo tanto, está influenciado por el desempeño de ellas. Dicho desempeño debe tener como horizonte permanente la aplicación de los controles para que la entidad alcance sus objetivos en beneficio de todos. Para que se presente un desempeño con estas características debe existir una "materia prima" básica que está constituida por la competencia profesional; además, de ciertas actitudes de los funcionarios públicos.

Las actitudes pueden ser modificadas con los distintos medios de motivación existentes utilizando reforzamientos que alteren o perfeccionen los comportamientos organizacionales. En cambio, la competencia es la capacidad técnica de las personas para desarrollar un conjunto de tareas específicas. Esta capacidad técnica se fundamenta en la formación y la experiencia pudiéndose potenciar con el desarrollo de las habilidades mediante capacitación específica.

En general, la competencia comprende el nivel de estudios, la experiencia laboral o profesional, los títulos obtenidos y los cursos de actualización y perfeccionamiento realizados. Específicamente, la competencia tiene que tener una vinculación directa con el puesto a desempeñar.

Cada persona tiene competencias determinadas y limitadas, no existen muchas personas para desempeñar los puestos de mayor jerarquía; en cambio, los puestos operativos tienen una gran cantidad de oferta de funcionarios. Por esta razón, los individuos tienden a ser promovidos hasta llegar a un punto límite a partir del cual comienza una zona de incompetencia. Por otra parte, el hecho de que un funcionario cuente con excelentes cualidades operativas no implica que pueda desempeñarse en el nivel gerencial o ejecutivo. En este sentido, para poder pasar de niveles operativos a gerenciales siempre hace falta vocación. Esta vocación opera como un motor es un gran factor de motivación intrínseco y es naturalmente beneficioso.

Contrariamente a la competencia profesional se encuentra el concepto de incapacidad funcional que evidencian algunas incorporaciones originando descreimiento y desconfianza en el resto de los funcionarios enrareciendo el ambiente de control. No obstante, si las personas resultan ser competentes para sus puestos podrán favorecer el mantenimiento de un adecuado ambiente de control. Por el contrario, las que no posean los niveles pretendidos de capacidad dificultarán la aplicación de controles producto de su desconocimiento o por la falta de habilidades específicas.

La competencia profesional pretendida debe ser determinada por el Sistema de Administración de Personal (SAP) a través del *Proceso de Programación Operativa Anual Individual* que determina los objetivos de cada puesto, sus funciones y los requerimientos de calidad correspondientes. Previamente a ello, por medio del Sistema de Programación de Operaciones (SPO) se determinaron las necesidades básicas de los recursos humanos necesarios y por el Sistema de Organización Administrativa (SOA) se definieron las características de los procesos para los cuales será incorporado el personal.

Todos los requisitos de calidad del personal forman parte de la Programación Operativa Anual Individual (POAI) que será utilizada como la base principal para el reclutamiento, la selección y la evaluación del desempeño. Dicha POAI integra el Manual de Puestos de la entidad. Cabe recordar que la POAI se refiere a cada funcionario de carrera y deberá contener la siguiente información:

- Identificación: la denominación, la dependencia, la supervisión ejercida, la categoría y la ubicación del puesto dentro de la estructura organizacional de la entidad.

- Descripción: la naturaleza u objetivo, las normas a cumplir, las funciones específicas y continuas del puesto y los resultados esperados expresados en términos de calidad y cantidad.

- Especificación: los requisitos personales y profesionales exigidos para el puesto vacante.

Por último, la evaluación del nivel de competencia de las incorporaciones debe ser realizada por medio del *Proceso de Reclutamiento y Selección de Personal*, que a través del Comité de Selección se informaran los resultados de la selección a la autoridad competente para que determine el ingreso de una persona a la entidad o promocione un servidor público de la misma. Dicho Comité estará integrado por un representante de la unidad encargada de la administración de personal, un representante de la unidad solicitante y un representante nominado por la máxima autoridad ejecutiva.

El Comité de selección definirá las técnicas a utilizar, los factores a considerar, los puntajes mínimos a ser alcanzados y otros aspectos necesarios para la selección, los mismos que deberán ser de conocimiento público y estar señalados expresamente en el reglamento específico de la entidad.

1.2.4. Medios generadores de una atmósfera de confianza

Como se ha mencionado en puntos anteriores, el ambiente de control es un componente influenciado principalmente por las personas que conforman la entidad. De esa premisa se deduce la importancia del recurso humano. En este sentido, la entidad necesita incorporar recursos humanos competentes que permitan el desarrollo adecuado de las funciones. Asimismo, dichos recursos necesitan de una atmósfera de confianza que les permita una relación fluida, participativa y cooperativa. Ahora bien, esta atmósfera de confianza debe ser generada por la entidad, precisamente, por el máximo ejecutivo que mediante *la implantación de un adecuado sistema de comunicaciones que fomente el intercambio de información y la participación de todos los funcionarios* relacionados con la misma. La exclusión y el retaceo de información genera descontento y desmotivación provocando desconfianza que enrarece el clima organizacional pretendido.

La relación que permiten los canales de información formales es en gran parte vertical u horizontal. También existen canales informales de información que deben ser utilizados con la frecuencia necesaria para la mejor cooperación entre las distintas unidades funcionales. Estos canales informales no deben ser cercenados por los niveles gerenciales sino más bien fomentados en base a que todos trabajan bajo una misma entidad con una sola misión y con objetivos predeterminados que muchas veces necesitan de la cooperación de sectores diferentes.

Es de conocimiento general que la productividad y la confianza van de la mano, en otras palabras, las personas necesitan confiar en la entidad para poder brindarse y rendir plenamente, y la entidad necesita confiar en que dichas personas no la defraudarán. Esta confianza mutua permitirá una coordinación más efectiva y una comunicación más fluida beneficiando al proceso de toma de decisiones y al cumplimiento de los objetivos de la entidad.

La dirección de la entidad debe irradiar el nivel de confianza necesario para mantener y mejorar la productividad. La atmósfera de confianza es en definitiva el mantenimiento de la unidad entre el nivel superior y ejecutivo con el plantel operativo, procurando terminar con la separación clásica de bandos entre “ellos” y “nosotros” debido a que en realidad “todos” forman un solo equipo que es la entidad en su conjunto. La habilidad gerencial deberá demostrarse en el tendido de este puente para lograr una mejor identidad, una conformación

grupal más sólida y un espíritu corporativo que procure el mejoramiento de las comunicaciones internas y el nivel de confianza.

La confianza como actitud no se pregona, se practica. Nadie puede predicar aquello que no hace, que no practica. Lo mismo sucede en la entidad. La dirección se encuentra ante sí con un grupo de personas que poseen diferentes experiencias y situaciones. Si los mismos se encuentran ante una dirección que les inspira sentimientos internos de seguridad y de armonía, generará hacia sus colaboradores un sentimiento de seguridad y de pertenencia. Caso contrario, originará intranquilidad y muchas veces potenciales conflictos.

La confianza que transmite la dirección, se hará eficaz en la medida que se *incentive la participación de los funcionarios con sus propuestas de mejoramiento y se reconozca explícita o implícitamente el valor de dichas propuestas*. Caso contrario, originará sentimientos de manipulación y "utilización para los fines de la entidad".

Por último, la atmósfera de confianza no es compatible con la transmisión de falsas promesas. Cuando los funcionarios se esfuerzan producto de arengas continuas de la dirección que vienen aparejadas de promesas que nunca se concretan porque dicho esfuerzo no es recompensado, necesariamente se genera un clima de frustración que lesiona la confianza mutua. En estos casos, lo que corresponde es comunicación y más comunicación para evitar confusión e interpretaciones que terminen eliminando la confianza mutua que pudiera existir. Se debe tener en cuenta que el fortalecimiento de la confianza lleva mucho tiempo y muy poco tiempo su destrucción. Varias actitudes generan confianza y unas pocas son necesarias para transformarla en desmotivación.

En conclusión, para la generación y mantenimiento de una atmósfera de confianza mutua es necesario que la dirección considere e implante los siguientes aspectos:

- Eliminar las barreras comunicacionales entre los distintos niveles de la organización sobre los asuntos de interés común fomentando la unión del personal mediante un sistema de comunicación que no sea excluyente,
- Evitar las falsas promesas y reconocer los esfuerzos realizados para mantener en alto la motivación,
- Incentivar la participación y el compromiso de todos los niveles organizativos habilitando canales de comunicación para recepcionar los comentarios o sugerencias y llevarlos a la práctica en cuanto fuera posible. Siempre la dirección superior y la gerencia deben estar dispuestas a mantener una comunicación franca, fluida y respetuosa que permita la retroalimentación que no inspire temor a represalias.

1.2.5. Relación de la administración estratégica con el control interno

La implantación de la administración estratégica comprende una planificación a corto, mediano y largo plazo de acuerdo con los lineamientos del Sistema de Programación de Operaciones (SPO). Obviamente esta implantación también es responsabilidad directa de la máxima autoridad ejecutiva considerando lo establecido por el artículo 27 de la Ley 1178. No obstante, los objetivos de gestión implican una responsabilidad compartida entre el ejecutivo del área que los formula y la máxima autoridad ejecutiva de la entidad que los aprueba.

La administración estratégica es el elemento de gestión básico que se fundamenta en el SPO. Este sistema establece que las entidades públicas deben elaborar un programa operativo anual (POA) en el marco de la planificación estratégica.

El control interno como integrante de todo proceso administrativo y operativo de las entidades públicas depende, en primer lugar, del SPO que determina los objetivos a cumplir, y en segundo lugar, del Sistema de Organización Administrativa (SOA) que define la estructura y los procesos que se necesitan para dar cumplimiento a dichos objetivos. La finalidad del control interno es coadyuvar al logro de estos objetivos. *Sin la existencia fehaciente de estos objetivos el proceso de control interno no tiene mayor incidencia* porque su finalidad es precisamente coadyuvar al logro de ellos.

Si bien la formulación de los objetivos forma parte del POA, éste puede ser elaborado a pesar de que la entidad no haya emitido el reglamento específico. En este caso, la entidad no cuenta con un sistema formal que sustente la programación y no existe garantía razonable de que se haya cumplido adecuadamente con los procesos necesarios para la elaboración del POA. Por lo tanto, los objetivos de gestión podrían estar erróneamente formulados.

Por otra parte, sin reglamento específico, las actividades de control que se pudieran aplicar serían informales porque no existiría el documento necesario que las contenga. En consecuencia, no habría seguridad de que se hayan aplicado integralmente las actividades de control establecidas informalmente.

Por lo mencionado precedentemente, es indispensable que las entidades cumplan con las disposiciones legales vigentes emitiendo el reglamento específico para la programación de operaciones con la incorporación de los controles internos. Adicionalmente, cabe recordar que dicho reglamento debe ser compatibilizado por el órgano rector correspondiente.

A efectos del proceso de control interno es necesario que la administración estratégica considere los siguientes insumos para la elaboración del plan estratégico y el programa de operaciones de la entidad:

- *Sistema Nacional de Planificación*

  Proporciona a través de los planes de desarrollo y programas de mediano y largo plazo, el marco en el que se deben definir las acciones a ser incluidas en la programación de operaciones anual de cada entidad.

- *Sistema Nacional de Inversión Pública*

  Suministra información sobre los proyectos de inversión en ejecución y por ejecutarse en el sector público.

- *Misión*

  Es la razón de ser de una entidad pública que se establece en concordancia con el instrumento jurídico de creación de cada entidad, así como con la Constitución Política del Estado, Ley de ministerios, Ley Orgánica de Municipalidades y otras disposiciones legales sobre la organización del sector público.

1.2.6. Análisis del sistema organizativo a efectos del control interno

La adecuación de la estructura organizativa es un factor clave para el logro de los objetivos de la entidad. En este sentido, el proceso de control interno coadyuva al logro de dichos objetivos porque está inmerso en los procedimientos administrativos y operativos que se ejecutan mediante las unidades que conforman la estructura organizativa.

Por el contrario, el control interno no funcionará eficazmente si se presentan alguna de las siguientes situaciones relacionadas con el sistema de organización administrativa (SOA) que afectan el ambiente de control:

- Falta de formalización del diseño de la estructura organizativa.
- Diseño de la estructura organizativa formalizado parcialmente o desactualizado de acuerdo con las condiciones vigentes.
- Insuficiente alcance de control por una excesiva cadena de mando.
- Inadecuada delegación de autoridad lineal y/o funcional.
- Inexistente, insuficiente o inadecuada definición de los canales y medios de comunicación.

En la medida que la entidad respete los *principios establecidos por la norma básica del SOA* referidos a la "estructuración técnica", "flexibilidad", "formalización" y "servicio a los usuarios" y se ajuste al objetivo primordial de estructurar una organización eficiente, se podrá asegurar que el diseño de la estructura organizativa está enfocado hacia el cumplimiento de la misión de la entidad, permitiendo, además, el desarrollo del proceso de control interno para garantizar razonablemente el cumplimiento de los objetivos preestablecidos.

Se debe tener presente que no existe control sin proceso o materia controlable, ni proceso sin estructura; razón por la cual, las entidades que carecen de una estructura organizativa formalmente establecida impiden el desarrollo adecuado del proceso de control interno porque la estructura es la base que sustenta el diseño y la aplicación de los controles. Por otra parte, la falta de formalización de la estructura organizativa exterioriza el incumplimiento de la normatividad vigente y de la Ley Nº 1178 en cuanto a la implantación de los sistemas administrativos y de control.

En la actualidad, existen diversas entidades que no tienen procedimientos formalmente establecidos, es decir, ejecutan procedimientos de memoria sin estar escritos. La falta de formalización impide su aprobación. Estas entidades, operativa y administrativamente dependen de la experiencia y la permanencia de las personas que ejecutan dichos procedimientos. En estos casos, no existe garantía razonable de su aplicación inequívoca y cualquier cambio en el personal puede alterar los procesos informales vigentes.

En cambio, la ejecución adecuada de los procedimientos formales que incluyen las actividades de control correspondientes, garantiza razonablemente la obtención de un producto o servicio de acuerdo con las normas preestablecidas.

Cabe aclarar que la falta de aprobación de los procedimientos por parte de la máxima autoridad ejecutiva no constituye informalidad ni perjudica la aplicación de los controles respectivos. No obstante, el desarrollo inadecuado de estos procedimientos genera teóricamente indicios de responsabilidad al ejecutante que pueden diluirse si no existe una norma superior que exija su cumplimiento.

La estructura organizativa se formaliza mediante los siguientes instrumentos que debe desarrollar la entidad y aprobar la máxima autoridad ejecutiva de la misma:

- *Manual de Organización y Funciones*
- *Manual de Procesos*
- *Reglamento Específico del Sistema de Organización Administrativa*

La eficiencia operativa que se pretende facilitar con la estructura organizativa requiere de cierta dosis de innovación y creación que puede estar acotada por el esquema administrativo vigente. No obstante, la Norma Básica del SOA permite la adecuación de la estructura en forma inmediata a la aprobación del Programa de Operaciones Anual y al Presupuesto, y cuando se presenten circunstancias internas y/o del entorno que lo justifiquen.

La estructura organizativa debe permitir la realización de las operaciones de la mejor manera posible para dar cumplimiento a los objetivos preestablecidos. Esto no implica que se deben crear entidades sobredimensionadas que no cumplan eficientemente su finalidad social. La sobredimensión puede ser tanto en el plano horizontal o vertical. Los excesos en el plano vertical traen aparejados también dificultades en la comunicación y coordinación. Asimismo, el control se vuelve más difícil conforme se añaden niveles.

Para diseñar una estructura organizacional acorde con las necesidades del control interno se deben considerar principalmente los siguientes aspectos:

a) Reducción de la complejidad y simplificación de los procedimientos administrativos y operativos sin que esto signifique el incumplimiento de las normas vigentes

   Las entidades sobredimensionadas normalmente traen aparejado una mayor complejidad administrativa. Como consecuencia de dicha complejidad se diseñan procedimientos a su vez complejos. Asimismo, se contrata más personal para mantener el control sobre ese conjunto de complejidades.

   Para reducir el efecto de la sobredimensión se debe considerar que los procedimientos administrativos y operativos deben facilitar las tareas y ser racionales y sencillos. De esta manera, se procura la rápida comprensión de todos los funcionarios que deben aplicarlos. En este sentido, es necesario la normalización del contenido y la redacción de los procedimientos. Dichos procedimientos deben ser elaborados por las unidades funcionales ejecutoras y presentados a la Dirección General Administrativa (Unidad de Programación y Organización Administrativa – Arts. 22 y 23 del D.S. 25055 de 23/05/98) o unidad equivalente para su revisión antes de la correspondiente aprobación por la máxima autoridad ejecutiva de la entidad.

b) Diseñar la estructura considerando principalmente las áreas estratégicas de actividad

   Las entidades deben funcionar en torno al cumplimiento de su misión y la satisfacción de las necesidades sociales. La estructura organizacional debe priorizar a las unidades estratégicas que generan la prestación de servicios

externos o la producción de bienes en el ejercicio de sus funciones. Las unidades restantes son netamente administrativas o de servicio interno y sería un despropósito que estén más dimensionadas que las áreas estratégicas. Esta apreciación se fundamenta en que la entidad debe evitar ineficiencias por cuestiones estructurales. Asimismo, el diseño estructural debe respetar el principio de Servicio a los Usuarios establecido por la Norma Básica del SOA. Según este principio, "la estructura organizacional de la entidad estará orientada a facilitar la satisfacción de las necesidades de servicios públicos de los usuarios, a través de su prestación en forma ágil, eficiente y con equidad social".

c) Ampliar la autonomía y los medios de las unidades estratégicas de gestión

La autonomía funcional de las unidades estratégicas agiliza el desarrollo de las actividades e implica una mayor responsabilidad que genera compromiso y motivación de los funcionarios que en ellas se desempeñan. No obstante, se debe considerar que autonomía sin medios ocasiona más problemas que beneficios. En este punto corresponde aclarar que autonomía funcional no implica aislamiento; por ello, el funcionamiento de estas unidades debe estar perfectamente coordinado con el resto de las unidades administrativas a fin de lograr complementación y evitar confrontaciones perjudiciales a los objetivos de la entidad.

La desconcentración es una variante de la autonomía funcional comentada precedentemente que es utilizada habitualmente para unidades organizacionales relacionadas con programas y proyectos. Por medio de esta desconcentración se delega en dichas unidades la necesaria capacidad decisoria y operativa, que por razones de un mejor servicio a los usuarios se encuentran separadas física o geográficamente de la entidad matriz; la cual ejerce autoridad de línea sobre ésta. Para poder efectuar esta desconcentración hace falta la emisión de una disposición legal que la autorice.

d) Potenciar la calidad y eficacia en la prestación de servicios

Los procedimientos operativos deben procurar la calidad y eficacia en la prestación de servicios. Se deben implantar los controles clave necesarios que garanticen razonablemente un servicio de calidad.

e) Aplicar procedimientos con la suficiente capacidad de adaptación a las circunstancias

Los procedimientos escritos que se diseñen no deben ser rígidos y estar sujetos a las actualizaciones oportunas que surjan de las sugerencias de los

funcionarios que los aplican; como así también, de las modificaciones que sean pertinentes por condiciones nuevas del ambiente interno o externo.

f) Potenciar canales de comunicación entre las diferentes unidades administrativas

Es indispensable la simplificación de la estructura organizativa para que la comunicación se transmita sin pasar por numerosos niveles jerárquicos permitiendo el acceso oportuno a la información para la toma de decisiones. Particularmente, esta simplificación atañe al alcance de control que se debe considerar a efectos de no diseñar más niveles dependientes que los que se puedan dirigir y controlar eficientemente.

1.2.7. Asignación de las responsabilidades y los niveles de autoridad

La delegación de autoridad hacia los niveles inferiores permite que quienes están directamente trabajando en la ejecución de las actividades asuman una mayor responsabilidad sobre las mismas. Cuando esta responsabilidad es asumida plenamente se genera un nivel de compromiso ideal con los objetivos de la entidad que fortalece el ambiente de control. Para ello, es indispensable que *todo funcionario tenga claridad de los deberes y responsabilidades que debe desempeñar permitiendo un mejor manejo personal*.

Por otra parte, el acaparamiento de funciones en los niveles gerenciales trae aparejado el desaprovechamiento de un importante factor de motivación. Las personas generalmente se sienten más motivadas cuando perciben que están realmente contribuyendo de manera importante al logro de los objetivos de la entidad.

Se debe comprender que *la delegación no significa renunciación* porque lo único que se delega es la autoridad para realizar una tarea pero no la responsabilidad de la misma. Muchas veces no se delega autoridad por la inseguridad que produce el temor a perder una cuota del poder legítimo. Otras veces, por incapacidad para delegar. Ambas situaciones pueden originar fracasos por ineficiencias operativas debido a que la acumulación de funciones naturalmente hace que se extralimite la capacidad normal de quién quiere concentrar todas las tareas.

Es preciso hacer que los funcionarios públicos se responsabilicen por las metas de sus unidades, conociendo los objetivos de gestión que deben cumplir en el marco de la planificación estratégica y la misión de la entidad. La mejor manera de responsabilizar es delegando autoridad. Una variante de la delegación que se podría implantar es el empowerment (empoderamiento) o delegación de poder que otorga una mayor autonomía para la toma de decisiones a las personas que

ejecutan las operaciones. Esta nueva tendencia de delegación permite que los subordinados tomen decisiones sin solicitar la autorización de sus superiores. El empowerment es consistente con la administración por objetivos debido a que los niveles superiores no delegan su responsabilidad sino que ésta la ejercen a través del control posterior sobre los resultados, dejando un margen de maniobra a los dependientes que genera un mayor compromiso, responsabilidad y motivación hacia el cumplimiento de las metas asignadas.

Una reformulación de funciones aumentando la delegación de las mismas sobre los funcionarios incorporados en gestiones anteriores *implica el nivel de confianza que tiene la entidad en dichos funcionarios*; no obstante, para que esto pueda darse en la realidad, los dependientes deben cumplir con ciertas condiciones de *disciplina*. Dicha disciplina está conformada por una serie de valores compartidos que ofrecen el marco de referencia y que se han evidenciado durante la trayectoria y el comportamiento de estos funcionarios.

Por el contrario, la falta de delegación, normalmente exterioriza la incapacidad de asumir nuevos compromisos por parte del subordinado, o la incapacidad de supervisar adecuadamente por parte de los gerentes.

Para que tenga éxito cualquier tipo de delegación se debe cumplir inexorablemente con una fase teórica y otra práctica. La fase teórica se relaciona con la formalización del *Manual de Puestos* que debe definir con precisión las habilidades necesarias (requisitos personales y profesionales) para la realización de las funciones específicas que se delegan y los resultados que se esperan en términos de calidad y cantidad. Este manual será ajustado al inicio de cada gestión y estará integrado por la *Programación Operativa Anual Individual* de cada funcionario de carrera. Por otra parte, la fase práctica, se relaciona con el desarrollo de dichas funciones sobre las cuales se debe ejercer una supervisión adecuada que transmita primeramente los lineamientos básicos de las tareas delegadas para luego realizar las verificaciones correspondientes que aseguren el logro del resultado pretendido.

1.2.8. Determinación de políticas de administración de personal que favorezcan al ambiente de control

Las políticas de administración de personal constituyen directrices emitidas por la dirección de la entidad para lograr una administración efectiva de los recursos humanos. Estas políticas deben ser consistentes con lo establecido en las normas básicas correspondientes y el Estatuto del Funcionario Público. En el marco de estas políticas se deben desarrollar las funciones de la Unidad de Recursos Humanos coadyuvando al mantenimiento de un ambiente de control eficaz.

Las políticas de administración de personal se deberán manifestar en el *Manual de Organización y Funciones* relacionado con la unidad encargada de los Recursos Humanos. A efectos del ambiente de control, dicha unidad deberá principalmente procurar que el personal reúna las características de competencia necesarias y exigir que las actividades de los funcionarios demuestren un comportamiento ético en el marco de la integridad.

Cabe recordar que las políticas deben guiar las acciones derivadas del ejercicio de la función genérica y de las funciones específicas que han sido encomendadas a la unidad de Recursos Humanos.

La importancia de estas políticas viene aparejada a la importancia que tiene el personal en el proceso de control interno. Este proceso es desarrollado por todo el personal; razón por la cual, la adecuación de la administración del mismo condicionará la calidad del proceso de control interno. También se debe considerar que el ambiente de control forma parte de la cultura organizacional y ésta es protagonizada por el personal de cada entidad. De lo anterior se deduce que las entidades deben procurar conseguir un plantel eficaz y eficiente de personal para consolidar una cultura organizacional que sustente el desarrollo de un ambiente de control adecuado.

Se debe considerar que el respeto por los funcionarios dependientes no pasa exclusivamente por un trato agradable sino por la disposición de capacitarlo seriamente, fijarle expectativas razonables y claras, y a concederle cierta autonomía práctica para que contribuya directamente en su labor por auto-convencimiento y motivación. Las políticas de personal que se implanten deben considerar lo manifestado precedentemente para generar el nivel de confianza necesario que permita maximizar la zona de beneficios mutuos entre la entidad y sus empleados.

A continuación se mencionan algunas de las políticas que guían la gestión de recursos humanos y que se deberían implantar para el fortalecimiento del ambiente de control favoreciendo la eficacia del proceso de control interno:

Políticas Generales

- Los servidores públicos deben ser tratados como personas adultas y siempre debe primar el respeto en las relaciones interpersonales y la justicia en las decisiones que los involucren.
- El éxito de una entidad depende fundamentalmente de la calidad de su personal; por lo tanto, los recursos humanos constituyen el activo más importante para la entidad y se los debe considerar en consecuencia.

Políticas específicas

Subsistema de Dotación del Personal

- La selección de personal debe respetar la igualdad en las oportunidades de empleo sin discriminación de raza, sexo o religión de los postulantes.
- La selección de personal implica elegir la persona idónea que mejor satisface los criterios establecidos para el puesto vacante en base de su mérito, capacidad, antecedentes laborales y atributos personales definidos en la *Programación Operativa Anual Individual* del puesto a cubrir.
- El *Comité de Selección* debe garantizar la transparencia del proceso de incorporación.
- Los puestos deben ser valorados equitativamente considerando principalmente el mercado laboral nacional, la disponibilidad de recursos y las políticas presupuestarias del Estado.
- La convocatoria externa de personal sólo debe ser utilizada cuando la oferta interna de personal no satisfaga las necesidades de la entidad.

Subsistema de Evaluación del Desempeño

- La *Evaluación del Desempeño* es obligatoria y debe realizarse al menos una vez al año.
- El logro de los resultados que han sido establecidos en la Programación Operativa Anual Individual de cada funcionario de carrera es el principal objetivo a considerar en la evaluación del desempeño.
- Los criterios definidos para la evaluación del desempeño deben ser compartidos entre evaluados y evaluadores.
- El incremento de los niveles de productividad alcanzados por los dependientes debe ser compensado por retribuciones financieras o no financieras (psicosociales), dependiendo de las posibilidades de la entidad, para el mantenimiento de un nivel adecuado de motivación y fortalecer la confianza mutua.

Subsistema de Movilidad de Personal

- Los funcionarios de carrera no pueden ser retirados discrecionalmente o por decisiones unilaterales de las autoridades, la permanencia y retiro de los mismos dependerá exclusivamente del proceso de evaluación del desempeño.
- Las acciones disciplinarias deben transmitir el mensaje de que no se toleran comportamientos que no respeten las leyes y el *Código de Ética* definido por la entidad.

Subsistema de Capacitación Productiva

- Las necesidades de capacitación deben considerar principalmente los resultados de las evaluaciones de desempeño.
- La capacitación no debe ser utilizada exclusivamente para reforzar comportamientos sino también para potenciar las aptitudes de los funcionarios de acuerdo con los objetivos de la entidad.

1.2.9. Respeto por la función de auditoría interna

La auditoría interna es una actividad de control interno posterior que es desarrollada por una unidad especializada de la propia entidad. Las funciones que debe realizar esta unidad están determinadas en el artículo 15º de la Ley Nº 1178. Dicho artículo también establece que la Unidad de Auditoría Interna (UAI) no participará en ninguna otra operación ni actividad administrativa y dependerá de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, sea ésta colegiada o no, formulando y ejecutando con total independencia el programa de actividades.

De acuerdo con las leyes vigentes ninguna entidad del sector público está exenta de auditoría gubernamental. En este sentido, el artículo 27º inciso b) de la Ley Nº 1178 determina que los entes tutores tienen la obligación de efectuar oportunamente el control externo posterior de las entidades cuyo reducido número de operaciones y monto de recursos administrados no justifican el funcionamiento de una UAI propia. Asimismo, el artículo 171º de la Ley Nº 2028 establece la obligación de los Gobiernos Municipales de incorporar a su estructura una UAI cuando en su jurisdicción existan más de cincuenta mil (50.000) habitantes. No obstante, aquellos Gobiernos Municipales con una población menor a dicha cifra deberán conformar unidades de auditoría en forma mancomunada sino pueden hacerlo independientemente.

La auditoría interna fortalece la conciencia de control de la entidad porque constituye un control posterior permanente que coadyuva al cumplimiento de los objetivos aportando un enfoque sistémico y disciplinado para la evaluación de los procesos de gestión de riesgos, de control y de dirección de las actividades. Para ello, la auditoría interna debe procurar el mantenimiento de una imagen positiva de cooperación que tiende siempre a la generación de valor agregado, es decir, el mejoramiento continuo de los procesos en cuanto a la eficacia y eficiencia del uso de los recursos de la entidad.

La UAI deberá contar con un *"Manual de Procedimientos de Auditoría"* para guiar las actividades de su competencia. Este manual debe ser elaborado por dicha unidad y aprobado por la máxima autoridad ejecutiva de la entidad en cumplimiento a la Norma de Auditoría Gubernamental Nº 301.

Las funciones de la UAI forman parte del Manual de Organización y Funciones de la entidad y deben desarrollarse con total independencia e imparcialidad desde la planificación de sus actividades hasta la comunicación de los resultados obtenidos. Para ello, es indispensable que la unidad de auditoría interna dependa exclusivamente de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad a la cual reportará directamente los informes que emita.

Cada auditor interno gubernamental deberá completar y suscribir el *"Formulario de declaración de independencia del auditor gubernamental"*, aprobado por la Resolución Nº CGR-1/013/2001, a efectos de exteriorizar formalmente la independencia de criterio en cuanto al desarrollo de sus actividades de auditoría con la objetividad, imparcialidad y rectitud necesarias.

Por otra parte, para formalizar el respeto hacia las funciones de auditoría y su independencia es que el titular de la UAI debe emitir y suscribir la *"Declaración de Propósito, Autoridad y Responsabilidad"*, cuyo contenido ha sido establecido y difundido por la Contraloría General de la República mediante la Resolución Nº CGR-1/018/2002. La máxima autoridad ejecutiva de la entidad deberá emitir un documento manifestando el apoyo formal a estas declaraciones. Asimismo, deberá difundir oportunamente dicho contenido a las demás unidades operativas para que el mensaje sea recepcionado en toda la entidad y se actúe en consecuencia.

Por último, es importante convenir que para un desarrollo eficaz y eficiente de las funciones de auditoría interna, la UAI no sólo debe contar con los recursos materiales necesarios sino que también debe estar dotada de los recursos humanos suficientes para dirigir, supervisar y ejecutar las actividades que le competen. Es inconsistente un apoyo formal sin una exteriorización efectiva del mismo tendiente al fortalecimiento de la UAI. En este sentido, la máxima autoridad ejecutiva de cada entidad debe procurar que esta unidad, fundamental para el proceso de control interno, *cuente con una dotación en cantidad y calidad aceptables* que le permita revisar integralmente la adecuación del proceso de control interno vigente y pueda aportar y cumplir plenamente sus funciones favoreciendo el cumplimiento de los objetivos institucionales.

2. EVALUACIÓN DE RIESGOS

2.1. ¿Por qué se deben evaluar los riesgos?

2.1.1. Objetivo de la evaluación de los riesgos

El objetivo de este proceso es la *identificación y el análisis de los riesgos* que afectan los sistemas administrativos y operativos con el propósito de poder anticipar las decisiones que faciliten la minimización de los posibles efectos significativos que pudieran ocurrir si se materializaran dichos riesgos.

Se debe entender por *riesgo* a la posibilidad de ocurrencia de cualquier situación que afecte el desarrollo de las operaciones y pueda perjudicar el logro de los objetivos de la entidad. En general, el riesgo implica la posibilidad de una pérdida económica. Dicha pérdida puede estar representada por mayores costos operativos, menor calidad de los productos o servicios, o retrasos en la ejecución de los procesos. El éxito de una entidad depende del cumplimiento de los objetivos y éste está condicionado por una efectiva gestión o administración de riesgos que pueda limitar la posibilidad de ocurrencia de pérdidas de cualquier naturaleza.

La identificación y el análisis de riesgos son las dos etapas necesarias para relevar y evaluar los factores de riesgo que pueden impedir el logro de los objetivos (marco actual). Estas etapas también deben ser aplicadas para la detección de los cambios (marco futuro), tanto los que influyen en el entorno de la entidad como en el interior de la misma.

Para poder alcanzar el propósito de la evaluación de riesgos, es indispensable que la entidad establezca formalmente sus objetivos. Dichos objetivos constituyen la base sobre la cual serán identificados y analizados los factores de riesgo que amenazan su cumplimiento.

La evaluación de riesgos concluye con el análisis de los mismos. Los resultados de dicho análisis deberán ser utilizados por la dirección de la entidad para establecer la mejor forma de gestionarlos. La *gestión de riesgos* implica la determinación e implantación de políticas, programas y acciones que los sectores administrativos y operativos deben llevar a cabo.

La gestión de riesgos actúa como un nexo entre la evaluación de riesgos y las actividades de control, constituye una actividad neta de gestión y no forma parte del proceso de control interno. Al respecto, cabe aclarar que las actividades de control constituyen procedimientos que se ejecutan para efectuar el *seguimiento de la implantación y la eficacia de las acciones* determinadas por la gestión de riesgos.

Para ejemplificar lo anterior se podría suponer que existe un riesgo de procesamiento incompleto de la documentación. Sobre este problema, el análisis de riesgos respectivo concluye que su impacto sobre un objetivo de gestión determinado es significativo y que la entidad debería adoptar políticas tendientes a su *reducción*. Con este propósito la dirección determina una gestión de riesgos fundamentada en la implantación de una política que establece el *procesamiento integral* de la documentación en forma correlativa sobre la base de la secuencia numérica de la misma. A partir de esta política, el proceso de control interno actúa a través de la ejecución de una o varias actividades de control que aseguren la aplicación de dicha directriz. En este sentido, una actividad de control para tales efectos podría ser el control independiente sobre la secuencia numérica de los documentos procesados.

El proceso de evaluación de riesgos implica el desarrollo de procedimientos para identificar y analizar los riesgos relacionados con los diversos factores internos y externos que pueden afectar el logro de los objetivos de la entidad. La ejecución de este proceso es una función común de todas las unidades organizacionales de la entidad debiendo formar parte del *manual de funciones*.

Por otra parte, el *manual de procesos* deberá incluir los procedimientos que haya determinado la entidad para identificar y analizar los riesgos que afectan los procesos operativos. Del mismo modo, los *reglamentos específicos*, también deberán incluir tales procedimientos para los riesgos relacionados con cada uno de los sistemas administrativos regulados por la Ley Nº 1178.

No se puede pretender que los riesgos permanezcan estáticos y se evalúen por única vez. La entidad debe evaluar los riesgos procurando mantener una exposición lo más reducida posible frente a condiciones internas y externas en continua evolución. Razón por la cual, esta evaluación debe ser periódica y su propósito principal es constituir una base para la gestión de riesgos que debe desarrollar la administración. La periodicidad de las evaluaciones estará ligada a la evolución de los diversos indicadores que establezca la entidad para el monitoreo de los factores críticos.

Los responsables de la evaluación de riesgos serán los mismos funcionarios que asumen la responsabilidad por la formulación de los objetivos. Dichos funcionarios deben verificar que los POAs se estén ejecutando de acuerdo con lo programado, analizando los resultados de cada una de las operaciones, los bienes y/o servicios producidos, los recursos utilizados, y el tiempo invertido; y también, deberán identificar y analizar los riesgos relacionados con los objetivos de sus unidades organizacionales.

Los funcionarios relacionados directamente con las operaciones son los mayores y mejores conocedores de los detalles operativos, por ello es que

virtualmente se los considera como los "dueños del proceso". La evaluación de riesgos se convierte entonces en una *autoevaluación* desde el punto de vista que serán ellos mismos los que deben identificar y analizar los riesgos que afectan sus actividades.

Por último, hay que tener en cuenta que para una adecuada evaluación de riesgos se requiere, en primer lugar, el establecimiento de procedimientos que determinen cómo se identificarán y analizarán los riesgos y, en segundo lugar, la generación de una cultura propicia para la prevención del riesgo. En este sentido, es necesario concientizar a los funcionarios sobre la importancia de este proceso para el logro de los objetivos de las entidades públicas. La concientización debe ser inculcada en el marco de una capacitación específica dirigida principalmente a los métodos aplicables para la evaluación de riesgos.

2.2. ¿Cómo se determinan y evalúan los riesgos?

2.2.1. Insumos del proceso de evaluación de riesgos

Los *objetivos* constituyen un aspecto clave para la gestión de cualquier entidad debido a que representan la orientación básica de los recursos disponibles, proporcionan una base sólida para la conformación de un control interno efectivo y representan el principal insumo que se utiliza en la evaluación de riesgos. Para el control interno, la importancia de este insumo radica en que sin objetivos explícitos o implícitos no es posible la identificación y el análisis de riesgos. La formulación de objetivos constituye un proceso de gestión que forma parte del Sistema de Programación de Operaciones (SPO).

El otro insumo que se utiliza para evaluar los riesgos depende de la formulación de objetivos y está representado por los *factores críticos del éxito* que condicionan el desarrollo de las actividades de la entidad.

Los *objetivos explícitos* están constituidos por los objetivos de gestión de la entidad y de cada una de las unidades organizacionales. Los primeros son responsabilidad de la máxima autoridad ejecutiva y sobre los mencionados en segundo término, existe una responsabilidad compartida entre el ejecutivo del área que los formula y la máxima autoridad que los aprueba. Asimismo, cada unidad organizacional cumple con sus objetivos por medio del desarrollo de una serie de procesos y procedimientos que tienen sus propios *objetivos específicos* que también deben estar formulados explícitamente.

Por otra parte, los *objetivos implícitos* son aquellos que no se definen formalmente. Estos objetivos incluyen a los relacionados con la información financiera, debido a que no es habitual el determinar explícitamente que "la información financiera sea confiable y oportuna". Del mismo modo, existen

objetivos de cumplimiento como “el respeto por las leyes y las normas” que normalmente no se lo establece en forma explícita aunque constituya un objetivo general de cumplimento obligatorio. Todos los objetivos implícitos deben ser considerados por las unidades respectivas en el momento de la evaluación de riesgos.

Es indispensable que exista una cadena consistente de objetivos que parta de los estratégicos y llegue a los correspondientes de las unidades organizacionales. Los objetivos de estas unidades son llevados a cabo mediante el desarrollo de procesos y procedimientos que la entidad debe diseñar y formalizar adecuadamente.

Al respecto, la norma básica del SPO plantea la formulación de tres tipos de objetivos:

a) Objetivos de gestión de la entidad

Son resultados o compromisos de acción que la entidad pretende alcanzar en una gestión anual. Sirven de fundamento, dirección y medida para las operaciones a ejecutarse en las entidades.

b) Objetivos de gestión por área funcional

Son resultados o compromisos de acción que una o varias unidades pretenden alcanzar en una gestión anual.

c) Metas

Son resultados concretos que se esperan alcanzar durante el proceso de ejecución del POA y verificables sobre la base de los indicadores establecidos. Las metas son responsabilidad de las unidades ejecutoras de las operaciones. Se logran en el transcurso de la gestión y son parciales en relación con los objetivos de gestión.

Se debe considerar particularmente que los objetivos de gestión y las metas deben respetar las siguientes características en su formulación:

- Viables y Consistentes:

Deben ser posibles de alcanzar en función de las capacidades del área o unidad funcional; y consistentes con relación a resultados anteriores y las diferentes áreas de la entidad.

- Cuantitativos:

  Deben poder ser traducidos a unidades mensurables.

- Verificables:

  Deben permitir medir su desarrollo mediante la utilización de indicadores de eficiencia y eficacia durante la ejecución y sobre los resultados.

- Temporales:

  Deben referirse necesariamente a un determinado período de tiempo. Las metas son intermedias con relación a los objetivos de gestión que son anuales.

- Participativos:

  La definición de objetivos debe ser compartida y participativa, debe involucrarse a todos los funcionarios que tienen que ver con cada uno de los objetivos. Consistentemente con la administración por objetivos (APO), los funcionarios y la dirección debieron haber llegado a un consenso sobre lo que ha de conseguirse y la forma de determinar en que medida se han alcanzado los objetivos.

- Cualitativos:

  Los objetivos deben reflejar las propiedades de calidad de los bienes o servicios a ser producidos.

A efectos del control interno, los objetivos de las entidades se clasifican genéricamente en las tres categorías siguientes:

- Objetivos de Operación

  Los objetivos de gestión y las metas (de la entidad y de cada unidad organizacional) se deben establecer explícitamente e integran esta categoría. Son aquellos que se relacionan con la efectividad y la eficiencia de las operaciones de la entidad. El éxito de estos objetivos y metas depende en gran medida de condiciones externas a la entidad.

  Los objetivos operacionales deben ser consistentes con la misión de la entidad que constituye la razón de ser de la misma. Estos objetivos deben estar basados en la realidad, considerar las exigencias de los usuarios y

estar expresados en términos que permitan una evaluación adecuada de su rendimiento.

- Objetivos de información financiera

  Se refieren a la obtención de información financiera confiable. Estos objetivos normalmente no se formulan explícitamente.

  Los objetivos financieros están relacionados principalmente con la preparación y presentación de estados financieros confiables. El término confiabilidad implica la elaboración y presentación de los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad gubernamental integrada. Estos principios están relacionados con los objetivos implícitos de existencia, integridad, propiedad, valuación, exposición y legalidad.

- Objetivos de cumplimiento

  Estos objetivos tampoco se presentan en forma explícita aunque es sobreentendida la obligación de su cumplimiento.

  Los objetivos de cumplimiento se relacionan con las leyes y normas aplicables. Estas leyes y normas establecen requisitos mínimos de comportamiento que la entidad debe respetar en el desarrollo de sus actividades.

El control interno eficaz coadyuva al logro de los objetivos comprendidos en las categorías mencionadas precedentemente. Sin embargo, *la entidad no podrá obtener seguridad razonable del logro de todos sus objetivos*. Es importante aclarar que el éxito de los objetivos financieros y de cumplimiento está sujeto principalmente a la efectividad de los controles internos, debido a que una ejecución adecuada es suficiente para alcanzarlos.

En cuanto a los objetivos operacionales, la situación difiere en que existen diversos acontecimientos que son ajenos al control de la entidad, es decir, que el éxito aquí no depende sólo de la organización sino también de condiciones externas imprevisibles. El propósito de los controles internos en esta categoría se concentra en la evaluación de la consistencia e interrelación entre los objetivos y metas, la identificación de *factores críticos de éxito* y el reporte del avance de los resultados y de los peligros e inconvenientes que pueden impedir la consecución de los objetivos.

El rol de los factores críticos del éxito es permitir el conocimiento de las condiciones que posibilitarán el logro de los objetivos y, al mismo tiempo, constituir una base para su seguimiento mediante la utilización de indicadores

específicamente diseñados. Los indicadores pueden presentar resultados negativos advirtiendo la presencia de riesgos que estarán sujetos a la evaluación respectiva.

Los factores críticos del éxito son acontecimientos o variables existentes o que son factibles de darse, predecibles o no, de características cambiantes, que de producirse tendrán un efecto importante sobre la organización en lo referente a sus posibilidades de alcanzar los objetivos establecidos, motivo por el cual deben ser reconocidos, vigilados y administrados. En definitiva, configuran las condiciones que deben existir para que la entidad o la unidad organizacional correspondiente pueda cumplir con sus objetivos. Dichos factores forman parte de la identificación de riesgos y deberán documentarse adecuadamente conforme a los procedimientos que establezca cada entidad.

Estos factores críticos representan *causas* o elementos que correctamente administrados permiten que las entidades alcancen un resultado exitoso *(efecto)*. Se debe entender por éxito el cumplimiento eficaz y eficiente de los objetivos planteados. Dichas causas pueden ser externas y corresponder al contexto político-económico en el cual se halla inserta la entidad, o ser internos, relativos a los funcionarios clave o a los procesos o actividades críticas.

Para determinar los factores críticos del éxito la entidad deberá partir de los objetivos de gestión formalmente establecidos para realizar un análisis relacionado con los siguientes aspectos:

a) Vinculación del contexto con los objetivos de gestión

Se deberán analizar las diversas *interrelaciones de la entidad con su entorno* respecto de las condiciones que deben estar presentes para el cumplimiento de los objetivos formulados.

En este punto se analizarán, entre otras, las siguientes interrelaciones cuya importancia crítica será ameritada por cada entidad y dependerá de las respuestas a los siguientes interrogantes que se mencionan a manera de ejemplo:

- *Usuarios*

  - ¿Quiénes son los principales usuarios?,
  - ¿Cuál es la vinculación entre las necesidades de los usuarios y los servicios que presta la entidad?,
  - ¿Cuál es el nivel de demanda que la entidad puede atender eficazmente?,

- ¿Cómo influye la calidad de los servicios en el logro de los objetivos y en la satisfacción de los usuarios?

- *Proveedores*

  - ¿Quiénes son los principales proveedores de los insumos que utiliza la entidad?,
  - ¿Existe un mercado amplio para adquirir los insumos o los proveedores son escasos y con condiciones monopólicas?,
  - ¿Los proveedores de insumos pueden impedir el normal desarrollo de las operaciones?,
  - ¿Existen insumos críticos?,
  - ¿Cómo influye el nivel de inventarios de los insumos críticos?

- *Condiciones naturales*

  - ¿Afecta el medio ambiente a la prestación de servicios que realiza la entidad?,
  - ¿Cuáles son las condiciones del medio ambiente normales y las previstas para la presente gestión?,
  - ¿Cómo influyen las condiciones del medio ambiente en la demanda de los servicios que presta la entidad?

- *Órganos tutores*

  - ¿Los requerimientos de los órganos tutores pueden perjudicar el logro de los objetivos establecidos y aprobados formalmente?,
  - ¿Cómo influyen los órganos tutores sobre el desarrollo de las operaciones y el cumplimiento de los objetivos?

- *Marco legal regulatorio*

  - ¿Se prevén modificaciones en el marco legal regulatorio o en la normatividad externa relacionada con las actividades de la entidad?,
  - ¿Las modificaciones podrán alterar los procedimientos vigentes?,
  - ¿Cuáles son las leyes y las normas que deberían permanecer sin modificaciones sustanciales?,
  - ¿Cuáles son los aspectos normativos más importantes que guían las actividades de la entidad?

La entidad determinará si estos u otros agentes del contexto presentan características que pueden actuar como condicionantes de los objetivos y establecerá los indicadores pertinentes para efectuar su seguimiento.

b) Grado de vulnerabilidad o fortaleza frente a los recursos necesarios

Se deberá analizar la influencia de los recursos necesarios para que la entidad pueda lograr sus objetivos.

- *Recursos económicos*

  - ¿La entidad depende más de los recursos del Tesoro General de la Nación o de otras fuentes externas que de sus recursos propios?,
  - ¿Qué sucede si las transferencias de fondos públicos no ingresan en el tiempo y en el monto necesario?,
  - ¿Cómo pueden influir las condiciones económicas y el financiamiento en el logro de los objetivos?

- *Recursos tecnológicos*

  - ¿Cómo afecta a la prestación de servicios el mantenimiento y la obsolescencia de los recursos tecnológicos?,
  - ¿Cómo puede influir el funcionamiento inadecuado de los recursos tecnológicos que dispone la entidad?

- *Recursos administrativos*

  - ¿Pueden producirse reestructuraciones significativas en la organización de la entidad?,
  - ¿Cuáles son las posibles reestructuraciones o reorganizaciones que se podrían implantar?,
  - ¿Cómo afectarían las reestructuraciones en el desarrollo de las operaciones y sus controles?

- *Recursos humanos*

  - ¿Se mantiene un nivel de productividad acorde con lo previsto?,
  - ¿Cómo afecta la desvinculación de personal clave en el desarrollo de las operaciones?,
  - ¿Qué aspectos se consideran en la inducción del personal recientemente incorporado y cómo influye en su desempeño?,
  - ¿Cómo afecta la desmotivación del personal en la prestación de servicios?

- *Planes y habilidades necesarias para ejecutarlos*

  - ¿Cómo afecta la capacitación específica del personal en la calidad de los servicios?,
  - ¿Cómo influye el nivel de competencia en la ejecución de las actividades?

  La entidad respondiendo a las preguntas anteriores y a otras que se consideren pertinentes, podrá determinar si los recursos utilizables configuran factores críticos del éxito que deben estar bajo seguimiento.

El seguimiento o monitoreo de los factores críticos del éxito será instrumentado mediante la implantación *sistemas de alertas tempranos* que deberán detectar oportunamente los desvíos para establecer las acciones pertinentes que minimicen los riesgos.

2.2.2. Instrumentación de los sistemas de alertas tempranos

Los sistemas de alertas tempranos se utilizan para detectar los cambios internos y del entorno que puedan afectar el logro de los objetivos de la entidad. Para ello, se establecerán previamente los factores críticos del éxito que deberán ser monitoreados periódicamente.

Estos sistemas están constituidos por información actualizada y una serie de indicadores que permiten realizar observaciones y mediciones de factores críticos externos y/o internos a efectos de visualizar la evolución de los mismos y detectar los cambios acontecidos.

La detección de cambios implica el conocimiento anticipado de la posibilidad de materialización de un riesgo. No todo cambio es riesgoso o perjudicial pero, a efectos de la identificación de riesgos, se deberán detectar y analizar los cambios que se consideran negativos. Cuando se detecten cambios, la entidad evaluará los riesgos relacionados y de ser necesario instrumentará actividades de control apropiadas para minimizarlos. La magnitud de la minimización estará condicionada por el nivel de riesgo que la entidad considere como aceptable.

Normalmente es difícil que se presenten escenarios de inexistencia de riesgos, como así también, es poco probable su eliminación total. El riesgo cero puede originar una relación costo-beneficio inadecuada; asimismo, existen riesgos que son inherentes a las actividades y cuya ocurrencia es inevitable. En consecuencia, siempre existirán riesgos presentes o potenciales derivados de debilidades preexistentes y cambios eventuales sobre los cuales la entidad deberá actuar.

Según la norma básica del SPO, los objetivos de gestión deben ser explícitos porque son resultados concretos que se pretende alcanzar en una gestión. También se establece que los objetivos estarán sujetos a seguimientos y evaluaciones mediante la utilización de indicadores de eficacia, eficiencia y otros aspectos que permitan medir el grado de cumplimiento de las operaciones y el logro de los objetivos. Adicionalmente, la misma norma aclara que en caso de incumplimiento de los resultados previstos, la entidad deberá generar las medidas correctivas necesarias de acuerdo con los factores que los han provocado. Dichas medidas pueden originar el ajuste de las operaciones, el establecimiento y/o cancelación de las mismas y la reformulación de objetivos y metas. Estas medidas son consistentes con las alternativas del manejo de riesgos que serán comentadas en el punto 2.2.6.

Los indicadores utilizables en los sistemas de alertas tempranos son particulares de cada entidad y tienen una relación directa con los factores críticos del éxito. Como se enfocan hacia la detección de cambios, los parámetros de los indicadores deberán ser representativos de las causas que pueden generar una evolución distinta a la prevista.

Por ejemplo, si uno de los factores críticos está relacionado con los *recursos humanos* respecto de la necesidad de un *incremento en la prestación de servicios*, la entidad podría considerar que dicha necesidad o condición se puede materializar si existen promociones del personal, aumento de la productividad, aceptación de las sugerencias de los empleados y su implantación respectiva, nivel de motivación adecuado, etc. Según el criterio de la entidad, estas causas coadyuvarán al desarrollo normal del factor crítico; razón por la cual, se deberán establecer los indicadores pertinentes que permitan su monitoreo. En tal sentido, habrá diversos indicadores como los siguientes:

- Rotación del personal
- Alcance de ascensos e incentivos
- Ausentismo del personal
- Motivación del personal
- Productividad
- Improductividad
- Cumplimiento de plazos
- Sugerencias recibidas
- Sugerencias implantadas

Otro ejemplo de aplicación es el relacionado con los *usuarios* respecto del *nivel de calidad de los servicios*. En este caso, la entidad podría considerar que las causas que hacen variar la calidad de los servicios dependen principalmente de la adecuada atención de los usuarios y del sentido de compromiso con la función desempeñada. Para medir estas causas la entidad deberá analizar la

información que necesita y su periodicidad a efectos de poder diseñar indicadores específicos como los que se mencionan a continuación:

- Rapidez en la atención al usuario
- Cantidad de quejas de los usuarios por la atención recibida
- Capacidad de respuesta sobre alternativas del servicio
- Profesionalidad para el desempeño
- Cordialidad en el trato con los usuarios
- Comprensión del usuario
- Confiabilidad del servicio prestado

Los indicadores serán monitoreados mediante la utilización de los medidores de rendimiento que pueden estar diseñados con uno o varios parámetros. Esta característica permite la siguiente clasificación:

a) Medidores de rendimiento primarios:

Están constituidos por valores absolutos, obtenidos por la acumulación de datos similares, como por ejemplo:

- Número de usuarios
- Cantidad de funcionarios
- Cantidad de quejas recibidas
- Cantidad de servicios prestados o productos elaborados

b) Medidores de rendimiento secundarios o ratios:

Están constituidos por dos o más medidores primarios o parámetros que permiten obtener resultados en forma de coeficiente, tales como:

- Relación de servicios prestados respecto de las horas trabajadas
- Relación de funcionarios profesionales respecto de los no profesionales
- Relación de funcionarios operativos respectos de los administrativos
- Relación de servicios prestados con servicios presupuestados
- Relación de gastos insumidos con gastos presupuestados

Los funcionarios responsables de los objetivos de gestión de cada unidad organizacional deberán determinar los indicadores, determinar los valores normales o previstos y realizar el seguimiento de los mismos a través de los medidores de rendimiento establecidos específicamente. Para poder realizar dicho seguimiento, es indispensable que los funcionarios responsables establezcan el contenido de la información necesaria y que ésta cumpla con las características de ser actualizada, comprobable, íntegra, oportuna, confiable y

obtenida a un costo razonable. Los resultados del seguimiento efectuado deberán ser elevados a la autoridad correspondiente para que se tomen decisiones sobre la implantación de las acciones correctivas necesarias.

2.2.3. Riesgos que se deben identificar

Como se ha mencionado en el punto 2.1.1., cada unidad organizacional deberá identificar los riesgos relacionados con las operaciones que están en el marco de su competencia. El conjunto de dichas operaciones ordenadas secuencialmente conforma los procesos de la entidad que deben integrar el *manual de procesos* respectivo y los *reglamentos específicos* correspondientes.

Los riesgos a identificar pueden tener dos orígenes genéricos, en primer término se pueden relacionar con las debilidades de control preexistentes que presenta la entidad. Estas debilidades exteriorizan situaciones de exposición al riesgo que deben ser identificadas y evaluadas convenientemente (riesgos presentes). En segundo lugar, existen amenazas externas vinculadas con cambios en el entorno que pueden generar situaciones riesgosas frente a los objetivos comprometidos (riesgos potenciales).

Corresponde aclarar que una parte de los riesgos pudieron haber sido detectados por los sistemas de alertas tempranos si se han considerado como causas de factores críticos del éxito. Aunque no existan alertas sobre los factores críticos, igualmente la entidad deberá tomar conocimiento de los cambios que pueden generar riesgos. Para ello, la *evaluación periódica de riesgos* debería cubrir la inexistencia de seguimientos por medio de indicadores específicos.

Los factores de riesgo se pueden clasificar en directos e indirectos respecto de las actividades u operaciones que desarrolla la entidad.

a) Factores de riesgo directos

Estos factores representan los riesgos relacionados con el desarrollo de las *actividades* de las unidades, es decir, con cada uno de los procesos.

Los factores directos pueden ser internos o externos:

- Internos

Son los que se relacionan con las *áreas o unidades que participan en el proceso* y pueden ser limitados razonablemente por las mismas.

Estos factores internos pueden originarse en aspectos como estilo de liderazgo del área o sector examinado, nivel de motivación, espíritu

corporativo vigente para trabajos en equipo, tipo y alcance de la supervisión, exactitud e integridad de los procedimientos incluidos en el manual de procesos y en los reglamentos específicos, etc. Asimismo, se debe considerar el rol desempeñado no sólo por el personal profesional sino también por el resto de los funcionarios de la unidad responsable de cada proceso.

- Externos

  Son los que se relacionan con un proceso determinado pero a través de *otras áreas de la entidad* que proveen los recursos o están encargadas de su mantenimiento. Estos riesgos surgen de las interacciones con otras áreas y no pueden ser limitados razonablemente por la unidad encargada del proceso. No obstante, estas unidades deberán emitir recomendaciones para que se implanten las actividades de control correspondientes.

  A continuación se presentan genéricamente algunas de las interacciones que pueden generar factores de riesgo directos externos y que se relacionan con los recursos suministrados por otras áreas administrativas.

  - Incorporaciones y promociones del personal (Unidad de Recursos Humanos)
  - Insumos, gestión de viáticos y compras de activos fijos (Unidad Financiera)
  - Mantenimiento de equipos de computación (Unidad de Administración)

b) Factores de riesgo indirectos

Estos factores representan riesgos de la *entidad* que pueden afectar varios procesos y a varias áreas o unidades simultáneamente, es decir, que no necesariamente existe una identificación específica y exclusiva con un proceso determinado. Estos riesgos se refieren también a las interacciones de la entidad con el entorno.

Los factores indirectos pueden ser internos o externos:

- Internos

  Son los factores que corresponden a la entidad en general y se refieren principalmente a las relaciones de la administración con la unidad responsable de un proceso determinado. Adicionalmente, se los

considera como internos porque *la entidad los puede manejar* (modificar), por ejemplo:

- Rol de la dirección

  El grado de planificación y los cambios de prioridades por parte de la dirección general pueden originar riesgos que afectan a las unidades ejecutoras.

- Rol de la UAI

  La falta de idoneidad de la UAI para la identificación de riesgos puede implicar la existencia de riesgos sin emisión de recomendaciones para su minimización.

- Rol de los funcionarios

  La falta de una comprensión cabal de las funciones y de las responsabilidades implícitas y explícitas de los funcionarios de la entidad puede originar riesgos por actuaciones sin el nivel de diligencia correspondiente.

- *Externos*

  Son los factores que *la entidad no puede manejar* y sólo podrá monitorearlos. Estos factores no pueden ser prevenidos pero deben ser detectados inmediatamente de ocurridos para minimizar sus efectos. Adicionalmente, hay que considerar que los factores identificados pueden no influir en un proceso determinado; no obstante, si el nivel de importancia lo amerita, debe recomendarse su tratamiento en el o los procesos correspondientes.

  - Modificaciones en la legislación y la normatividad aplicable
  - Relaciones con la administración central
  - Requerimientos de los usuarios
  - Incumplimiento de compromisos asumidos

2.2.4. Método para la identificación de los riesgos

El método más eficaz para la identificación de riesgos es el de *autoevaluación* mediante la realización de *workshops*.

Los workshops son reuniones grupales manejadas por un facilitador para intercambiar información sobre los riesgos que afectan las operaciones y consecuentemente, el logro de objetivos.

Las ventajas que presenta este método para las entidades, son las siguientes:

a) Posibilita el conocimiento de las verdaderas causas de los problemas en función a estas dos características:

- El uso de un guión de preguntas o de un listado de los temas específicos a considerar que enfoca la reunión hacia los riesgos.
- La reunión de un selecto grupo de participantes elegidos por su conocimiento de los temas bajo examen. Esto permite que la experiencia colectiva pueda identificar los riesgos y las posibles soluciones.

b) Reafirma la responsabilidad gerencial por los controles del proceso:

- Los responsables de los procesos son los que deben mantener funcionando el control interno integrado a su operatoria. De esta manera, se reafirma la idea de que el auditor interno no es el responsable de los controles sino de verificarlos y de informar oportunamente las deficiencias detectadas.

c) Permite delegar tareas de identificación de riesgos en los empleados:

- Las reuniones de autoevaluación coadyuvan a generar un cambio en la actitud de los participantes propiciando una cultura hacia la detección de riesgos y el perfeccionamiento de los controles. Adicionalmente, provee un excelente medio de entrenamiento para convertir a los funcionarios de todos los niveles en los principales analistas e informadores de los riesgos.

Los workshops están dirigidos al análisis de los *objetivos críticos de control* que serán comentados en el punto 2.2.5. Estos objetivos críticos se utilizan para detectar los riesgos relacionados con los procesos y procedimientos que ejecuta la entidad. Con los workshops se pretende determinar si existe una suficiente cobertura de riesgos. Dicha suficiencia será adecuada cuando se haya minimizado el impacto de los riesgos detectados con las actividades de control correspondientes.

El trabajo de los workshops implica la identificación y evaluación de los riesgos vinculados con los procedimientos. Se debe tener presente que los objetivos de la entidad se llevan a cabo por medio de procesos y que estos implican la

ejecución de una serie de procedimientos administrativos y operativos. Por lo tanto, si los procedimientos están bien controlados existe una garantía razonable del logro de los objetivos de la entidad.

A continuación, se mencionan las tres etapas de un workshop para la autoevaluación de riesgos:

A. Planificación

a) *Definición del proceso u operación*

Los workshops son más eficaces cuando existen las siguientes condiciones:

- Procesos horizontales que estén bajo la responsabilidad de varias gerencias o diferentes áreas o unidades. Por el contrario, si los procesos son verticales sin la participación de varias gerencias o unidades, es probable que no existan distintos puntos de vista sobre la ejecución de las operaciones.
- Diferentes opiniones sobre los riesgos involucrados y/o sobre los controles implementados para contrarrestarlos.

b) *Análisis del proceso por el facilitador*

El facilitador debe efectuar un análisis detallado del proceso, a fin de lograr el mayor conocimiento posible, tanto de sus fortalezas como de sus debilidades. Este análisis comprende los siguientes aspectos:

- Relevamiento detallado del proceso a evaluar.
- Determinación de puntos fuertes y débiles del proceso.
- Estructura organizacional del área responsable del proceso.
- Descripción de las funciones y las responsabilidades asignadas respecto del proceso.
- Mantenimiento de entrevistas con el personal clave del proceso.
- Identificación preliminar de los riesgos significativos del proceso y los controles vigentes para cada uno de ellos.
- Evaluación del riesgo residual resultante, definiendo si es aceptable o no.
- Identificación de los aspectos que deberían ser modificados.
- Descripción de las alternativas que se pueden implantar para mejorar.

- Preparación de preguntas guía en función a los objetivos críticos de control. Se elaborarán todas las preguntas que se consideren necesarias a efectos de incentivar la participación para la identificación de los riesgos.

c) *Selección de los funcionarios*

Deben participar todos los funcionarios que estén en condiciones de contribuir con información y opiniones importantes. El facilitador debe considerar que los funcionarios con menor jerarquía pueden limitar o reducir su participación en las discusiones ante la presencia de sus superiores.

A pesar de los riesgos que supone la participación de funcionarios no convencidos de la importancia del trabajo en equipo o renuentes al intercambio de ideas, nunca se deberá dejar de convocar a nadie sólo por el hecho de evitar conflictos. No debería importar demasiado el conflicto debido a que éste puede ser positivo, todo depende de la habilidad del facilitador para manejarlo.

d) *Definición de la estructura de control*

La estructura de control utilizable por los workshops está determinada en los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental que ha emitido la Contraloría General de la República. En estas normas se establecen las características del proceso de control interno y sus componentes.

e) *Conocimientos de cada participante*

Todos los participantes deben tener un conocimiento lo más claro y amplio posible del propósito y la metodología de los workshops. Para ello, es conveniente que el facilitador explique y responda todos los cuestionamientos sobre dicha metodología antes de iniciar las reuniones.

f) *Forma de captar la información*

Se deberá determinar cómo se captará la abundante cantidad de información que se genera en las reuniones. El cofacilitador es el encargado de capturar las opiniones de los participantes utilizando los medios disponibles que considere más eficaces.

g) *Cuestiones varias*

Existen algunas cuestiones particulares que se deben atender adecuadamente porque pueden transformarse en factores críticos del éxito de los workshops:

- Se definirá un método de votación para cuando se presenten posiciones encontradas. Dicha votación preferentemente debería ser anónima, a efectos de que cada participante se exprese libremente.
- Se debe disponer un ámbito físico independiente y cómodo para que los participantes de los workshops se puedan ver y opinar desde sus ubicaciones.
- Es importante que cada participante reciba con anticipación al workshop, toda la información que se estime necesaria junto con una detallada agenda de trabajo mencionando entre otros, los siguientes aspectos:

  - El objetivo del workshop.
  - El o los procesos o procedimientos a ser evaluados.
  - El tiempo estimado de duración de la o las reuniones previstas.
  - Qué se espera de la participación de los funcionarios "dueños del proceso".
  - Una breve reseña de la metodología a desarrollar.

B. Ejecución

a) *Coordinación a cargo de un facilitador*

El facilitador debe ser una persona ajena a la unidad responsable del proceso a evaluar. De esta manera se procura que su desempeño sea con el nivel independencia de criterio necesario. Este rol podría ser ejercido preferentemente por el auditor interno o un funcionario de un área distinta a la del proceso. Por el contrario, si el facilitador pertenece a la unidad responsable del proceso puede suceder que la dirección del workshop se encuentre afectada por sus intereses particulares.

El facilitador tiene que alentar a los participantes para que aporten todo su conocimiento y experiencia sin reservas o temor a represalias. La coordinación debe ser imparcial y su participación tendrá que ser netamente objetiva e implica guiar y dar un orden a las conversaciones. Debe tratar de aclarar los distintos puntos de vista tratando de no

influenciar en el criterio de los participantes hacia una posición determinada. Cuando existan votaciones, el facilitador tendrá voz pero no voto.

b) *Apoyo al facilitador*

Es conveniente que se cuenta con un apoyo al facilitador desempeñado por un cofacilitador que recopila la información obtenida y controla el desarrollo de la agenda y las preguntas guía del workshop. Es necesario que el cofacilitador tenga un conocimiento detallado del proceso a evaluar, similar al que posee el facilitador.

c) *Secuencia de un workshop*

- El facilitador presenta el objetivo a evaluar y pide a los participantes que identifiquen los riesgos relacionados con cada objetivo crítico de control.
- Para la identificación de riesgos se pueden preparar preguntas sobre los objetivos críticos de control que los participantes responderán y discutirán en grupo. La identificación de riesgos es con base cero, esto significa que dicha identificación es independiente de la existencia o no de controles internos.
- Después de la determinación de riesgos se identificarán los controles implantados para la minimización de sus efectos. Aquellos riesgos que no tengan controles implantados se denominan *riesgos residuales*.
- Los participantes evaluarán si el riesgo residual es aceptable o no. Para determinar el nivel de estos riesgos se deberá ameritar la importancia de cada uno de ellos y su probabilidad de ocurrencia o materialización.
- Si la conclusión es que el riesgo residual es aceptable, la evaluación resulta satisfactoria y el grupo pasará a considerar el próximo objetivo crítico de control.
- Si la conclusión es que el riesgo residual no es aceptable, es el mismo grupo quien diseña la proposición de la modificación de los controles.

C. Comunicación de resultados

La comunicación de resultados se realizará mediante un informe que debe contener al menos la siguiente información:

- Mención del proceso o procedimiento evaluado.
- Detalle de los participantes del workshop.

- Descripción de los riesgos con nivel alto que hayan sido identificados por los participantes del workshop.
- La opinión del grupo sobre si el riesgo residual del proceso o procedimiento es aceptable o no.
- Si el riesgo residual no es aceptable, el grupo comunicará la propuesta de mejora elaborada.
- Un plan de acción para la implantación de las mejoras especificando fechas de cumplimiento y responsables de ejecución.
- Un anexo con el *mapa de riesgos*. La información a incluir en el mapa de riesgos se detalla el punto 2.2.5

2.2.5. Objetivos y riesgos relacionados con los sistemas operativos y administrativos

Los sistemas operativos son propios de cada entidad y estarán integrados por todos los procesos que hayan sido diseñados para la prestación de servicios o la producción de bienes. En cambio, los sistemas administrativos se relacionan con cada una de las normas básicas emitidas por el órgano rector respectivo. De lo anterior se deduce que los sistemas operativos son particulares de cada entidad y los sistemas administrativos son prácticamente homogéneos entre todas las entidades del sector público, diferenciándose principalmente por la magnitud de la estructura organizacional y el volumen de las operaciones. No obstante, a efectos del control interno, tanto los procesos o procedimientos operativos como los administrativos pueden ser evaluados por medio de los *objetivos críticos de control* (OCC).

Los OCC son genéricos y por lo tanto, aplicables a cualquier proceso operativo o administrativo. Se han establecido cinco OCC a desarrollar mediante la metodología de los workshops: *autorización, integridad, exactitud, oportunidad y salvaguarda*. Cabe aclarar que estos objetivos normalmente no están explícitamente determinados pero deben ser considerados individualmente para dar un orden al workshop y poder identificar los riesgos y los controles vinculados con los procedimientos.

El rol de estos OCC es ayudar a detectar los riesgos que pueden afectar los objetivos de los procesos. Debido al encadenamiento de objetivos, cualquier riesgo identificado con relación a un proceso determinado podrá afectar el logro de los objetivos de la gestión de un área determinada y de la entidad. Esto quiere decir que los riesgos se identifican a través de los OCC y se analizan en función a su influencia sobre los objetivos de gestión de cada área funcional y de la entidad.

A continuación se mencionan los principales aspectos que deben ser evaluados relacionados con cada uno de los OCC:

a) Autorización

- Los documentos ingresados a la entidad emitidos por los usuarios, proveedores u otros agentes externos, deben estar autorizados por él o los funcionarios correspondientes antes de su procesamiento respectivo.
- Los documentos o informes emitidos, servicios prestados o productos almacenados, transferidos o vendidos deben estar debidamente autorizados y aprobados por él o los funcionarios correspondientes.

b) Integridad

- Todos los movimientos de bienes y todas las prestaciones y recepciones de servicios deben estar documentados.
- Todos los documentos ingresados o emitidos que hayan sido autorizados deben ser procesados.
- Los procesos o procedimientos correspondientes deben ser cumplidos integralmente.

c) Exactitud

- La ejecución de las operaciones debe realizarse conforme al procedimiento aprobado.
- Los procedimientos deben incluir todas las instrucciones necesarias que eviten discrecionalidades o interpretaciones subjetivas.
- Los procedimientos administrativos deben ser consistentes con las normas básicas emitidas por los órganos rectores y las secundarias que emitan las propias entidades.

d) Oportunidad

- La ejecución de cada procedimiento debe ocupar un tiempo igual o inferior al establecido formalmente. La utilización de tiempos en exceso implica ineficiencias en el desarrollo de las operaciones.

e) Salvaguarda

- Debe existir un acceso restringido sobre la documentación procesada y los bienes de la entidad.
- Los documentos recibidos y generados por la entidad deben tener las medidas de seguridad necesarias que eviten su manejo arbitrario o pérdida.

A modo de ejemplo se presentarán a continuación algunas de las preguntas que se pueden realizar durante el transcurso de cada workshop para facilitar la identificación de riesgos. Todas las preguntas están formuladas para indagar sobre la posibilidad de ocurrencia de alguna situación de riesgo.

De acuerdo con estos ejemplos, las *respuestas negativas* implicarán que no existen riesgos; razón por la cual, el cofacilitador deberá registrar las opiniones de los participantes que deben justificar su negación. Por el contrario, las *respuestas afirmativas* determinarán indicios de riesgos, debiendo el facilitador repreguntar ¿por qué puede ser?, a efectos de identificar la causa del problema o el riesgo que afecta a un OCC determinado.

a) Autorización

- ¿Puede ser que se procesen documentos, se presten servicios o se vendan bienes sin la autorización correspondiente?
- ¿Puede ser que se autoricen documentos por funcionarios distintos a los establecidos en los procedimientos vigentes?

b) Integridad

- ¿Puede ser que no se procesen todos los documentos ingresados y autorizados?

c) Exactitud

- ¿Puede ser que se procesen inadecuadamente algunos aspectos establecidos en los procedimientos e instructivos respectivos?

d) Oportunidad

- ¿Puede ser que no se cumplan los tiempos de ejecución previstos en los procedimientos vigentes?

e) Salvaguarda

- ¿Puede ser que se extravíen o dañen documentos ingresados autorizados y la documentación generada en el proceso?

La identificación de los riesgos de cada proceso debe volcarse en una planilla denominada *"mapa de riesgos"*con el diseño y el contenido siguiente:

MAPA DE RIESGOS								
Objetivo crítico de control	**Descripción del riesgo**	**Posibles consecuencias**	**Importancia del riesgo**	**Frecuencia de ocurrencia**	**Nivel de riesgo**	**Controles existentes**	**Posibles acciones**	**Responsables**
Autorización								
Integridad								
Exactitud								
Oportunidad								
Salvaguarda								

El *mapa de riesgos* constituye una herramienta metodológica que permite hacer un inventario de riesgos sistemáticamente agrupado por OCC y ordenado prioritariamente de acuerdo con el nivel de riesgos. En este mapa se describen los riesgos identificados y se justifica el nivel de cada uno de ellos. Adicionalmente, se incluye la recomendación de acciones y los responsables de su implantación.

A efectos de la elaboración de este mapa, se definen los conceptos que la componen:

- Objetivo crítico de control:

  Son los aspectos claves o más significativos que en materia de control deben satisfacerse para que un proceso o procedimiento pueda alcanzar un producto o servicio de calidad. Los OCC permiten agrupar los riesgos identificados que se incluyen en el mapa de riesgos.

- Descripción del riesgo:

  Se debe entender por riesgo a la posibilidad de ocurrencia de aquella situación que pueda entorpecer el normal desarrollo de las funciones de la entidad y le impidan el logro de sus objetivos. En la descripción del riesgo se mencionarán las características generales o las formas en que se observa o manifiesta el riesgo identificado.

- Posibles consecuencias:

  Corresponde describir los posibles efectos ocasionados por el riesgo, los cuales se pueden traducir en incumplimientos del procedimiento, perjuicios

sobre algún objetivo del área y de la entidad, daños de tipo económico o administrativo, entre otros.

- Importancia del riesgo:

  Implica una valoración de 1 a 3 considerando las posibles consecuencias derivadas de su materialización.

- Frecuencia de ocurrencia:

  Implica una valoración de 1 a 3 considerando la información sobre materializaciones anteriores, o infiriendo su ocurrencia según los datos proporcionados por los sistemas de alertas tempranos.

- Nivel del riesgo:

  Es el resultado del producto entre la "importancia del riesgo" y la "frecuencia de ocurrencia". Por convención se utilizan tres niveles de calificación: alto, medio y bajo. Este nivel se utiliza para priorizar los riesgos y dar un ordenamiento de mayor a menor según el orden de prelación.

- Controles existentes:

  El workshop deberá identificar las actividades de control existentes sin verificar su eficacia.

- Posibles acciones:

  El workshop deberá establecer la gestión de riesgo que corresponda; es decir, deberá proponer la actividad de control que considere más adecuada en función de las políticas formales o informales existentes.

- Responsables:

  El mapa de riesgos deberá mencionar quién es el responsable sugerido para la implantación de las posibles acciones o medidas correctivas que ha propuesto el workshop.

2.2.6. Método para el análisis de los riesgos

El objetivo del análisis de riesgos es establecer una valoración y priorización de los riesgos identificados. Para ello, se deberá considerar la importancia del riesgo y la frecuencia de ocurrencia. De acuerdo con el nivel de riesgos

asignado se establecerán las prioridades y las acciones que se consideren más convenientes para minimizar los efectos o consecuencias de la posible materialización.

Se considera que el método de autoevaluación por medio de los workshop es el más adecuado para obtener una mayor cantidad de información sobre los riesgos que permita establecer con mayor precisión los factores que determinan el nivel de riesgos.

Se han establecido dos aspectos para realizar el análisis de los riesgos identificados:

a) Importancia del riesgo:

Representa una valoración de las posibles consecuencias que puede ocasionar la materialización del riesgo.

IMPORTANCIA DEL RIESGO - (IR) -		
CALIFICACIÓN		**SIGNIFICADO**
1	Poco significativo	Si la materialización del riesgo *no afecta* el logro del objetivo de gestión de la entidad.
2	Significativo	Si la materialización del riesgo *afecta pero no impide* el logro del objetivo de gestión de la entidad.
3	Muy significativo	Si la materialización del riesgo *impide* el logro del objetivo de gestión de la entidad.

b) Frecuencia de ocurrencia:

Implica la apreciación de la posibilidad de ocurrencia del riesgo, esta puede ser medida en base a información del pasado estableciendo una calificación de la frecuencia sobre la base de la experiencia, o infiriendo la posibilidad de materialización en función a la información proporcionada por los sistemas de alerta, aunque el riesgo no se haya presentado nunca.

FRECUENCIA DE OCURRENCIA - (FO) -		
CALIFICACIÓN		**SIGNIFICADO**
1	Remota	Es *poco frecuente* la materialización del riesgo o se presume que no llegará a materializarse.
2	Posible	Es *frecuente* la materialización del riesgo o se presume que posiblemente se podrá materializar.
3	Probable	Es *muy frecuente* la materialización del riesgo o se presume que seguramente se materializará.

c) Determinación del nivel de riesgos:

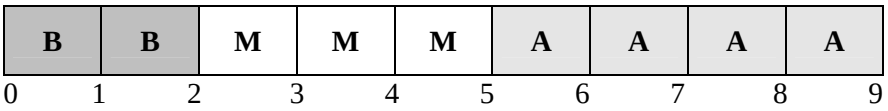
El nivel de riesgos surge como resultado del producto de la importancia del riesgo (IR) por la frecuencia de ocurrencia (FO). Los resultados que se obtengan corresponderán a los siguientes rangos:

- Aquellos resultados que estén dentro del rango $5 < X \leq 9$ son considerados como un nivel de riesgos *alto* y por lo tanto, requiere la definición e implantación de acciones inmediatas.
- Los resultados que se encuadren dentro del rango $2 < X \leq 5$ se los considera como de un nivel *medio*. En este caso, se definirán las acciones que deberán ser implantadas una vez que se hayan puesto en marcha las de alta prioridad.
- Por último, los resultados que se ubiquen dentro del rango $X \leq 2$ son considerados como de un nivel *bajo* y no requieren, por el momento, la implantación de acciones. No obstante, estos riesgos deben ser monitoreados periódicamente a efectos de observar principalmente cambios respecto de la frecuencia de ocurrencia.

Tabla de resultados – (IR x FO = Nivel de riesgo)

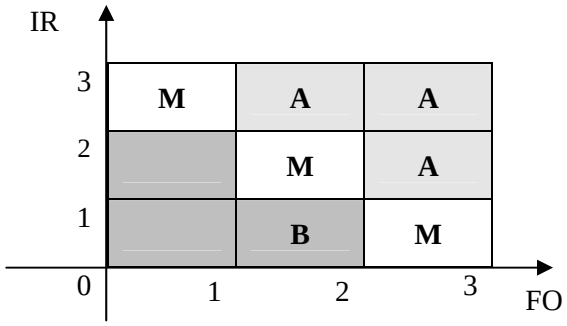
FO / IR	1	2	3
1	**1**	**2**	**3**
2	**2**	**4**	**6**
3	**3**	**6**	**9**

Interpretación del resultado



B: $X \leq 2$ M: $2 < X \leq 5$ A: $5 < X \leq 9$

Representación gráfica de resultados



La importancia del riesgo se analiza simulando la materialización del riesgo infiriendo el efecto que pueda producir en los objetivos. Dicha inferencia no debe corresponder a la subjetividad de una persona en particular sino que debe ser convalidada por los "dueños del proceso". Del mismo modo, la probabilidad o frecuencia es la posibilidad de que se materialice el riesgo transformándose en una deficiencia, error, irregularidad o incumplimiento. Esta posibilidad no deja de ser una estimación subjetiva debido a que no surge de un relevamiento de los controles vigentes. La probabilidad será estimada en función al pasado en la medida que haya existido materialización del riesgo en gestiones anteriores. En este sentido, la frecuencia puede ser remota (si no existen antecedentes), probable (si existen casos esporádicos) o posible (si existen casos reiterados).

Se debe tener en cuenta que el análisis de riesgos no implica la realización de pruebas sobre la eficacia del procedimiento analizado (documentación) y se fundamenta en el conocimiento y la experiencia de los funcionarios que manejan las operaciones.

2.2.7. Manejo de riesgos en función al nivel de riesgo establecido

Todos los esfuerzos que se hayan realizado para la identificación y el análisis de riesgos pueden quedar en el olvido si no se emprende un adecuado manejo y control de los mismos. Para ello se deben definir acciones factibles y efectivas tales como la implantación de políticas, estándares y procedimientos o el mejoramiento de ellos.

Cuando el nivel de riesgos sea *alto*, se deberán implantar inmediatamente acciones para reducir la posibilidad de materialización o su impacto considerando el criterio de costo-beneficio.

Para poder determinar las acciones más apropiadas que minimicen los riesgos, se deben considerar las siguientes situaciones:

a) Si existe definición de las políticas necesarias (gestión de riesgo) habría que verificar si se han instrumentado las actividades de control que verifiquen su implantación y funcionamiento.

b) Si se han diseñado actividades de control para los riesgos identificados habría que analizar la adecuación de su diseño.

c) Si no existen actividades de control diseñadas para él o los riesgos identificados, se deberá sugerir las acciones correspondientes que pueden consistir en la implantación inmediata de actividades de control y la modificación de los procedimientos vigentes. Asimismo, cuando el diseño vigente no sea el adecuado, se deberá proponer de las actuales actividades de control por otras más eficaces y eficientes.

En el caso de riesgo con nivel *medio*, se deberán considerar las situaciones anteriores pero las acciones no se implantarán inmediatamente sino con posterioridad a la atención de los riesgos de mayor nivel.

Por último, cuando se considera que los riesgos sin actividades de control tienen un nivel *bajo* podrá determinarse que permanezcan como riesgos residuales. En este caso, la entidad decidirá asumir el riesgo. No obstante, es conveniente que se instrumenten indicadores que permitan advertir el cambio en la frecuencia de ocurrencia. El cambio por incremento de frecuencia acrecienta el nivel de riesgos y origina la implantación de alguna actividad de control.

En el caso particular de riesgos relacionados con el OCC de salvaguarda, se pueden considerar, entre otras, las siguientes acciones:

- <u>Dispersar y atomizar el riesgo:</u>

  Se logra mediante la distribución o localización del riesgo en diversos lugares. Es así como por ejemplo, la información de gran importancia se puede duplicar y almacenar en un lugar distante y de ubicación segura, en vez de dejarla concentrada en un solo lugar.

- Transferir el riesgo:

  Hace referencia a buscar respaldo y compartir con otro parte del riesgo, como por ejemplo: tomar pólizas de seguros.

Una vez definidas las acciones para manejar los riesgos, se definirán los responsables de llevar a cabo dichas acciones especificando, cuando corresponda, el grado de participación de las distintas unidades organizacionales en el desarrollo de cada una de ellas.

3. ACTIVIDADES DE CONTROL

3.1. ¿Para qué diseñar actividades de control?

3.1.1. Propósito del establecimiento de las actividades de control

Las actividades de control son procedimientos o acciones que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las políticas e instrucciones de la dirección y su propósito es la prevención y la detección de errores e irregularidades que puedan afectar la consecución de los objetivos institucionales. Para dar cumplimiento a dicho propósito todas las actividades de control deberán estar enfocadas hacia los riesgos reales o potenciales que puedan causar perjuicios a la entidad.

Todos los esfuerzos desarrollados por la entidad en materia de control son concentrados y materializados a través de las actividades de control que constituyen la parte más operativa del proceso de control interno. Esta operatividad se debe a la interacción que debe existir entre las operaciones con sus controles internos.

La existencia de actividades de control específicas y suficientes implica el conocimiento de la forma correcta de hacer las cosas. Generalmente están relacionadas con todos los niveles de la organización y afectan en mayor o menor medida a todas las funciones. Incluyen una gama de actividades tan diversa como autorizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones, aprobaciones, salvaguarda de activos y segregación de funciones.

Tradicionalmente se concibe al control como *una función destinada a la realización de mediciones sobre los resultados obtenidos en las distintas actividades de una entidad de acuerdo con parámetros previamente establecidos*. Cuando los resultados no cumplen con los estándares o niveles pretendidos los responsables de las operaciones deben tomar las medidas correctivas correspondientes. Al respecto, cabe recordar que las medidas correctivas no siempre atañen al proceso o la actividad desarrollada si no que pueden originar una modificación en los objetivos. Lo importante de esta concepción tradicional es que todo desvío debe originar una acción correctiva tendiente a subsanar o evitar sus causas con vistas al futuro. No obstante, esta retroalimentación no es suficiente para satisfacer las necesidades de la entidad debido a la imposibilidad de modificar el pasado.

Para que el control no sea exclusivamente correctivo es necesario que éste indique, además, con la anticipación correspondiente, que pueden surgir problemas en el futuro y que es oportuno emprender acciones tendientes a

evitar o minimizar sus efectos. Por ello, en la actualidad, el concepto tradicional del control ha sido complementado con el enfoque de riesgos ampliando su alcance mediante la implantación de indicadores adecuados que puedan detectar los cambios del entorno. Esta concepción del control implica que los riesgos dan sentido a los controles y que éstos sirven no sólo para detectar desvíos actuales sino también, potenciales en función al conocimiento de cambios externos e internos. En este sentido, se deberán implantar sistemas de alertas tempranos con las actividades de control correspondientes para que las entidades puedan reaccionar ante cambios inesperados que perjudiquen el logro de los objetivos comprometidos.

En otras palabras, los controles internos siempre permitirán una retroalimentación que genere alguna acción correctiva. Lo que se pretende es que esta acción correctiva se aplique oportunamente sobre los insumos o el proceso propiamente dicho y no exclusivamente sobre el producto del mismo. Los controles internos deben procurar prevenir o detectar lo antes posible las fallas del proceso para evitar o reducir sus efectos.

3.2. ¿Cuáles son y cómo se equilibran las actividades de control genéricas?

3.2.1. Características principales de las categorías de los controles internos

Los controles internos pueden agruparse en dos grandes categorías que se describen a continuación:

a) Controles generales

Los controles generales son básicos respecto de los controles directos porque configuran el marco estructural dentro del cual éstos últimos se aplican. Esto significa que condicionan el éxito de los controles directos y constituyen una garantía organizacional para su buen funcionamiento.

Se los considera como generales porque nacen con el diseño de la estructura organizacional. Estos controles se relacionan con la asignación de funciones a las unidades (manual de organización y funciones) y a los funcionarios que las componen (manual de puestos). En cambio, los controles directos se vinculan a los procesos administrativos y operativos formalizados en los reglamentos específicos y en el manual de procesos respectivamente.

La categoría de controles generales comprende los siguientes controles:

- *Segregación de funciones*

  El adecuado diseño organizacional permite el *control por oposición de intereses* que ha sido tratado en el punto 2.2.4. de la parte II de esta guía. No obstante, corresponde aclarar que estos controles generales dependen de la división del trabajo y constituyen una garantía estructural sobre la adecuación de las actividades. Dicha garantía implica que ningún funcionario habrá de comenzar su tarea hasta tanto no concluya su labor quien lo antecede operativamente de acuerdo con los procedimientos establecidos para cada tarea.

  En las entidades pequeñas se pierden las ventajas del control por oposición debido a que las restricciones de personal impiden una adecuada segregación de funciones para el desarrollo del proceso. En estos casos, a pesar de la confianza que se pueda depositar en el personal, la entidad deberá enfatizar la aplicación de otros controles (independientes y gerenciales) que garanticen el manejo de las operaciones de acuerdo con la normatividad vigente.

- *Salvaguarda de activos*

  Los controles de salvaguarda tienen como propósito evitar que los bienes se pierdan, se dañen o alteren, o sean robados, como así también, proporcionar seguridad razonable de que las cantidades y los valores en existencia sean coincidentes con los registros.

  Se debe entender por “bienes” no sólo a los activos sino también a los archivos y a toda la documentación inherente a las actividades de la entidad y a la propiedad de sus activos.

  La salvaguarda comprende las siguientes actividades de control:

  - *Ingreso y salida de bienes*

    La existencia de un servicio de vigilancia puede prevenir robos y/o hurtos. Este servicio debe incluir, entre otros aspectos, el control del ingreso de insumos a la entidad como el de la salida de bienes de la misma con la documentación sustentatoria o respaldatoria de cada operación.

  - *Protección contra incendios*

    Es conveniente que el seguro contra incendio cubra el patrimonio expuesto a riesgo. Asimismo, se debe constatar periódicamente el

estado de los equipos utilizables en caso de emergencias. Adicionalmente, se podría implantar un sistema de alarma y de sensores en puntos clave del edificio que indiquen el aumento anormal de la temperatura.

- *Mantenimiento de los bienes*

  Las entidades públicas deberían contar con un programa de mantenimiento preventivo para la protección de los bienes afectados a la producción o generación de ingresos. Estos programas normalmente se llevan a cabo en momentos de escasa actividad o vacaciones para no entorpecer las operaciones y asegurar el buen estado y funcionamiento del patrimonio afectado a la producción.

- *Política de seguros*

  Los bienes de una entidad están sujetos a hechos fortuitos e inciertos o imprevisibles como: pérdidas, robos, hurtos, sustracción, destrucción total o parcial, etc. que causan un perjuicio económico a la entidad y discontinuidad en producción de bienes o prestación de servicios. Para ello, se deberían contratar las pólizas de seguros correspondientes.

- *Acceso restringido a los bienes*

  Los *controles de custodia propiamente dichos* comprenden los controles de entrada, salida y mantenimiento en existencia de bienes y documentación para lo cual, es necesario la existencia de almacenes y archivos ordenados y protegidos adecuadamente.

  Los controles de custodia comprenden los procedimientos para prevenir o detectar el uso no autorizado de activos durante el período en que están bajo la custodia de una persona o unidad de la entidad. Estos procedimientos incluyen restricciones al acceso a áreas físicas o zonas protegidas y a la información confidencial.

  La entidad establecerá también, procedimientos para asegurar que los activos que entran o salen se cuentan, inspeccionan y se reciben o entregan sólo si existe una autorización para ello.

En un proceso computadorizado se relacionan los controles de acceso a las fuentes del sistema de información y el manejo de archivos. Estos controles son desarrollados en el punto 3.3.9 de este capítulo.

- *Fijación de límites de autorización para realizar determinadas operaciones*

  Se debe establecer quiénes son las personas que pueden autorizar los distintos formularios que generan el movimiento de bienes. Tanto el ingreso como la salida y la asignación de bienes deben estar documentados con las firmas autorizadas dispuestas para tales efectos. Para ello, es necesario el manejo de un *registro de firmas* de todos los funcionarios que pueden autorizar operaciones de cualquier naturaleza con los bienes de la entidad.

  El registro de firmas debe indicar quiénes pueden firmar los documentos y también, cuando sea procedente, hasta que monto. Dicho registro debe constituir una anexo a los procedimientos correspondientes.

b) Controles directos

Estos controles están relacionados con cada uno de los procesos y sus operaciones, y su propósito es prevenir o detectar la ocurrencia de errores o irregularidades que pueden impedir el logro de los objetivos.

Todos los controles directos se dirigen principalmente a prevenir errores en las salidas del procesamiento o los productos de las operaciones y a detectar las fallas ocasionadas por errores o irregularidades generadas durante el desarrollo de dichas operaciones. En este sentido, dichos controles se relacionan principalmente con los siguientes objetivos críticos de control: *autorización, exactitud e integridad* que han sido tratados en el punto 2.2.5 del capítulo anterior.

La principal diferencia entre los controles de procesamiento con los gerenciales e independientes es que aquellos son aplicados por quienes ejecutan las operaciones, en cambio los gerenciales son ejercidos por el nivel superior y ejecutivo, y los independientes por unidades o funcionarios ajenos al desarrollo de las operaciones.

Esta categoría comprende a los siguientes controles:

- *Gerenciales*

Estos controles deben ser realizados por el nivel superior de la entidad. Dicho personal no participa en el procesamiento o en la ejecución de las operaciones.

Los controles gerenciales comprenden a los *controles presupuestarios* que se llevan a cabo mediante el seguimiento y el análisis de los ingresos y gastos presupuestarios considerando la adecuación de la secuencia de las instancias administrativas (momentos) y la evolución del flujo proyectado de fondos. Asimismo, comprenden las comparaciones de los ingresos y gastos ejecutados con los presupuestados a fin de evaluar en qué medida se están alcanzando los objetivos (eficacia).

Otro control gerencial es el que se realiza mediante la utilización de *informes por excepción*, que incluyen aquellas transacciones individualmente significativas y hechos inusuales o extraños a la operatoria normal. Estos informes deberían ser generados automáticamente por el sistema de procesamiento electrónico de datos en base a parámetros de "excepción" definidos por la gerencia de la entidad. Considerando la utilidad que presentan dichos informes es que la gerencia no debe prescindir de ellos; razón por la cual, determinará los parámetros, la frecuencia de emisión, los responsables de su generación y dispondrá los medios necesarios para tales efectos. Es importante puntualizar que la gerencia cuanto mayor sea su concentración en las excepciones, más eficiente será su control.

El cuadro de mando integral (CMI) constituye una herramienta para el ejercicio de los controles gerenciales que integra las características financieras y las de excepciones. Esta herramienta consiste en un monitoreo sobre la base de medidores de rendimiento aplicados sobre diversos indicadores financieros (control presupuestario) y no financieros que traducen la estrategia de la entidad bajo distintas perspectivas. Dicho monitoreo se desarrolla mediante comparaciones de datos reales con previstos o estándares cuya evolución inadecuada (control por excepción) puede dar lugar a las acciones correctivas que se consideren pertinentes. En este sentido, se investigan los resultados inesperados o las tendencias anormales que puedan poner en peligro el logro de los objetivos.

Todos los controles gerenciales se ejercen sobre las transacciones ejecutadas y sirven para reunir evidencia del nivel de adecuación del manejo de la entidad sobre sus operaciones. Al respecto, cabe recordar

que las transacciones no sólo impactan *operacionalmente*, también tienen relación con la *confiabilidad de la información financiera* por su registro, y tanto su desarrollo como sus efectos deben ser consistentes con las *leyes y la normatividad* que las regulan.

- *Independientes*

Son los controles que se ejecutan por *funcionarios o unidades independientes del proceso*, como así también, por firmas privadas de auditoría, unidades de auditoría interna de entidades tutoras y la Contraloría General de la República. Estos controles implican que los registros y las existencias deben ser verificados por funcionarios o unidades distintas a los que tienen la responsabilidad operativa de registrar y custodiar los bienes relacionados.

La independencia del funcionario o la unidad que controla es el requisito esencial para la eficacia de estos controles. Normalmente, la unidad de contabilidad es la que debe dedicarse a la realización de los controles independientes de las operaciones como un mecanismo de seguridad sobre las transacciones que se registran. Bajo esta premisa de seguridad se realizan periódicamente recuentos físicos en tesorería y en almacenes, además de los tradicionales inventarios de fin de año sobre las existencias de insumos, productos, activos financieros y activos fijos, como así también, la emisión de solicitudes de confirmación de saldos a entidades financieras, deudores y proveedores.

Por otra parte, dentro de la unidad contable también debe existir independencia en la aplicación de controles. Quien registra no debe aplicar controles sobre sus propias registraciones porque nadie puede exclusivamente controlarse a sí mismo. No obstante, estas últimas aseveraciones dependen de las posibilidades de estructurar una adecuada separación de funciones.

Entre estos controles se incluyen los siguientes:

- Las conciliaciones y comparaciones de información externa con información contable o extracontable generada en la entidad.
- Los recuentos físicos de bienes y documentación, y su comparación con registros.
- Las verificaciones de secuencias y de orden cronológico.
- Las revisiones selectivas realizadas por auditoría interna o externa.

- *De procesamiento*

  Son los controles incorporados en el sistema de procesamiento de las transacciones. Estos controles *son ejecutados por los funcionarios que participan directamente en el proceso.* Su propósito es el asegurar que todos los pasos del procedimiento se cumplen adecuadamente garantizando la integridad del mismo y de las operaciones procesadas.

  Estos controles son realizados normalmente como parte del proceso de las transacciones por personal operativo (controles de procesamiento) o por el sistema computadorizado (funciones de procesamiento).

  El procesamiento o el desarrollo del procedimiento incluye las etapas de entrada o inicio, ejecución y salida o finalización del mismo. Los controles que aquí se aplican son fundamentales desde el punto de vista de la calidad ya que tratan de que las cosas se hagan bien desde la primera vez, a pesar del posible reprocesamiento de aquellas salidas inadecuadas que se detecten. No obstante, la importancia de estos controles radica en la *oportunidad* de la detección de fallas.

  Los controles de procesamiento además de incluir a todos los controles que son ejecutados por el personal operativo participante del proceso, también comprenden a las verificaciones realizadas por el personal ejecutivo antes de autorizar y aprobar las operaciones. Es decir, que aquellos que autoricen las operaciones luego deberán asegurarse de su adecuación antes de aprobarlas. Para ello, verificarán si se ha cumplido con el procedimiento establecido y logrado las características autorizadas.

  Entre los controles de procesamiento se encuentran los siguientes:

  - La *autorización* del procesamiento en cumplimiento del régimen de autorizaciones vigente.
  - La utilización de totales de lote y numeración correlativa de documentos para el aseguramiento de la *integridad de las entradas* o insumos del proceso.
  - Las *observaciones e inspecciones* respecto a las entradas o insumos del proceso para verificar el cumplimiento de características o atributos particulares que se necesitan.
  - La *comprobación del desarrollo completo, oportuno y preciso* de las instrucciones incluidas en los procedimientos mediante la utilización de cronogramas previstos y lista de tareas a cumplir.
  - La *aprobación* de las características logradas de las salidas o de los productos obtenidos del procesamiento mediante la realización

de las comparaciones y las revisiones que se consideren pertinentes.

- La verificación de la *integridad de las salidas* o productos a través de cruces de información sobre cantidades entradas y procesadas con las salidas obtenidas.

3.2.2. Jerarquía de los controles y el equilibrio que debe existir entre ellos

Como se mencionó en el punto anterior, existen dos grandes categorías de controles que se denominan controles generales y controles directos. Estas categorías genéricas incluyen una serie de controles ordenados jerárquicamente en función a la importancia relativa de los mismos respecto de su aporte a la prevención y detección de errores e irregularidades. No obstante, todos los controles están influenciados directa o indirectamente por el ambiente de control que involucra a todo el personal y constituye el marco dentro del cual se diseñan y aplican las controles internos. Dicho marco o entorno del control procura el funcionamiento adecuado de la entidad en base a la generación de una cultura organizacional enfocada hacia el cumplimiento de sus objetivos mediante el fortalecimiento del proceso de control interno.

Los *controles generales* ocupan el lugar más importante en la jerarquía de controles. Se relacionan con la estructura organizativa y más precisamente con la adecuación de la asignación de funciones. Estos controles constituyen la base sobre la cual funcionan los controles directos debido a que a pesar de estar bien diseñados, su eficacia puede depender de las condiciones organizativas presentes en la entidad.

A partir de los objetivos establecidos en la programación de operaciones se diseñarán los procesos y las operaciones que serán llevados a cabo por las distintas áreas y unidades operativas. En este punto del diseño o rediseño, según corresponda, se deberá considerar una *separación de funciones* adecuada y consistente con las posibilidades organizativas.

Los otros controles generales son relacionados con la *salvaguarda de activos* que ha sido tratada en el punto anterior. No obstante, cabe aclarar que son considerados controles generales no por ser estructurales u organizativos sino porque constituyen medidas de seguridad preventivas de aplicación a la totalidad de los bienes y a la documentación de la entidad. En el contexto de estas medidas se deberán aplicar los controles directos destinados a la prevención y detección de fallas concernientes principalmente a la integridad y exactitud de los movimientos, custodia u archivo de bienes y documentos.

El segundo lugar jerárquico está ocupado por los *controles directos* que deben ser incluidos en los procesos diseñados para asegurar razonablemente el logro

de los objetivos programados. Dichos controles, a su vez, cuentan con una jerarquía propia en su conformación. Tal es así que a efectos del proceso de control interno, los *controles de procesamiento* son más importantes que los controles independientes y los gerenciales. Esto se debe a que los controles de procesamiento son preventivos respecto al producto y procuran evitar reprocesamientos por fallas. No obstante, si existieran fallas en el procesamiento, éstas deberían ser detectadas en una instancia posterior mediante la aplicación de los *controles independientes* rutinarios que funcionan como un filtro posterior para la detección de los posibles errores que trasciendan la ejecución de un proceso operativo u administrativo determinado. Por último, la ejecución de *controles gerenciales* también actúan detectivamente y en forma ajena a los procesos para monitorear el grado de consecución de las metas y el logro de los objetivos programados.

De acuerdo, con lo anterior, la jerarquía de los controles directos depende de las posibilidades de prevención y del nivel de detección que pueden desempeñar.

Las entidades públicas deben considerar efectivamente la jerarquía de los controles cuando realicen el diseño o rediseño organizacional. Para ello, procurarán separar las funciones incompatibles e incluirán en sus procedimientos controles adecuados de procesamiento para cubrir preventivamente la posibilidad de ocurrencia de errores. Debido a que este diseño ideal no es siempre posible y a que existen posibilidades de errores inherentes a todo proceso de control, es que deben implantarse controles detectivos tanto gerenciales como independientes para reducir la posibilidad de ocurrencia de errores no prevenidos ni detectados durante el procesamiento o la ejecución de las operaciones.

En las entidades pequeñas adquiere mayor relevancia el concepto de la jerarquía de los controles porque normalmente no existe una adecuada separación de funciones. Cuando esto suceda se deberá seguir la jerarquía de controles procurando fortalecer los controles de procesamiento que también tienen un carácter preventivo. Si estos últimos no cubren adecuadamente los riesgos, deberán perfeccionarse los controles independientes y los controles gerenciales en cuanto a su precisión y oportunidad. Estos dos últimos desempeñarán un rol preponderante en el proceso de control interno de las entidades con estructura reducida.

3.2.3. Relación de las actividades de control con los conceptos de control previo y el control posterior

Las actividades de control pueden ser preventivas o detectivas en función al objeto sobre el cual actúan. En este sentido, cuando se aplican sobre los recursos o insumos (entradas) y sobre el proceso, existe una acción preventiva

respecto del resultado. También se producirían las mismas consecuencias si se aplican sobre las salidas antes de su aprobación o que sus actos causen efecto generando una retroalimentación dentro del mismo proceso.

En cambio, cuando los controles son aplicados sobre los resultados o productos (salidas) aprobados son considerados como detectivos. Estos controles están constituidos por los controles gerenciales e independientes y normalmente generan acciones tendientes a corregir los efectos causados por las fallas trascendidas del proceso.

La diferencia fundamental entre controles preventivos y detectivos, respecto del producto, es que los primeros procuran que no trasciendan salidas o productos defectuosos; por el contrario, los controles detectivos no pueden evitar la trascendencia de fallas pero generan acciones tendientes a la minimización de sus efectos.

De acuerdo con el criterio manifestado precedentemente, los controles preventivos configuran el concepto de *control interno previo* que la Ley Nº 1178, en su artículo 14º, ha considerado de la siguiente manera: "los procedimientos de control previo se aplicarán por todas las unidades de la entidad antes de la ejecución de sus operaciones y actividades o de que sus actos causen efecto". El control previo comprende la verificación del cumplimiento de las normas que regulan las operaciones y los hechos que las respaldan, así como de su conveniencia y oportunidad en función de los fines y programas de la entidad.

El concepto de control previo debe interpretarse como la necesidad de implantar los *controles preventivos* adecuados para que sean aplicados por los propios ejecutores de las operaciones. De esta manera, se pretende materializar un gran avance de la legislación vigente procurando responsabilizar a los ejecutores de las operaciones y al mismo tiempo, prohibiendo la creación de unidades específicas o la asignación de estas funciones a la unidad de auditoría interna. Con estas medidas se intenta agilizar el proceso de toma de decisiones y evitar la creación de unidades "todo poderosas".

En cuanto al diseño de estos controles, el artículo 11º del Decreto Supremo Nº 23215 establece que: "el control interno previo comprende los procedimientos incorporados en el plan de organización y en los reglamentos, manuales y procedimientos administrativos y operativos de cada entidad, para ser aplicados en sus unidades por los servidores de las mismas, antes de la ejecución de sus operaciones y actividades o que sus actos causen efecto, con el fin de verificar el cumplimiento de las normas que las regulan, los hechos que las respaldan y la conveniencia y oportunidad de su ejecución".

El control interno gubernamental también está integrado por el *control interno posterior* que consiste en el examen ex-post de las operaciones financieras y administrativas de una entidad. Dicho control comprende la revisión de las operaciones que se efectúan después de que éstas se han producido, con el objeto de verificarlas y analizarlas, y en general evaluarlas de acuerdo con la documentación y los resultados de las mismas. El control interno posterior así concebido, constituye un *control detectivo* debido a que a través de sus evaluaciones puede confirmar la adecuación de los resultados de las operaciones o detectar errores e irregularidades cuyos efectos se deben subsanar para no perjudicar el cumplimiento de los objetivos.

De acuerdo con el artículo 14º de la Ley Nº 1178 el control interno posterior será practicado por:

a) Los *responsables superiores*, respecto de los resultados alcanzados por las operaciones y actividades bajo su directa competencia. Esto significa que dichos responsables deben verificar la consistencia entre los resultados programados y los logrados tanto en calidad como en cantidad.

b) La *unidad de auditoría interna*. Dicha unidad no es responsable del control interno sino de informar oportunamente a la máxima autoridad ejecutiva de la entidad sobre la ineficacia y deficiencias existentes en el diseño y el funcionamiento de los controles.

En cuanto al diseño de estos controles, el artículo 12º del D.S. 23215 establece lo siguiente: “el control interno posterior a cargo de los responsables superiores comprende los procedimientos de control incorporados en el plan de organización y en los reglamentos, manuales y procedimientos administrativos y operativos de cada entidad, para ser aplicados por los responsables superiores sobre los *resultados* de las operaciones bajo su directa competencia”.

3.3. ¿Cómo se determinan e implantan las actividades de control?

3.3.1. Identificación de las actividades que necesitan controles claves

Un control es considerado clave cuando su funcionamiento previene o detecta errores, irregularidades o cambios significativos que de producirse *impedirían el logro de un objetivo de gestión determinado*. Esta concepción de control clave es exclusivamente a efectos del diseño de las actividades de control, en el ámbito de la auditoría el control clave persigue otras finalidades y por ente, tiene características distintas.

Los controles clave pueden ser preventivos o detectivos y están relacionados con los objetivos fuente o los factores críticos y con los procesos más importantes que desarrolla una entidad para alcanzar sus objetivos.

Se debe considerar en el diseño de las actividades de control que existe una relación directa entre riesgo y control; razón por la cual, cuanto más importantes sean los riesgos identificados mayor será el esfuerzo de control a desarrollar.

Como ya se ha mencionado en el punto 2.2.1. del capítulo anterior, los objetivos fuente o los factores críticos del éxito deben ser monitoreados mediante sistemas de alertas tempranos para detectar los cambios que puedan perjudicar el logro de objetivos. Las acciones ejecutadas para dicha detección constituyen *controles clave* porque permiten una toma de decisiones oportuna para tratar de impedir los posibles efectos negativos que pueden desencadenar dichos cambios.

Por ejemplo, respecto del Sistema de Tesorería y Crédito Público (STCP), cuyo objetivo es el manejo de los ingresos, el financiamiento y la programación de los compromisos, obligaciones y pagos para la ejecución del presupuesto de gastos, existen diversos *factores críticos del éxito* como los relacionados con las *fuentes de financiamiento*. Si no existe la fluidez necesaria en el flujo financiero no se podrá atender las obligaciones contraídas por la entidad ni satisfacer los gastos previstos para las operaciones programadas. Razón por la cual, debe existir algún medidor de rendimiento que permita monitorear el avance de los flujos de fondos, para ello, se debe utilizar la proyección de flujos financieros a corto plazo que exige la norma básica del STCP. Sobre la base de este indicador se implantará el análisis periódico de la liquidez (mensual, semanal y diario) considerando los saldos reales y los proyectados de fondos. Dicho análisis constituye un *control clave* por su relación con un factor crítico previamente determinado.

Por otra parte, se debe tener en cuenta que los procesos están conformados por una secuencia de operaciones con distinta importancia relativa. Dicha importancia hace que ciertas operaciones sean consideradas como clave. Esta consideración se debe a que el nivel de adecuación de ellas influye directamente en el logro de los objetivos propuestos. En este sentido, las acciones que se implanten para prevenir o detectar fallas en las *operaciones clave* adquieren el carácter de *controles clave*.

De acuerdo con lo anterior, se presenta un ejemplo relacionado con el Sistema de Administración de Personal (SAP), cuyo objetivo es la dotación y el manejo del personal necesario para que la entidad cumpla con sus objetivos de gestión. En relación con este sistema existen *operaciones clave* como las relacionadas

con el subsistema de dotación de personal, más precisamente, con su reclutamiento y selección. Si no existe una selección sobre la base del mérito, capacidad, aptitud, antecedentes laborales y atributos personales, es probable que no se incorpore el personal con la idoneidad y capacidad necesaria para el cumplimiento de los objetivos. Por esta razón, la entidad tendrá que implantar el funcionamiento de un comité de selección y deberá diseñar actividades de control relacionadas con la aprobación de la incorporación por la autoridad correspondiente previa revisión del contenido del informe que emita dicho comité, adicionalmente, el funcionario que aprueba deberá realizar las indagaciones e inspecciones que considere convenientes a fin de comprobar las conclusiones y recomendaciones del comité. Esta actividad constituye un *control clave* porque está vinculada con operaciones clave del subsistema de dotación del personal.

3.3.2. Aplicación del enfoque sistémico para la determinación de las actividades de control

Un sistema consiste en un conjunto de funciones y actividades que están interrelacionadas para alcanzar el objetivo previsto. Cualquier organización, proceso u operación, puede ser considerada como un sistema. Desde el punto de vista sistémico, todo proceso está conformado por recursos (entradas) que son utilizados (procesados) para suministrar resultados (salidas) de acuerdo con propósitos determinados (objetivos).

Todas las entidades gubernamentales presentan una variedad de sistemas operativos que difieren considerablemente en su naturaleza y propósito e interactúan con los sistemas administrativos estandarizados por las normas básicas respectivas. Los sistemas pueden dividirse en subsistemas los cuales a su vez tienen sus propios objetivos, entradas, procesos y salidas.

Tanto los bienes producidos como los servicios que prestan las entidades públicas procesan insumos de diversa índole a través de procedimientos operativos específicos. El enfoque sistémico implica que el producto o servicio (salida) es una consecuencia del cumplimiento de una serie de operaciones (proceso) y éste sólo es posible si se cuenta con los insumos necesarios (entrada). Esta concepción sistémica también es aplicable a los sistemas administrativos donde existirán diversos insumos que serán procesados para poder obtener los productos que necesitan los usuarios o destinatarios internos.

Este enfoque sistémico debe ser utilizado para analizar los procesos a fin de determinar cuales son las operaciones clave que pueden hacer peligrar una salida del sistema por su inconsistencia con las especificaciones previamente determinadas.

Si bien las actividades de control deben ser determinadas en función al resultado de la evaluación de riesgos, también hay que considerar que dichas actividades deben asignarse a una etapa determinada del proceso. Es decir, que el control puede afectar a las entradas del proceso, a la ejecución o a las salidas del mismo. Razón por la cual, *este análisis resulta complementario y útil* para una imputación adecuada de las actividades de control a la etapa del proceso correspondiente.

Cabe aclarar que es posible que con el perfeccionamiento o el incremento de actividades de control sobre las salidas se puede acotar la cantidad de errores en el producto pero al mismo tiempo puede resultar riesgoso, porque éstos constituyen controles de última instancia respecto de un proceso particular. Tratando de reducir este riesgo, debe ser evaluada la posibilidad de implantar controles en el procesamiento y hasta en las entradas para asegurar preventivamente una salida de conformidad con las normas internas.

Por último, bajo este enfoque sistémico, la aplicación de controles sobre las salidas genera una retroalimentación que permite no sólo la corrección de un desvío sino también la identificación de una operación clave que podría desvirtuar las características previstas de una salida si no se detectan oportunamente las fallas producidas.

Resumiendo lo anteriormente manifestado, el enfoque sistémico permite ordenar los procesos y sus operaciones en las tres etapas que se necesitan cumplir para lograr un objetivo determinado. A través de este ordenamiento se puede establecer donde es más conveniente imputar las actividades de control. Para ello se debe considerar la importancia de la operación y la fuerza preventiva del control respecto del producto en el marco de la relación costo-beneficio.

3.3.3. Herramientas de control para asegurar la integridad de los procesos

La integridad es un *objetivo crítico de control esencial* para el diseño y funcionamiento adecuado de cualquier proceso. Si el proceso no es desarrollado íntegramente, el producto o servicio no reunirá las características de calidad pretendidas o no se obtendrán todas las salidas esperadas.

Este objetivo de control pretende asegurar que se ha procesado la totalidad de los insumos necesarios o existentes a efectos de la obtención de un producto determinado y comprende tanto al procesamiento como a las entradas y salidas del mismo.

No se puede afirmar que se ha logrado un objetivo de gestión si no se tiene seguridad acerca de la integridad de las características que debieron cumplirse.

Siguiendo el enfoque sistémico de las actividades de control se debe partir de entradas íntegras que se procesen en su totalidad cumpliendo con lo establecido en los procedimientos correspondientes para la obtención de las salidas previstas. La importancia de este objetivo radica en que no es procedente el análisis de un proceso determinado con respecto a otros objetivos de control (exactitud, oportunidad, autorización, salvaguarda) si primero no existe seguridad acerca de su integridad.

Cabe aclarar que el concepto de integridad no implica necesariamente el control de cada una de las operaciones. Se debe comprender que el control puede ser aplicado discrecionalmente en determinadas circunstancias y bajo el concepto de costo-beneficio, pero para que esto sea procedente, *hay que asegurar necesariamente y en primer lugar*, que están presentes todas las operaciones, insumos o salidas sobre las cuales se deben aplicar los controles. Es decir, debe existir seguridad sobre la integridad del universo sujeto a control. Las circunstancias manifestadas precedentemente se presentan cuando se utiliza técnicas de muestreo estadístico para la selección de muestras controlables.

En resumen, las herramientas (actividades de control) que se pueden aplicar respecto de la integridad de un proceso, procuran el aseguramiento de los siguientes aspectos:

- Que están disponibles todos los insumos necesarios.
- Que se procesen todos los insumos disponibles.
- Que se cumplan todos los pasos del proceso.
- Que se obtengan todas las salidas o productos correspondientes a los insumos procesados.

A continuación se mencionan las principales actividades de control que se utilizan para el aseguramiento de la integridad de los procesos:

a) <u>Análisis de consistencia entre entradas y salidas</u>

En los procesos administrativos normalmente debe existir una relación unívoca entre entradas y salidas. Esta relación no necesariamente se presenta en los procesos operativos. Dicha relación permite verificar que las cantidades salidas sean iguales a las utilizadas como entradas y procesadas.

Un ejemplo de esta actividad es la comparación de los documentos individuales de entrada con una lista detallada de los documentos procesados por la computadora, a fin de asegurarse de que todos los documentos fueron presentados para procesamiento. Para la aplicación de esta herramienta es necesario la determinación de la cantidad de

documentos enviados al procesamiento y de ser posible la secuencia numérica correspondiente.

b) Mecanismos que permitan verificar correlación numérica

La correlación numérica implica la prenumeración de los documentos antes de su utilización. Si todas las operaciones han sido documentadas y se confirma la inexistencia de documentos faltantes, habría seguridad de la integridad de las operaciones.

Es importante aclarar que la correlación numérica sólo garantiza la integridad de las operaciones que han sido documentadas. Esto significa que no garantiza la documentación integral de las operaciones; para ello, se deberán implantar controles adicionales que aseguren que todas las operaciones han sido registradas en los documentos prenumerados.

La actividad de control consiste en verificar la correlación numérica, para ello se deben conocer el primer y el último número de la documentación o del soporte de la operación. Luego se cuentan los documentos y esta cantidad debe ser igual al resultado de la diferencia en el último y el primer número (mas 1) de la secuencia verificada. Es importante que la numeración sea preimpresa para evitar la existencia de números duplicados. La secuencia numérica correlativa permite detectar cuando un comprobante falta y permite de inmediato realizar la gestión de búsqueda y localización.

En un sistema computarizado, se puede recurrir a una técnica conocida como verificación en secuencia para que la computadora confirme que se mantiene el orden sucesivo de los documentos numerados en serie e informe sobre los números faltantes o duplicados para que sean investigados manualmente. En este caso, la numeración se origina simultáneamente con el documento emitido.

c) Totales de control en lotes de documentación

Esta actividad de control se utiliza para asegurar el procesamiento integral de la documentación. Para ello, se suman los totales de cada documento y el resultado de dicha suma se compara con el total de la documentación procesada con el fin de verificar la igualdad. Este tipo de control también sirve para cerciorarse sobre la exactitud del procesamiento debido a que se está trabajando con los totales de los importes de cada documento.

Los totales de control brindan información de la comparación de dos totales y permite la investigación y corrección de los errores que dieron lugar a las diferencias.

d) Confrontación de datos de distintas fuentes

Esta actividad de control consiste en la realización de conciliaciones de datos propios con informaciones de terceros. Un ejemplo de lo anterior es la confrontación de todos los movimientos bancarios, según registros de la entidad, con los datos que se presentan en los resúmenes de cuentas corrientes bancarias. Asimismo, es aplicable para detectar desvíos respecto de la integridad de las operaciones realizadas con usuarios o clientes y proveedores. El inconveniente de esta herramienta es la dificultad para obtener las respuestas externas.

La confrontación de información también se puede realizar utilizando únicamente información interna de la entidad con la salvedad de que se utilicen datos obtenidos de distintas fuentes. Sería un error la confrontación de los datos presentados por distintos funcionarios o unidades si es que dichos datos han sido originados por un mismo sistema de información integrado.

e) Controles de cortes de registro de documentación entre períodos

Las pruebas de corte constituyen actividades de control que pretenden asegurar que se han registrado todas las operaciones aplicables a un período determinado; y también, que ninguna operación del período siguiente se haya registrado en el anterior. Para lo cual, es necesario tomar nota del último número utilizado en el período y revisar el archivo del período posterior a fin de comprobar la exactitud del corte de operaciones de la entidad.

f) Controles de recálculo y doble verificación

El recálculo es una actividad de control que normalmente es aplicable cuando existe información totalizada y se pretende asegurar que están todos los montos o cantidades en dicha información, para ello, se realizan nuevamente los cálculos por una persona distinta a la que los hizo preliminarmente, es decir, sumar y verificar que el total obtenido coincida con el presentado por la información original. De esa manera se comprueba que dicho listado contiene la integridad de los montos o cantidades que forman parte del total del mismo.

La doble verificación también es una actividad de control que debe ser realizada por una persona distinta a la que ejecutó un procedimiento determinado, pero no se refiere exclusivamente a cálculos matemáticos sino a cualquier tipo de información que es reprocesada a efectos de confirmar su integridad.

g) Revisión de archivos de pendientes y listas de recordatorios

Esta actividad de control consiste en implantar la utilización de archivos donde, en forma sistemática, se retengan temporalmente las operaciones pendientes para luego registrarlas en el período correspondiente. Una vez vencido el plazo para registrar las operaciones, se debe verificar que en el archivo de pendientes quede exclusivamente la documentación correspondiente a los períodos aún no vencidos.

También se pueden utilizar listas de recordatorios ordenadas por fechas futuras para asegurar que las operaciones se procesen en el momento oportuno. Por ejemplo: el vencimiento de una obligación o compromiso.

h) Orden en la ejecución de las tareas y mantenimiento de archivos

Por integridad también se entiende el desarrollo de todas las tareas incluidas en los procedimientos, para ello es necesario la determinación previa de un orden secuencial de las tareas que serán ejecutadas oportunamente. El cumplimiento del ordenamiento de las tareas constituye una actividad de control.

En el caso de que participen varios funcionarios en la ejecución de un procedimiento, el orden en la ejecución de las tareas permite adicionalmente, la aplicación de un control por oposición de intereses, debido a que nadie iniciará sus tareas si el que antecede en la cadena de ejecución no ha finalizado la suya. De esta manera, cada uno asume sus propias responsabilidades y se asegura automáticamente la integridad de la realización de las tareas concernientes a un procedimiento dado.

Por otra parte, el mantenimiento de archivos es una actividad de control válida para asegurar la integridad en cuanto a la memoria de las operaciones registradas. Para poder ejecutar el control interno posterior es necesario que todas las operaciones registradas se archiven correlativamente.

3.3.4. Relación de los objetivos fuente externos e internos con las actividades de control

Los objetivos fuente posibilitan que la entidad ejerza un determinado control sobre el ambiente externo e interno. Este control se manifiesta mediante un conocimiento oportuno de los cambios que se han producido en el ambiente y sobre los cuales deben tomarse las acciones correspondientes. Si con dichas acciones la entidad adapta su comportamiento al ambiente vigente, evitará la materialización de los riesgos emergentes de los cambios detectados. No obstante, existe la posibilidad de que en base a la información de los hechos acontecidos sólo se pueda aminorar el impacto de las situaciones nuevas sobre los resultados.

En otras palabras estos objetivos fuente son los *factores críticos del éxito* que se tuvieron que haber determinado en función a los objetivos de la entidad. Dichos factores constituyen las condiciones que deben presentarse en forma previa o durante la ejecución de las operaciones para poder lograr los objetivos propuestos. La entidad debe disponer de los medios necesarios para asegurar que se cumpla con las condiciones identificadas que resultan críticas para el éxito institucional.

En el punto 2.2.1. del capítulo anterior se ha presentado el método aplicable para la identificación de los factores críticos y también, para su evaluación periódica a fin de detectar variaciones anormales representativas de riesgos sobre los cuales la entidad debe diseñar las actividades de control correspondientes.

De acuerdo con lo manifestado precedentemente, los factores críticos del éxito constituyen un escenario válido para el diseño de las actividades de control. En este sentido, las entidades una vez que hayan determinado sus factores críticos deberán diseñar diversos medidores para conocer la evolución de los parámetros preestablecidos. Sobre la información actualizada que brindan dichos parámetros, se implantarán las actividades de control necesarias para su análisis.

Normalmente las actividades de control relacionadas con los factores críticos se enfocan hacia el monitoreo de los indicadores, es decir, la comparación de los datos previstos con los reales resultantes de los medidores de rendimiento. Cuando la evolución no se encuentra dentro de lo previsto, éstas actividades originarán diversas acciones correctivas procurando que el factor crítico no impida la consecución de objetivos.

3.3.5. Desarrollo de medidores de rendimiento y su relación con las actividades de control

Los medidores de rendimiento son herramientas que permiten la detección de cambios y la evaluación de los desvíos, para ello, necesitan que sus parámetros predefinidos sean actualizados periódicamente con la información vigente. Estos medidores pueden ser utilizados para las siguientes finalidades:

- Diseñar sistemas de alertas tempranos: los medidores de rendimiento se utilizan para identificar riesgos, configurando una *acción preventiva* respecto de los perjuicios que pueden originar los cambios en los factores críticos del éxito. Los riesgos identificados, a su vez, pueden dar origen a determinadas actividades de control producto de la gestión de riesgos establecida por la entidad.

- Diseñar actividades de control: los medidores de rendimiento se aplican sobre los resultados obtenidos en cada proceso u operación para identificar efectos o productos no previstos, configurando una *acción detectiva* de fallas o consecuencias no deseadas. Cabe destacar que estos efectos o consecuencias pueden estar relacionados con los resultados finales o sus avances (resultados parciales).

De acuerdo con lo mencionado precedentemente, los medidores se pueden relacionar con los *condicionantes* (factores críticos del éxito) de los objetivos, en este caso forman parte de los sistemas de alertas temprano. También pueden estar vinculados con las *causas o impulsores* (metas) de los objetivos y con los *efectos* (resultados finales) de los procesos, constituyendo la base para el diseño de actividades de control y formando parte de ellas. Con todos estos medidores se puede configurar un *cuadro de mando integral* (balanced scorecard) que no sólo incluya el monitoreo de los efectos sino también de las causas y condicionantes que posibiliten el logro de los objetivos de la entidad.

El cuadro de mando integral (CMI) es útil para alinear el comportamiento organizacional al cumplimiento del plan estratégico de la entidad, y su vinculación con la administración por objetivos (APO) permite que se lo pueda utilizar también, como un medio para la realización de los reforzamientos necesarios en las conductas de los funcionarios, ya que se pueden relacionar los incentivos disponibles con la evolución favorable de los indicadores establecidos para el seguimiento de la estrategia.

El principal beneficio de la implantación de un CMI es que brinda información oportuna para la toma de decisiones permitiendo un gerenciamiento proactivo a través del monitoreo de los condicionantes y de los indicadores causa o inductores de resultados (metas). Como consecuencia de dicho monitoreo, la

entidad podrá accionar a tiempo sobre cambios del entorno o frente a la evolución no deseada de las operaciones.

A diferencia de un tablero de mando tradicional, el CMI se diseña a partir de los objetivos estratégicos de la entidad que se traducen en un *conjunto coherente de indicadores bajo diversas perspectivas interrelacionadas*, que son monitoreados periódicamente mediante la utilización de medidores de rendimiento. La información obtenida por estos medidores está sujeta a comparaciones que permiten determinar los desvíos producidos. Estos desvíos generarán las acciones correctivas correspondientes que deben ser determinadas por los máximos responsables de las operaciones involucradas y ejecutadas por el personal a su cargo.

La visión integradora del CMI implica que sólo se podrán alcanzar los objetivos a largo plazo si existe coherencia entre los factores críticos del éxito, los incentivos aplicables sobre el desempeño del personal, las metas, los objetivos de gestión y los objetivos estratégicos. Todos estos aspectos deben ser monitoreados y evaluados mediante la utilización de medidores y las actividades de control correspondientes. El carácter de integral del cuadro de mando no sólo implica una integración de las perspectivas para la estrategia, los objetivos y sus metas sino también, una integración y consistencia entre CMI de la entidad y los correspondientes a cada unidad organizativa.

La característica esencial de esta herramienta de gestión es la de constituir un control por excepción, típicamente gerencial, que mediante las señales de sus medidores de rendimiento permite determinar desvíos, establecer sus causas e identificar los responsables de las operaciones controladas. Quiere decir que el CMI configura una *actividad de control fundamental para la gestión de las entidades públicas* que permite el seguimiento de los aspectos claves de la entidad y tomar decisiones para corregir los desvíos que impidan el cumplimiento de las metas y objetivos previstos.

Cabe recordar que el funcionamiento eficaz del proceso de control interno garantiza razonablemente el logro de los objetivos de la entidad y que los responsables de las áreas o unidades organizacionales, deben verificar que los Programas de Operaciones Anuales se estén ejecutando de acuerdo con lo programado; analizando los resultados de cada una de las operaciones, los bienes y/o servicios producidos, los recursos utilizados, y el tiempo invertido. En este sentido, el CMI permite la evaluación del nivel de cumplimiento de las metas y objetivos, como así también, la generación oportuna de las medidas correctivas correspondientes.

Para la implantación del CMI es conveniente que la entidad *analice su entorno* a través del método FODA (fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas)

para conocer los factores internos y externos que condicionan las actividades. A partir de este conocimiento y en función a la *misión* que debe cumplir la entidad, se formularán los *objetivos estratégicos* a desarrollar con la implantación de una o varias *estrategias* específicas en el marco de los planes de desarrollo nacional, departamental o municipal, según corresponda. Con estos antecedentes formalmente establecidos y consensuados, la entidad puede decir que ha concebido un modelo o mapa estratégico sobre el cual se deberán seleccionar los indicadores del CMI.

El CMI incluye una combinación de indicadores financieros del pasado con indicadores no financieros de cara al futuro, es decir, que pretende generar no sólo actitudes reactivas sino también proactivas, en busca de un equilibrio que favorezca el seguimiento de la estrategia, y por ende, el cumplimiento de los objetivos de gestión. En este sentido, los resultados financieros constituyen consecuencias o efectos de la gestión y las decisiones que en base a ellos se tomen, son netamente reactivas. Una dirección proactiva acciona sobre las causas y no sobre las consecuencias o efectos. Por esta razón, las *relaciones causa-efecto* representan el motor del modelo o del mapa estratégico de la entidad.

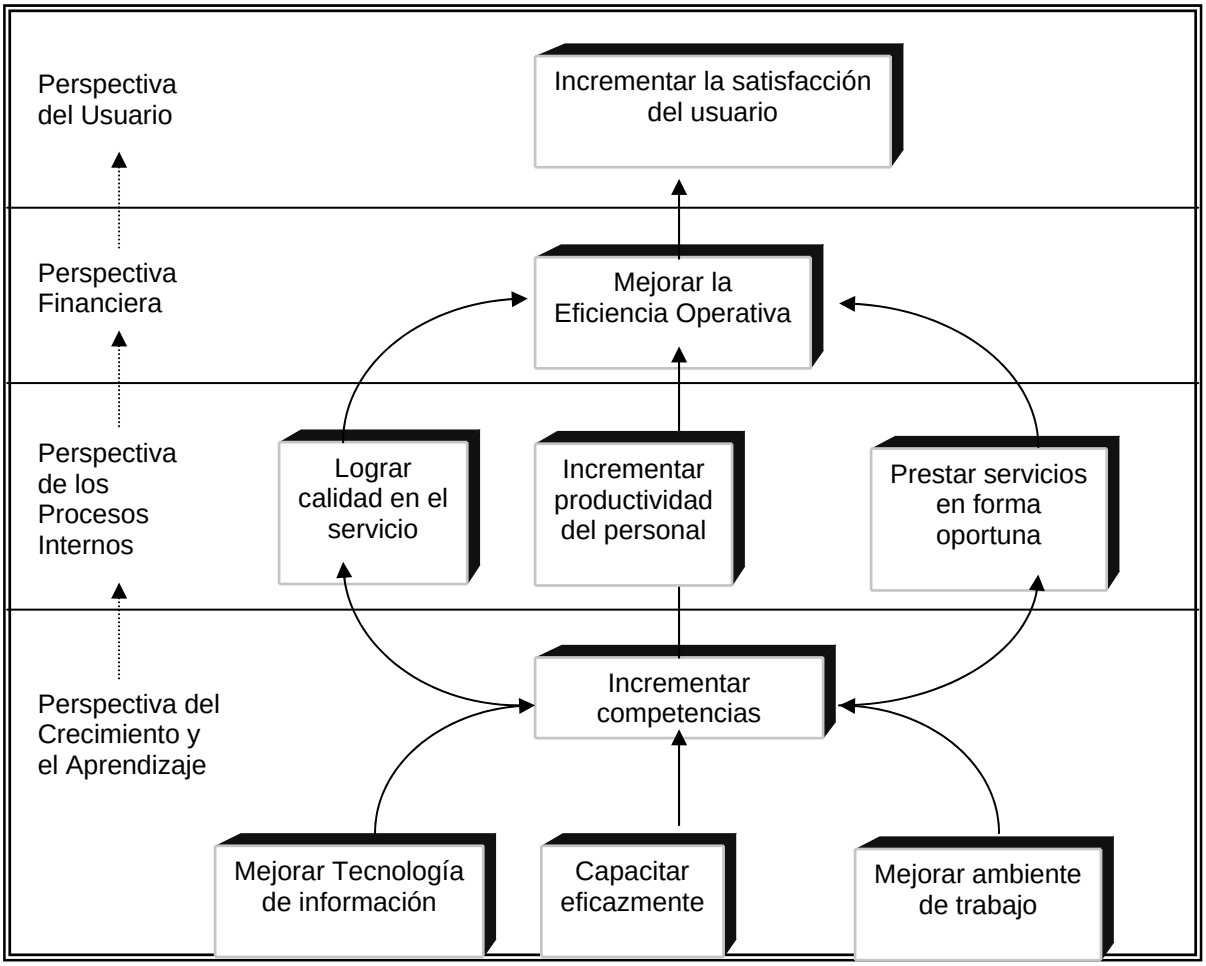
El establecimiento de las relaciones causa-efecto permiten intercambiar opiniones, enriquecer la visión de la entidad y llegar a un consenso de cómo alcanzar los objetivos. Con este consenso, todas las personas de la entidad suman sus esfuerzos en la misma dirección, en lugar de dispersarlos persiguiendo objetivos aparentemente consistentes pero en realidad sin la coordinación necesaria.

Es importante reafirmar el concepto de mapa estratégico como el conjunto de objetivos estratégicos encadenados que se concretan a través de relaciones causales. Estas últimas representan en forma explícita las relaciones entre objetivos. Dichas relaciones o encadenamiento se fundamentan en el conocimiento que tiene la dirección sobre la entidad y su entorno, así como en su experiencia. Los indicadores son necesarios para evaluar el grado de alcance de dichos objetivos mediante la utilización de medidores de rendimiento.

Los *mapas estratégicos* son el aporte conceptual más importante del CMI, ayudan a entender la coherencia entre los objetivos estratégicos y permiten visualizar de manera sencilla y muy gráfica la estrategia de la entidad. El mapa estratégico ayuda a valorar la importancia de cada objetivo estratégico debido a que estará vinculado con alguna de las *perspectivas* del CMI. Las perspectivas estarán ordenadas siguiendo el criterio de causa-efecto y representan las distintas dimensiones críticas claves para la entidad.

La lógica causa-efecto que debe respetar el CMI representa la vinculación y el encadenamiento necesario de las *perspectivas* definidas para la traducción de la estrategia de la entidad. Dicha relación de perspectivas implica que las entidades normalmente invierten en seleccionar, desarrollar y formar a sus funcionarios, como así también, en los bienes que le permitirán llevar adelante sus actividades (perspectiva del crecimiento y el aprendizaje). Con esta inversión se procura perfeccionar los procesos internos (perspectiva de los procesos internos) para conseguir los niveles de eficiencia pretendidos (perspectiva financiera) y la satisfacción de los usuarios (perspectiva del usuario) en cumplimiento de las estrategias establecidas dentro del marco de la misión institucional.

El siguiente gráfico presenta un ejemplo de mapa estratégico para una entidad del sector público con el encadenamiento requerido de perspectivas y objetivos estratégicos:



A continuación se mencionan los pasos a seguir para que la dirección de la entidad pueda diseñar e implantar el CMI:

a) Determinar la misión de la entidad y el plan estratégico de la entidad

La misión y el plan estratégico institucional forman parte del marco de referencia para la formulación de los objetivos de gestión de las entidades públicas. Estos dos aspectos son definidos por la Norma Básica del Sistema de Programación de Operaciones de la siguiente manera:

Misión de la entidad

Es la razón de ser de una entidad pública, expresada en objetivos permanentes que determinan su creación. La misión se establece en concordancia con el instrumento jurídico de creación de cada entidad, así como con la Constitución Política del Estado, Ley de Ministerios, Ley Orgánica de Municipalidades y otras disposiciones legales sobre la organización del Sector Público.

Plan estratégico de la entidad

Es el instrumento en el que se establecen los objetivos estratégicos, políticas y estrategias de mediano y largo plazo de la entidad, en base a los planes de desarrollo nacional, departamental, municipal y la misión de la entidad.

b) Establecer las perspectivas

Las perspectivas son las dimensiones que utiliza el CMI para observar el desarrollo estratégico de la entidad. Las dimensiones o perspectivas que normalmente se utilizan son cuatro, aunque cada entidad tiene la posibilidad de incluir otras perspectivas según las necesidades y el perfeccionamiento que se logre en la utilización de esta herramienta.

Las cuatro perspectivas se refieren a aspectos relacionados con los usuarios, posición financiera, procesos internos y el crecimiento y aprendizaje. El uso de las perspectivas implica *la interpretación de la estrategia desde distintos puntos* de vista para obtener una visión integral del corto y largo plazo involucrando los principales aspectos internos y externos que permitirán conseguir el éxito en las acciones desarrolladas.

La *perspectiva de los usuarios* se ubica en la parte más alta de los mapas estratégicos de un CMI para entidades del sector público, dado que, en definitiva, la satisfacción de las necesidades sociales justifica la existencia

de la mayoría de estas entidades. La *perspectiva financiera* aparece posteriormente, próxima a la perspectiva del usuario, para cubrir el punto de vista de la eficiencia de los servicios más que el de la rentabilidad, ya que en el sector público el resultado financiero no es demasiado relevante porque no se persigue un fin de lucro. A continuación se debe considerar la *perspectiva de los procesos internos* en cuanto a la administración de los recursos y la ejecución de las actividades, y por último, la *perspectiva del crecimiento y el aprendizaje* que creará las condiciones necesarias para un mejoramiento de los procesos tendiendo a una reducción de gastos y perfeccionando los servicios prestados.

c) Desglosar la misión en base a las perspectivas y determinar los objetivos de gestión y las metas correspondientes

Como ya se ha mencionado, los objetivos estratégicos deben ser observados mediante la utilización de diferentes perspectivas. Las perspectivas deben traducir la estrategia en términos tangibles. En este punto se determinarán las metas a alcanzar (causas) para cumplir los objetivos de gestión (efectos a corto plazo) y la estrategia de la entidad (efectos o resultados a mediano o largo plazo). Dichas perspectivas deben estar encadenadas (relacionamiento causa-efecto) de manera tal que las de menor nivel o las de largo plazo posibiliten alcanzar las de mayor nivel o de corto plazo.

Las respuestas a las preguntas que se mencionan a continuación, procuran ayudar a traducir los objetivos estratégicos de la entidad bajo el criterio de cada perspectiva. Esto no quiere decir que se deban determinar otros objetivos estratégicos distintos a los incluidos en el plan estratégico de la entidad. Por el contrario, sólo implica la observación de dichos objetivos bajo perspectivas diferentes:

- ***Perspectiva del usuario/contribuyente/beneficiario/comunidad***

Pregunta clave:
¿Qué debemos hacer para satisfacer las necesidades de nuestros usuarios?

Se deben traducir los objetivos estratégicos considerando los bienes o servicios que el usuario necesita de la entidad en el marco de la estrategia.
Por ejemplo:

- Mejorar la satisfacción (conformidad) de los usuarios.
- Generar confianza en el usuario.

- ***Perspectiva financiera***

Pregunta clave:
¿Qué debemos hacer para minimizar los gastos de nuestras operaciones?

Se deben traducir los objetivos estratégicos considerando la posibilidad de reducir gastos para favorecer la eficiencia operativa. Por ejemplo:

- Aumentar la cantidad de servicios o la producción de bienes.
- Reducir gastos operativos.

- ***Perspectiva de los procesos internos***

Pregunta clave:
¿En qué aspectos de los procesos debemos ser excelentes para satisfacer las necesidades de los usuarios y la reducción de gastos?

Se deben traducir los objetivos estratégicos considerando el mejoramiento de los procesos. Dichos objetivos no sólo afectan a la perspectiva del usuario, sino también a la financiera, por el impacto que tienen sobre los gastos. Por ejemplo:

- Mejorar la calidad del servicio.
- Aumentar los niveles de productividad.
- Mejorar la oportunidad de los servicios.

- ***Perspectiva del aprendizaje y el crecimiento***

Pregunta clave:
¿Qué aspectos son críticos para poder conseguir y mantener la excelencia?

En esta perspectiva se debe considerar cómo los funcionarios de la entidad deben aprender, comunicarse y trabajar conjuntamente. Es decir, cuáles son las competencias básicas que la entidad debe desarrollar para mejorar su desempeño futuro. Para cualquier estrategia, los recursos materiales y las personas son la clave del éxito. Por ejemplo:

- Mejorar las capacidades de funcionarios clave.
- Mejorar la comunicación interna.
- Mejorar la tecnología aplicable de acuerdo con las necesidades.

d) Identificar los factores críticos del éxito

El CMI debe identificar las condiciones que se deben presentar para que se puedan cumplir las metas y los objetivos procurando que la estrategia de la entidad tenga éxito.

El método para identificar los factores críticos del éxito ha sido desarrollado en el punto 2.2.1. del capítulo anterior de esta guía.

e) Desarrollar indicadores

Los indicadores son variables que afectan directamente el cumplimiento de un objetivo. Estos indicadores son específicos para cada entidad porque dependen de sus objetivos particulares. La entidad determinará los *indicadores* que considere más adecuados para el monitoreo de los objetivos estratégicos (resultados), los objetivos de gestión y las metas (causas) y los factores críticos del éxito (condicionantes). El valor de dichos indicadores se conoce a través del establecimiento de *medidores de rendimiento*.

Los indicadores deben vincularse a los objetivos estratégicos determinados para cada una de las perspectivas utilizadas. Estos indicadores se establecen en el marco de las estrategias que se implantarán para lograr los objetivos estratégicos y deben estar vinculados bajo el criterio de causa-efecto. En este sentido, el enfoque del CMI implica la utilización de una serie seleccionada de indicadores causa (inductores de actuación) junto con otra de indicadores de efecto (resultados), que permiten comprobar si la estrategia de la entidad está teniendo éxito o no.

Para la selección de indicadores hay que tener presente los siguientes aspectos:

- Se recomienda que los indicadores san más de siete por perspectiva, y si son menos, mejor. Demasiados indicadores complican el mensaje que pretende comunicar el CMI y, como resultado, los esfuerzos se pueden dispersar intentando perseguir demasiados objetivos al mismo tiempo. De todas maneras, cabe aclarar que no existen indicadores perfectos, y por eso, para la medición de algunos objetivos estratégicos, se puede utilizar más de uno.
- Los indicadores que se establezcan deben reflejar el mapa estratégico consensuado.
- El CMI no debe considerar exclusivamente indicadores de resultados y de corto plazo que atentan contra la idea original de equilibrar corto y largo plazo.

- Es preferible que los indicadores sean cuantificables y objetivos. Esto no quiere decir que un indicador subjetivo sea malo, sino que entre un indicador objetivo y otro subjetivo, el primero es preferible.

Una vez seleccionados los indicadores considerando los criterios mencionados precedentemente, se debe verificar que cumplan con las siguientes características:

- *Específicos:*

  Cuanto más concretos y sencillos mayor es la utilidad del indicador.

- *Medibles:*

  Deben poder ser expresados con porcentajes, unidades monetarias u otras unidades de medida que permitan comparar su evolución.

- *Fiables:*

  La fiabilidad del indicador debe ser analizada periódicamente junto con la fiabilidad de la información utilizada para su medición.

Algunos ejemplos de los indicadores que se pueden determinar para cada una de las perspectivas, son los siguientes:

- ***Perspectiva del usuario*** *(pretensiones del Usuario)*

  - Cumplimiento de plazos de entrega del servicio
  - Certificaciones de calidad obtenidas
  - Quejas de los usuarios
  - Impacto social
  - Impacto económico
  - Impacto ecológico

- ***Perspectiva financiera*** *(pretensiones del Estado)*

  - Reducción de gastos administrativos
  - Reducción de gastos operativos
  - Volumen de inversión sobre los gastos totales

- ***Perspectiva de los procesos internos*** *(pretensiones de la Dirección)*

  - Crecimiento de la producción
  - Automatización de tareas administrativas
  - Número de pasos para desarrollar un proceso

- Personal administrativo vs. Operativo
- Personal insustituible
- Obsolescencia de equipamientos
- Inutilización de equipamientos
- Incorporación de equipamientos

- ***Perspectiva del crecimiento y el aprendizaje*** *(pretensiones del Empleado)*

  - Rotación
  - Ausentismo
  - Gastos en formación y entrenamiento
  - Satisfacción de los capacitados
  - Capacitación impartida
  - Salarios
  - Renovación tecnológica
  - Capacidad de trabajo en grupo
  - Sugerencias recibidas de los empleados

f) Establecimiento de medidores de rendimiento

Los medidores de rendimiento son herramientas que permiten evaluar la evolución de los indicadores establecidos para el monitoreo de los objetivos estratégicos, los objetivos de gestión y las metas. Dichos medidores, normalmente están representados por índices, ratios o diversas unidades de medida (montos, días, cifras, etc.) que deben poder compararse con valores del pasado y con los esperados (estándard, normales o pretendidos) a una fecha determinada.

Las principales características que deben presentar los medidores de rendimiento son las siguientes:

- *Representativos:*

  Deben reflejar lo que se quiere medir lo más fielmente posible.

- *Simples:*

  Deben poder ser calculados rápidamente y utilizando pocos recursos.

- *Independientes:*

  No debe existir correlación entre ellos, es decir, que los resultados de un medidor no deben ser utilizados para el cálculo de otro, evitando la posibilidad de una cadena de errores.

A continuación se mencionan algunos ejemplos de medidores de rendimiento que se pueden aplicar en el CMI. Estos medidores no necesariamente está correlacionados con los indicadores que se ejemplificaron precedentemente:

- ***Perspectiva del usuario***

  - Número de usuarios (cifra)
  - Usuarios / empleados de la entidad (%)
  - Número de quejas de los usuarios (cifra)
  - Usuarios nuevos / cantidad de usuarios (%)
  - Horas de atención al usuario / horas hombre totales (%)

- ***Perspectiva financiera***

  - Gastos totales / gastos presupuestados (%)
  - Servicios prestados / monto de servicios personales (%)
  - Servicios personales / total de gastos (%)
  - Servicios no personales / total de gastos (%)
  - Compras de insumos reales / compras presupuestadas (%)
  - Servicios prestados / insumos consumidos (%)
  - Ingresos del Tesoro General de la Nación (TGN) / ingresos totales (%)
  - Ingresos propios / ingresos del TGN (%)
  - Ingresos por financiamiento externo / ingresos totales (%)

- ***Perspectiva de los procesos internos***

  - Tiempo utilizado en cada proceso operativo (días)
  - Producción real / producción presupuestada (%)
  - Entregas en el tiempo establecido (%)
  - Cantidad de servicios prestados / cantidad de empleados (%)

- ***Perspectiva del crecimiento y el aprendizaje***

  - Gasto en desarrollo de competencias por empleado (u.m)
  - Horas de capacitación impartidas (cifra)
  - Cantidad de empleados que asistieron a la capacitación impartida (cifra)
  - Satisfacción de los empleados con la capacitación impartida (cifra)
  - Mejoras sugeridas por empleado (cifra)
  - Bajas voluntarias / cantidad de empleados (%)
  - Despidos / cantidad de empleados (%)

- Proporción de empleados universitarios (%)
- Inversión anual en capacitación (u.m)
- Cantidad de empleados por categoría (cifra)
- Sugerencias de empleados / cantidad de empleados (%)
- Quejas de empleados / cantidad de empleados (%)
- Empleados ascendidos / cantidad de empleados (%)
- Evolución de los salarios por categoría / evolución del $US. (%)

g) Desglose del CMI en indicadores por unidad organizativa

Los indicadores definidos a nivel de entidad deben ser desglosados en las diferentes unidades organizativas que participan de los procesos internos. De esta manera, siguiendo los criterios de tangibilidad y comprensibilidad de la estrategia, el nivel de desagregación del CMI permite que los funcionarios vean claramente la estrategia y cómo afectan sus tareas al cumplimiento de las metas establecidas.

h) Desarrollar un plan de acción

El plan de acción es el conjunto de iniciativas estratégicas (programas y proyectos) que se han determinado para alcanzar las metas y los objetivos de gestión de la entidad. Dichos programas y proyectos a su vez, integran una serie de actividades que luego se deben monetizar a efectos de cuantificar los recursos que serán necesarios para su consecución. Cada uno de los programas debería especificar un cronograma que establezca las fechas de cumplimiento de sus metas.

Las iniciativas deben estar equilibradas en cuanto a su número bajo criterios de enfoque y factibilidad. Se debe evitar el establecimiento de programas o proyectos que no estén enfocados hacia el cumplimiento de la estrategia implicando un desperdicio de esfuerzos y recursos. Es conveniente el análisis de los programas y proyectos en cuanto a su impacto sobre los objetivos estratégicos. Con dicho análisis se podrá visualizar cuáles son los programas y proyectos que aportan poco valor al cumplimiento de los objetivos estratégicos, y por otra parte, determinar cuáles son los objetivos estratégicos sin soporte de programas o proyectos.

i) Determinar responsables

Las iniciativas establecidas para cada objetivo estratégico deben tener asignado un responsable operativo de su cumplimiento.

A continuación se presenta el Esquema Nº 1 en el que se traduce la estrategia de la entidad en objetivos estratégicos determinados en función de cada una de las perspectivas del CMI.

Cuadro de Mando Integral
Esquema Nº 1

Misión				
Perspectivas	Usuario	Financiera	Procesos internos	Crecimiento y aprendizaje
Objetivos estratégicos (Resultados largo plazo)				
Indicadores				
Objetivos de la gestión actual (Resultados corto plazo)				
Indicadores				
Metas durante la gestión (causas - inductores)				
Indicadores				
Factores críticos del éxito (Condicionantes)				
Indicadores				
Plan de acción (programas)				
Responsables				

El siguiente esquema Nº 2 se utiliza para asociar los indicadores del esquema anterior con sus medidores de rendimiento agrupados por perspectiva. Este esquema debe considerar la periodicidad del seguimiento de cada indicador dentro de cada gestión. Dicha periodicidad será determinada por la entidad en función al tiempo establecido para las metas de los objetivos de gestión. Quiere decir que la periodicidad de las metas (mensual, trimestral, semestral) condiciona la actualización de los medidores para evaluar los resultados que

hayan obtenido versus los previstos. De esta manera, la dirección de la entidad podrá conocer oportunamente los desvíos producidos y tomar las acciones correctivas pertinentes.

Cuadro de Mando Integral
Esquema Nº 2

Fecha de medición:

Perspectivas (1)	Indicadores (2)	Medidor de rendimiento (3)	Unidad de medida (4)	Valor período actual (5)	Valor STD o previsto (6)	Valor período anterior (7)	Desvíos	
							STD (8)	Período anterior (9)
Usuario								
Financiera								
Procesos internos								
Crecimiento y aprendizaje								

(1) Perspectivas

Representan los distintos puntos de vista que ha adoptado la entidad para presentar, analizar y controlar la o las estrategias determinadas.

(2) Indicadores

Los indicadores son las variables que afectan directamente el cumplimiento de un objetivo bajo una determinada perspectiva. Estos indicadores se evalúan periódicamente dentro de cada gestión, en cuanto a las metas y los factores críticos del éxito. Los indicadores relacionados con los objetivos de gestión se evaluarán al fin de cada gestión. Los indicadores de los objetivos estratégicos se evaluarán al fin del período estratégico.

(3) Medidor de rendimiento

Los medidores de rendimiento son herramientas que permiten evaluar la evolución de los indicadores establecidos para el monitoreo de los objetivos estratégicos, los objetivos de gestión, las metas y los factores críticos del éxito.

(4) Unidad de medida

Las unidades de medida de los medidores de rendimiento que se pueden utilizar son las siguientes:

- Unidad monetaria
- Porcentaje
- Otras unidades de medida (unidades de tiempo, de distancia, cantidades diversas, etc.)

(5) Valor del período actual

Es la expresión a una fecha determinada del período actual del medidor de rendimiento en la unidad de medida correspondiente.

(6) Valor STD o previsto

Es el valor del indicador que la entidad ha establecido como normal o esperado de acuerdo con las condiciones internas y externas en procura del cumplimiento de un objetivo determinado.

(7) Valor del período anterior

A efectos de comparación de los datos de los medidores se deben presentar los valores obtenidos en la misma fecha del año anterior, cuando sea pertinente.

(8) Desvío STD

Expresa la diferencia existente entre el valor actual y el STD del medidor de rendimiento.

(9) Desvío respecto del período anterior

Expresa la diferencia existente entre el valor actual y el obtenido en el período anterior del medidor de rendimiento.

3.3.6. Determinación e implantación de las actividades de control para asegurar la eficacia y eficiencia de las operaciones

Como ya se ha mencionado en puntos anteriores, el proceso de control interno no puede garantizar razonablemente el logro de este tipo de objetivos, pero sí debe ser capaz, de asegurar la disponibilidad de la información necesaria para

monitorear el avance de las actividades y conocer la medida en que se van logrando los objetivos.

El objetivo de eficacia depende más de factores externos que de lo que haga la entidad. En cambio, la eficiencia está ligada al funcionamiento organizativo que es perfectible, es decir, que depende del desempeño de los funcionarios. Sin embargo, la eficiencia no se podrá lograr si no se consiguen las metas previstas. Entonces, a medida que se vayan logrando los resultados, se podrá analizar cuál es el nivel de eficiencia obtenido por la entidad sobre un objetivo particular. Tanto la eficacia como la eficiencia forman parte de la programación operativa anual (POA) de las entidades públicas. Para cada uno de los objetivos específicos definidos en el POA, se establecerán los indicadores de eficacia y eficiencia que permitan su posterior seguimiento y evaluación. En este sentido, el *indicador de eficacia* representa el grado de cumplimiento de las metas y objetivos preestablecidos en términos cuantitativos y se mide con el coeficiente *"meta / tiempo"*; por su parte, el *indicador de eficiencia* expresa el grado de utilización de los recursos humanos, materiales, financieros y tecnológicos, este indicador se mide con el coeficiente *"meta / costo"*, considerando el tiempo programado o previsto.

También se ha mencionado que el resultado de la evaluación de riesgos impulsa la *determinación* de las actividades de control necesarias para minimizarlos. Esta evaluación se efectúa considerando los objetivos de la entidad mediante el análisis de los objetivos críticos de control (OCC) vinculados con los procesos y procedimientos formalmente establecidos. Por lo tanto, los procesos estarán mejor o peor controlados en función a la calidad de la evaluación de riesgos y a la posibilidad de implantar los controles necesarios.

La evaluación de riesgos también comprende el establecimiento de indicadores para los sistemas de alertas tempranos que detecten los cambios producidos externa e internamente sobre los factores críticos del éxito.

Una vez que se establezcan los riesgos, la entidad deberá diseñar las actividades de control correspondientes. Dichas actividades deben asegurar razonablemente la eficacia y permitir que la entidad alcance los niveles pretendidos de eficiencia en las operaciones. Razón por la cual, la mayor parte de las actividades de control incluidas en los procesos operativos y administrativos pretenden alcanzar los objetivos de gestión explícitos, es decir, la eficacia y la eficiencia de las operaciones. No obstante, el cumplimiento de las leyes y normas enmarca el desarrollo de las operaciones que, por otra parte, deben estar reflejadas en registros y estados financieros confiables.

Para implantar las actividades de control resultantes de la evaluación de riesgos es necesario que se formalice el diseño organizacional mediante el Manual de

Organización y Funciones, el Manual de Procesos y los Reglamentos Específicos. En estos instrumentos formales se deberán considerar tanto los controles generales como los directos respetando la jerarquía existente entre ellos y las posibilidades organizativas de cada entidad. En este sentido, además de la *segregación de funciones* también se deberán implantar los controles para la *salvaguarda de activos* tratando de proteger los bienes de la entidad contra posibles pérdidas. Ambos controles generales son netamente preventivos y deben ser complementados con los *controles de procesamiento* necesarios para asegurar una ejecución íntegra y exacta de los procedimientos.

Adicionalmente, es conveniente la aplicación de *controles independientes* para detectar posibles desvíos no observados durante el proceso. Y por último, habrá que implantar aquellos controles que se relacionan con la gestión de la entidad respecto al cumplimiento de sus objetivos. Estos controles son los denominados *gerenciales* por su identificación con quien los debe ejecutar o que están normalmente bajo su responsabilidad.

Por último, cabe recordar que en el diseño de los controles internos se debe considerar la importancia de implantar controles clave y todas las actividades de control deben ser consistentes con la relación costo-beneficio.

3.3.7. Determinación e implantación de las actividades de control para asegurar la confiabilidad de la información financiera

La confiabilidad de la información financiera depende exclusivamente del desempeño de sus unidades organizacionales en cuanto a la generación de información y su registro. En la medida que se genere, procese y presente la información financiera de la entidad respetando las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada (NBSCGI) se obtendrá información confiable para la toma de decisiones.

El proceso de control interno consecuentemente con la Ley Nº 1178 coadyuva a la generación de información útil, oportuna y confiable favoreciendo el proceso de toma de decisiones y permitiendo la rendición de cuentas de todos los servidores públicos. En este sentido, la confiabilidad es una característica de la información independiente de su oportunidad. Obviamente, este último atributo hace a la calidad de la información para la toma de decisiones, por lo tanto, también será controlado en función a objetivos de cumplimiento de leyes y normas vigentes. Cabe aclarar que la información es o no confiable de acuerdo a principios contables sin depender precisamente de la oportunidad de su registro. Esta situación implica que un registro inoportuno en la medida que no comprometa la integridad de las transacciones, no afecta la confiabilidad de la información financiera.

Otro atributo de la información financiera es la utilidad. El respeto a las NBSCGI contribuye a la utilidad de la información financiera. La confiabilidad de dicha información no depende de su utilidad aunque ambos atributos son complementarios a efecto de la toma de decisiones. La utilidad de la información depende del usuario y de la necesidad o el contenido de la misma. Para un fin específico puede ser necesario una información más detallada que la presentada según los requisitos exigidos por las normas vigentes. Vale decir que la oportunidad y la utilidad no afectan la confiabilidad pero pueden perjudicar el proceso de toma de decisiones.

Para poder tener una garantía razonable sobre la confiabilidad de la información, la entidad deberá implantar los controles que considere pertinentes dependiendo del resultado de la *evaluación de los riesgos* que se relacionan principalmente con la aplicación del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada (SCGI). Este sistema comprende los principios de contabilidad gubernamental integrada (PCGI) que constituyen la base teórica sobre la cual se fundamenta el proceso contable. El propósito de dichos PCGI es uniformar los distintos criterios de valuación, contabilización, exposición, información y consolidación, cuando corresponda, de los hechos económico-financieros que se registran en la contabilidad del Sector Público.

La evaluación de riesgos partirá de los objetivos críticos de control (OCC) relacionados con los procedimientos administrativos y operativos que tengan incidencia en los registros y estados financieros. Las deficiencias relacionadas con dichos OCC pueden hacer peligrar la confiabilidad de la información financiera.

Los principales OCC que se deben evaluar comprenden la *"integridad"* de las transacciones, bienes y documentación existente, la "*exactitud"* del registro de acuerdo a los hechos y la documentación de respaldo y la "*existencia*" de los bienes registrados. Asimismo, la *"salvaguarda de activos"* constituye un OCC básico para la entidad, en términos de protección de su patrimonio, y sustenta los objetivos de integridad y exactitud. Dicho sustento implica que cualquier perjuicio derivado de la salvaguarda de activos debe ocasionar los efectos correspondientes en los registros debido a las modificaciones producidas en la cantidad y en el estado de los bienes de la entidad.

Los restantes OCC son la *"autorización"* de las transacciones y la *"oportunidad"* de su registro. Estos OCC son complementarios de los comentados precedentemente ya que la autorización constituye un control necesario pero su inadecuación o incumplimiento no genera efectos directos en la confiabilidad de la información aunque si influyen directamente en la eficacia y eficiencia de las operaciones y en el cumplimiento de leyes y normas.

No obstante, indirectamente se puede afectar la confiabilidad de la información financiera si la falta de autorización origina fallas relacionadas con el resto de los OCC. Por ejemplo, la realización de una transferencia de activos fijos que no fue registrada por no haber sido autorizada, implica la falta de *integridad* de las transacciones de activos fijos. La autorización también funciona como un asegurador de la existencia debido a que los documentos autorizados para su registro (por ej: facturas, recibos, etc) aseveran la realización de una operación determinada. En este sentido, se pudieron haber registrado documentos autorizados sin que se hayan realizado las operaciones incluidas en los mismos. En este caso, la autorización inadecuada afecta el OCC de *existencia*.

Del mismo modo, la oportunidad está representada por una serie de controles diseñados para que las registraciones reflejen el día a día de las operaciones de la entidad, pero no siempre la falta de oportunidad en el registro configura deficiencias en la confiabilidad. Únicamente, se afecta la confiabilidad cuando no se encuentran todas las transacciones registradas a una fecha determinada debido a la inoportunidad de su registro. En este caso, la vulneración de la confiabilidad de la información financiera también es por una deficiencia de integridad originada por incumplimientos a la oportunidad de los registros.

De todo lo anterior, se deduce que existe una jerarquía implícita entre los OCC relacionados con la confiabilidad de la información financiera. Dicha jerarquía está representada por dos grupos de objetivos. En el primero y más importante por su relación directa con la confiabilidad, se encuentran: integridad y exactitud, mientras que en el segundo grupo están el resto de los OCC: salvaguarda de activos, autorización y oportunidad. Esta distinción en grupos es válida para proporcionar los esfuerzos de diseño de controles en aquellos OCC que pueden afectar directamente la confiabilidad de la información financiera en un momento determinado. Se debe tener en cuenta que tanto la confiabilidad de la información como la eficacia de los controles internos no es una característica permanente sino que dichas calificaciones dependen del estado de la información o del funcionamiento de los controles en una fecha determinada.

La información financiera sobre la cual se procura obtener confiabilidad comprende los estados financieros y los registros de la entidad. Cabe recordar que todo ciclo contable parte de las operaciones que se deben documentar adecuadamente para luego continuar con la registración y elaboración de los estados financieros correspondientes. En este sentido, los controles cubrirán todo el proceso contable desde los insumos (operaciones y documentos) hasta el producto final (registros y estados financieros) pasando por el procesamiento respectivo (registración).

Los controles generales de separación de funciones estarán implantados mediante el *Manual de Organización y Funciones* que determina precisamente

las funciones de las distintas unidades organizativas que integran la estructura de la entidad. Asimismo, el *Manual de Contabilidad* establecido por la NBSCGI debe contener la organización administrativa de la unidad de contabilidad con sus cargos y funciones.

Por otra parte, los controles generales de salvaguarda de bienes estarán comprendidos en el *reglamento específico de la Norma Básica para la Administración de Bienes y Servicios*. En cuanto a la salvaguarda de los activos financieros, ésta se establecerá en el *reglamento específico de la Norma Básica de Tesorería y Crédito Público*. Por último, la salvaguarda de archivos y su documentación estará formalizada en el Manual de Contabilidad que debe también debe definir la organización del archivo de comprobantes del sistema contable.

Los controles directos de procesamiento estarán implantados en el *Manual de Contabilidad* que describirá las actividades de control necesarias para las entradas, el proceso y las salidas de la información contable.

Los controles directos independientes estarán formalizados en el Manual de Organización y Funciones (respecto a la participación de la UAI en la toma de inventarios y en las solicitudes de confirmación de saldos) y en el Manual de Contabilidad a través de la descripción de las funciones que les corresponden a los distintos cargos desempeñados en la *Unidad de Contabilidad* de cada entidad. Al respecto, cabe aclarar que dicha unidad corresponde a las Administraciones Departamentales, Gobiernos Municipales, Instituciones de Seguridad Social, Entidades Descentralizadas sin Fines Empresariales, Empresas Públicas e Instituciones Públicas Financieras donde ser registran las operaciones financieras, presupuestarias y patrimoniales. Por su parte, en cada organismo de la Administración Central existen *Centros de Registro* de la ejecución presupuestaria correspondiente. Estos centros de registro o unidades de contabilidad son responsables de las siguientes funciones:

- Registrar todas las transacciones en los comprobantes contables que corresponden a las operaciones efectivamente ejecutadas por la entidad.
- Respaldar toda transacción con la documentación de soporte correspondiente.
- Mantener al día los registros auxiliares.
- Elaborar oportunamente los estados financieros básicos y complementarios señalados por el órgano rector.
- Archivar la documentación de respaldo para posterior uso y verificación por parte de personas y entidades señaladas por Ley.

Los controles directos gerenciales estará integrados por los controles presupuestarios y los controles por excepción. Ambos controles estarán establecidos en establecidos *Manual de Contabilidad*. Cabe aclarar que la contabilidad integrada comprende los módulos patrimoniales, presupuestarios y de tesorería. Para poder aplicar los controles gerenciales, el manual de contabilidad deberá incluir los siguientes aspectos: la información necesaria sobre la que se aplicarán los controles, la frecuencia de su emisión, la identificación del cargo que los debe realizar y la descripción del procedimiento de control a ejecutar.

Cabe recordar que el SCGI registra todas las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales, en un sistema único, común, oportuno y confiable; afectando, según la naturaleza de cada operación, a sus componentes en forma separada, combinada o integral, mediante registro único. Esto significa que existe una única fuente informativa de las transacciones procurando evitar inconsistencias en la información financiera. Asimismo, cada transacción debe ser incorporada una sola vez al SCGI afectando, según su naturaleza, los distintos subsistemas y evitando la duplicidad de registro. De esta manera, la contabilidad de las entidades públicas refleja la fusión de los subsistemas de presupuesto, contabilidad y tesorería constituyendo el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF).

A efectos de simplificar el análisis de las actividades de control de la información financiera es conveniente agrupar en *ciclos contables* a todas las transacciones que se registran en el SIIF. Los ciclos contables comprenden las cuentas, rubros y partidas del Balance General, el Estado de Resultados y los Estados de Ejecución Presupuestaria en base a la registración por partida doble y la utilización de los clasificadores presupuestarios. Los ciclos contables que se utilizarán para mencionar las actividades de control son los siguientes: Ingresos, Egresos, Inventarios y Nómina.

A continuación se mencionan las principales actividades de control aplicables a cada uno de las cuentas, rubros o partidas afectadas por las transacciones habituales que realizan las entidades públicas. No obstante, cada entidad deberá determinar las actividades de control que considere necesarias de acuerdo con los resultados de su evaluación de riesgos. La diversidad de operaciones de dichas entidades y el nivel de complejidad de las mismas implican que no se puede ni se pretende especificar taxativamente todas las actividades de control aplicables sino las más importantes.

En las actividades de control siguientes se mencionará al Centro de Registro de la Información (CRI), con carácter general, para asignarle una serie de

responsabilidades respecto del SCGI. No obstante, dichas responsabilidades pueden corresponder a Unidades Contables o Unidades Ejecutoras y Direcciones Administrativas de acuerdo con la organización de administrativa y las características del sistema de procesamiento implantado por cada una de las entidades públicas.

CICLO DE INGRESOS

ACTIVO DISPONIBLE

I. *Controles generales*

a) Separación de funciones

La separación de funciones es considerada adecuada si se presentan las siguientes condiciones:

- Las funciones de caja y preparación de los depósitos están segregadas de las de registro de dichos conceptos.
- Las funciones de preparación y aprobación de las conciliaciones bancarias están segregadas de todas las demás funciones de ingresos y egresos de fondos.

b) Salvaguarda de activos

- Las cuentas bancarias sólo pueden ser abiertas o cerradas por resolución de la MAE y a nombre de la entidad.
- Los cheques llevaran firmas mancomunadas y los firmantes de los egresos de fondos sólo pueden ser designados por la MAE.
- Los fondos no depositados se guardan en cajas de seguridad.
- Las chequeras sin uso y las que están siendo utilizadas son guardadas bajo llave.
- El acceso a las funciones de procesamiento de pagos y a los registros de datos relacionados está restringido sólo a los funcionarios autorizados.
- Los archivos de la documentación deben contar con un encargado de su custodia y con las medidas de seguridad correspondientes. La documentación que se reciba para su archivo debe estar acompañada por una planilla para detallar los números de los comprobantes recibidos, la cantidad de fojas para cada comprobante y la constancia de recepción en conformidad.

II. Controles Directos

a) Controles gerenciales

La dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control:

- Utilización de información presupuestaria mensual para realizar comparaciones de los saldos de efectivo netos (totales de fondos percibidos menos los fondos pagados) con los saldos del disponible a una fecha determinada a efectos de comprobar su integridad.
- Utilización de informes gerenciales y de excepciones elaborados por el Centro de Registro de Información (CRI), para la revisión y el análisis de los siguientes aspectos:

  - Saldos de caja y bancos diarios o semanales.
  - Flujo de fondos.
  - Desviaciones de las proyecciones de flujo de fondos.

b) Controles independientes

Funcionarios del CRI que no hayan participado de las registraciones de fondos deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Arqueos periódicos de efectivo y valores para poder posteriormente analizar y justificar las diferencias detectadas respecto de los saldos registrados a una fecha determinada.
- Conciliar mensualmente dentro de los diez días de mes siguiente, los resúmenes bancarios con el mayor general para verificar la integridad de los saldos bancarios.

La unidad de auditoría interna debe participar en la siguiente actividad de control:

- Solicitar la confirmación de saldos de cuentas bancarias durante el período para comprobar la adecuada valuación (existencia e integridad). Las diferencias que surjan por comparación con los registros deberán ser analizadas por el CRI.

c) Controles y funciones de procesamiento

El sistema de procesamiento electrónico (software) o en su defecto, los funcionarios que participan directamente en el proceso de captación y

utilización de fondos deben aplicar las siguientes actividades de control:

Ingresos de fondos

- Identificar y respaldar suficientemente los conceptos de los ingresos. Dichos ingresos deben ser incluidos en documentos numerados correlativamente.
- Depositar inmediatamente los ingresos en las cuentas bancarias autorizadas de la entidad.
- Ingresar para su procesamiento todos los datos necesarios de los ingresos en forma completa y sólo una vez.
- Procesar los ingresos en forma completa y precisa dentro de las 24 hs. de recibidas.
- Aplicar correctamente los ingresos a los saldos a cobrar del exigible, cuando sea pertinente.

Egresos de fondos

- Ingresar toda la documentación de los egresos para su procesamiento en forma completa y precisa y sólo una vez.
- Acumular los datos de los egresos en forma completa y precisa en los registros correspondientes.
- Procesar la información de los egresos en forma completa y precisa en el período contable adecuado.
- Preparar en forma íntegra y precisa las órdenes de pago sobre la base de facturas de proveedores aprobadas u otra documentación de respaldo.
- Aprobar las órdenes de pago por un funcionario del nivel apropiado.
- Inutilizar la documentación de respaldo de las órdenes de pago con un sello “cancelado” al momento de efectuarse el desembolso.
- A excepción de los pagos por caja chica y los casos en que la Ley exija el pago de remuneraciones o transferencias en efectivo o cuando no exista una agencia bancaria en la localidad, todos los desembolsos se efectuarán mediante cheque a nombre del beneficiario y expedido contra las cuentas bancarias de la entidad.
- Utilización de fondos de caja chica únicamente para pagos menores, no pudiéndose fraccionar los pagos por compras mayores.
- Efectuar los pagos con cargo a caja chica contra presentación de comprobantes prenumerados y autorizados que inmediatamente se inutilizan para evitar pagos duplicados.

ACTIVO EXIGIBLE

I. Controles generales

a) Separación de funciones

Existirá una adecuada separación de funciones incompatibles si el funcionario que debe exigir la devolución o rendición de fondos es independiente del que ha autorizado la entrega de los mismos; como así también, del funcionario que es el responsable del manejo y custodia de los fondos.

b) Salvaguarda de activos

Debe existir un acceso restringido a las cuentas del activo exigible. La responsabilidad del manejo de estas cuentas debe recaer en un funcionario de nivel apropiado. Dichas cuentas sólo deberán ser descargadas previa presentación de documentación completa y autorizada.

II. Controles directos

a) Controles gerenciales

La dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control:

- Control presupuestario mensual para corroborar la integridad y la existencia de los ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios devengados y no cobrados.
- El CRI debe elaborar mensualmente informes gerenciales y de excepciones para que la dirección pueda controlar entre otros:

  - Antigüedad de las cuentas a cobrar,
  - Clasificación de las cuentas a cobrar de acuerdo a su morosidad,
  - Análisis de las previsiones por incobrabilidad o malos créditos.

b) Controles independientes

Funcionarios del CRI que no hayan participado en las registraciones de las entregas de dinero u otros activos exigibles deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Conciliar mensualmente dentro de los diez días del mes siguiente, los auxiliares de cada deudor con la cuenta del balance de comprobación de sumas y saldos para verificar la integridad de las cuentas a cobrar.
- Controlar mensualmente en función a la numeración correlativa de la documentación que todos los servicios o ventas realizadas hayan sido cobradas. Aquellos servicios o ventas no percibidos deben formar parte de los saldos exigibles.

La unidad de auditoría interna debe participar en la siguiente actividad de control:

- Solicitar la confirmación de saldos de cuentas a cobrar durante el período para comprobar la adecuada valuación (existencia e integridad). Las diferencias que surjan por comparación con los registros deberán ser analizadas y aclaradas por el CRI.

c) Controles de procesamiento y funciones de procesamiento

El sistema de procesamiento o en su defecto, los funcionarios que participan directamente en el proceso de generación y recuperación de los activos exigibles deben aplicar las siguientes actividades de control:

Entregas de dinero

- Elaborar documentos adecuados con numeración correlativa que permitan identificar el funcionario involucrado, la fecha de emisión, la cantidad de dinero, el concepto y otros datos que se consideren necesarios.
- Autorizar las entregas de dinero mediante un funcionario de nivel apropiado de acuerdo con normas internas.

Registro

- Registrar las cuentas a cobrar en las cuentas individuales de los deudores.
- Aplicar correctamente los reintegros a los saldos a cobrar.
- Procesar los reintegros en forma completa y precisa en el período contable adecuado.

Rendición de cuentas

- Aprobar la rendición de cuentas por un funcionario de nivel apropiado. Dicha rendición debe contener todos los datos

necesarios que identifiquen la entrega de dinero y la utilización del mismo, como así también, la documentación de respaldo correspondiente.
- Designar un responsable para el manejo de estas cuentas que deberá encargarse de reclamar a los funcionarios deudores el cumplimiento de las normas internas en cuanto a la rendición de las entregas de dinero.

CICLO DE COMPRAS

I. Controles generales

a) Separación de funciones

Una adecuada segregación de funciones incompatibles en el área de compras, cuentas a pagar y pagos, se manifiesta si:

- Las funciones de compra y de recepción están segregadas de las funciones de procesamiento de facturas, cuentas a pagar y registro.
- Las funciones de compra y de recepción están segregadas.
- Las funciones de procesamiento de facturas y de cuentas a pagar están segregadas.
- Las funciones de preparación y aprobación de pagos están segregadas de las de registro de pagos.
- Las funciones de aprobación de pagos y de preparación de los mismos están segregadas entre sí.

b) Salvaguarda de activos

- El acceso a las funciones de procesamiento y a los registros de datos relacionados con las órdenes de compra y la información del proveedor está restringido.
- El acceso a las funciones de procesamiento de recepción de bienes y a los registros de datos relacionados está restringido.
- El acceso a las funciones de procesamiento de facturas de proveedores y a los registros de datos relacionados está restringido.
- El acceso a las funciones de procesamiento de pagos y a los registros de datos relacionados está restringido.

II. *Controles directos*

a) Controles gerenciales

La dirección superior debe aplicar al menos las siguientes actividades de control:

- Utilización del presupuesto de compras de bienes (partidas 30000 y 40000) y de contratación de servicios (partidas 20000) y su correspondiente seguimiento y comparación de los resultados reales con los montos presupuestados.
- El CRI debe elaborar informes gerenciales y de excepciones para que la gerencia pueda controlar entre otros:

  - Bienes comprados y servicios recibidos durante el período,
  - Compras a los principales proveedores,
  - Cuentas pendientes de pago,
  - Compras o cuentas a pagar individualmente significativas,
  - Cuentas a pagar en discusión,
  - Cambios en los datos permanentes de los proveedores.

b) Controles independientes

Funcionarios del CRI que no hayan participado del proceso de compras deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Conciliar mensualmente dentro de los diez días del mes siguiente, los auxiliares de cada proveedor con la cuenta del balance de comprobación de sumas y saldos para verificar la integridad de las cuentas a cobrar.
- Controlar mensualmente en función a la numeración correlativa de los informes de recepción que todas las compras realizadas hayan sido pagadas. Aquellos servicios o compras no pagados deben formar parte de los saldos a pagar.

La unidad de auditoría interna debe participar en la siguiente actividad de control:

- Solicitar la confirmación de saldos de cuentas a pagar durante el período para comprobar la adecuada valuación (existencia e integridad). Las diferencias que surjan por comparación con los registros deberán ser analizadas y aclaradas por el CRI.

c) Controles de procesamiento

El sistema de procesamiento o en su defecto, los funcionarios que participan directamente en el proceso de compras y contrataciones deben aplicar las siguientes actividades de control:

Compras

- Aprobar las modificaciones a los datos permanentes de proveedores por un funcionario del nivel apropiado.
- Identificar, analizar y corregir en forma oportuna los datos sobre las compras rechazadas.
- Ingresar todos los datos sobre compras para su procesamiento en forma íntegra y precisa y sólo una vez.
- Emitir órdenes de compra prenumeradas que identifican a los proveedores, cantidades solicitadas, precios y otras condiciones.

Recepción

- Emisión de actas o informes de recepción que identifiquen a los proveedores, fechas y cantidades reales y condición de los bienes recibidos.
- Comparar los informes de recepción con las órdenes de compra. Las diferencias que resulten de esta comparación deben ser investigadas en forma oportuna.
- Identificar, analizar y corregir en forma oportuna los informes de recepción rechazados o no relacionados con las órdenes de compra respectivas.
- Ingresar los datos sobre todos los bienes y servicios recibidos para su procesamiento en forma íntegra y precisa y sólo una vez.
- Procesar los datos de recepción en forma completa y precisa en el período contable correcto.
- Utilizar informes de recepción prenumerados y controlar periódicamente su secuencia, para comprobar el registro íntegro de las recepciones.

Control de facturas

- Comparar los datos de las facturas de proveedores por bienes recibidos con las órdenes de compra y los informes de recepción. Las diferencias detectadas deben ser investigadas oportunamente.
- Identificar, analizar y corregir oportunamente las facturas de proveedores rechazadas o no comparadas con las órdenes de compra respectivas.
- Verificar la exactitud matemática de las facturas de proveedores.

Cuentas a pagar

- Acumular en los registros los datos de las facturas de proveedores en forma íntegra y precisa.

- Ingresar todos los datos de las facturas de proveedores para su procesamiento en forma íntegra y precisa y sólo una vez.
- Procesar los datos de las facturas de proveedores en forma íntegra y precisa en el período contable adecuado.

Pago

- Aprobar para su pago las facturas de proveedores por bienes y servicios recibidos por un funcionario del nivel apropiado.
- Emitir los cheques sólo sobre la base de facturas de proveedores aprobadas u otra documentación de respaldo.
- Aprobar los pagos a proveedores por un funcionario del nivel apropiado.
- Identificar, analizar y corregir los datos de pagos rechazados en forma oportuna.
- Ingresar todos los datos de desembolsos para su procesamiento en forma íntegra y precisa y sólo una vez.
- Acumular los datos de desembolsos en forma íntegra y precisa en los registros correspondientes.
- Procesar los datos de desembolsos en forma íntegra y precisa en el período contable adecuado.

CICLO DE INVENTARIOS

ACTIVO REALIZABLE

I. Controles generales

a) Separación de funciones

Existirá una adecuada separación de funciones incompatibles si se presentan las siguientes condiciones:

- Las funciones de almacenes o inventarios están segregadas de la contabilidad.
- Las responsabilidades de supervisión de los recuentos físicos y aprobación de los ajustes están segregadas de la custodia, despacho, adquisición y recepción de las existencias.

b) Controles para salvaguardar los activos

- Almacenar las existencias en un lugar seguro para evitar daños, mermas, pérdidas y deterioro de las existencias, así como para

lograr la identificación fácil, segura y el manipuleo ágil de los bienes.

- Restricciones de acceso físico al almacén.
- Realización de inspecciones periódicas a las instalaciones.
- Solicitar la contratación de seguros contra robos, incendios, pérdidas, siniestros y otros.
- Considerar las normas y reglamentos existentes y desarrollar los procedimientos y/o instructivos específicos de higiene y seguridad industrial para la prevención de probables accidentes originados por el grado de peligrosidad de los bienes y las condiciones de su almacenamiento. Para el efecto, se debe considerar los siguientes aspectos mínimos:

  - Facilidad para el movimiento de los bienes en el almacén.
  - Señalización para el tránsito y transporte.
  - Condiciones ambientales de ventilación, luz, humedad y temperatura.
  - Asignación de espacios protegidos para substancias peligrosas.
  - Utilización de ropa y equipo de seguridad industrial.
  - Adopción de programas de adiestramiento en seguridad industrial.
  - Determinación de medidas de emergencia en casos de accidentes.
  - Adopción de medidas contra incendios, inundaciones, etc.
  - Adopción de medidas de primeros auxilios.

II. Controles directos

a) Controles gerenciales

La dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control:

- Control presupuestario (partidas del grupo 30000) utilizando información de los ingresos a almacenes por compras de materiales y suministros para corroborar la integridad de las adquisiciones.

  - El CRI debe elaborar informes gerenciales y de excepciones para que la dirección pueda controlar entre otros:
  - Cantidad de las existencias (niveles de inventario),
  - Precios de compra (costos unitarios),
  - Existencias obsoletas o de poco movimiento,

- Ajustes resultantes de inventarios físicos.

b) Controles independientes

Funcionarios del CRI que no hayan participado de las registraciones de fondos deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Practicar recuentos físicos periódicos, planificados o sorpresivos de los bienes para comprobar su existencia. La entidad establecerá las condiciones de los recuentos físicos mediante la emisión de reglamentos, procedimientos y/o instructivos.
- Conciliar mensualmente dentro de los diez días del mes siguiente, los listados de inventario con las cuentas de mayor para corroborar la integridad de los saldos.
- Verificar periódicamente la aplicación de las medidas de salvaguarda.

c) Controles de procesamiento y funciones de procesamiento

El sistema de procesamiento o en su defecto, los funcionarios que participan directamente en la administración de los almacenes de activos realizables deben aplicar las siguientes actividades de control que son consistentes con lo establecido en las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios:

- Elaborar registros e informes sobre el manejo de bienes y actualizarlos permanentemente.

  Los registros deben permitir el desarrollo de las siguientes acciones:

  - Verificar fácil y rápidamente la disponibilidad de los bienes.
  - Evaluar el curso y costo históricos de los bienes.
  - Conocer su identificación, clasificación, codificación y ubicación.
  - Establecer responsabilidad sobre el empleo de los bienes y la administración de las existencias.

  Por su parte, los informes deben permitir describir y evaluar la situación de los bienes en un momento dado.

- Utilización de informes de recepción y vales de salida o requisiciones controlados por correlatividad numérica para comprobar la integridad de los movimientos. Se debe controlar la calidad y cantidad de los bienes comprados antes de su ingreso a almacenes.

- Aprobación de todos los documentos que respaldan la recepción y el consumo de materiales y suministros por medio de un funcionario de nivel apropiado.
- Procesar los comprobantes de los consumos en forma íntegra y precisa y sólo una vez.
- Verificar e inspeccionar las cantidades solicitadas para consumo antes de ser entregadas.
- Calcular adecuadamente el costo o consumo de los materiales y suministros.

ACTIVO FIJO

I. Controles generales

a) Separación de funciones

Existirá una adecuada separación de funciones incompatibles en el área de activos fijos si se presentan las siguientes condiciones:

- Las funciones de aprobación de las compras y retiros de activos fijos están segregadas de la contabilidad.
- La custodia de los activos fijos está segregada de las funciones de registro de los movimientos en la contabilidad.
- La función de aprobación de planes de reparación y mantenimiento está segregada de la contabilidad.
- Las responsabilidades de supervisión de los recuentos físicos y aprobación de los ajustes están segregadas de la custodia de los activos fijos.

b) Salvaguarda de activos

- Acceso restringido a los activos fijos y a las funciones de procesamiento de los movimientos contables de dichos bienes.
- Solicitar la contratación de seguros contra incendios, inundaciones, desastres naturales y los que la entidad considere pertinentes.
- Establecer medidas de seguridad física e industrial para el uso, ingreso o salida de los bienes, dentro o fuera de la entidad, velando además, porque éstos no sean movidos internamente, ni retirados sin la autorización y el control correspondiente.
- Mantener saneada y resguardada la documentación técnico legal de los bienes inmuebles de la entidad.
- Establecer medidas de seguridad para impedir el uso de activos fijos para fines distintos a los de la entidad

- Realizar inspecciones periódicas sobre el estado y conservación de los activos fijos.
- Establecer políticas y procedimientos de mantenimiento para promover el rendimiento efectivo de los bienes en servicio, evitando su deterioro, averías u otros resultados indeseables que pongan en riesgo la conservación del bien.

II. Controles directos

a) Controles gerenciales

La dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control:

- Control presupuestario (partidas del grupo 40000) utilizando información de altas del activo fijo para corroborar la integridad de las adquisiciones.
- El CRI debe elaborar informes gerenciales y de excepciones para que la dirección pueda controlar entre otros:

  - Compras de activos fijos por programa,
  - Compras que superan los montos presupuestados,
  - Gastos de reparación y mantenimiento,
  - Ajustes resultantes de inventarios físicos,
  - Activos completamente depreciados.

b) Controles independientes

Funcionarios del CRI que no hayan participado de las registraciones de activos fijos deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Conciliar mensualmente dentro de los diez días del mes siguiente, los listados de activo fijo con las cuentas de mayor, para corroborar la integridad de los saldos.
- Practicar recuentos físicos periódicos de activos fijos para comprobar la existencia de los bienes.

  La realización de dichos recuentos debe permitir el logro de los siguientes objetivos:

  - Establecer con exactitud la existencia de bienes en operación, tránsito, arrendamiento, depósito, mantenimiento, desuso, inservibles, sustraídos, siniestrados, en poder de terceros. Identificando también fallas, faltantes y sobrantes.

- Proporcionar información sobre la condición y estado físico de los bienes.
- Ser fuente principal para realizar correcciones y ajustes, establecer responsabilidades por mal uso, negligencia y descuido o sustracción.
- Verificar las incorporaciones y retiros de bienes que por razones técnicas o de otra naturaleza no hubieran sido controlados.
- Considerar decisiones que mejoren y modifiquen oportunamente deficiencias en el uso, mantenimiento y salvaguarda de los bienes.
- Comprobar el grado de eficiencia del manejo de bienes de uso.
- Generar información básica para la disposición de bienes.
- Programar adquisiciones futuras.

c) Controles de procesamiento y funciones de procesamiento

El sistema de procesamiento o en su defecto, los funcionarios que participan directamente de la administración de los activos fijos deben aplicar las siguientes actividades de control:

- Utilizar documentos prenumerados para documentar las adquisiciones y retiros de activos fijos.
- Aprobar las adquisiciones y retiros de activos fijos por funcionarios de nivel apropiado.
- Ingresar los datos de las transacciones de adquisiciones y retiros y depreciaciones en forma precisa y sólo una vez.
- Aprobar mensualmente el ajuste por inflación del valor residual de los activos fijos.

CICLO DE PERSONAL

SUELDOS Y CARGAS SOCIALES

I. Controles generales

a) Separación de funciones

Una adecuada segregación de funciones incompatibles se manifiesta si:

- Las funciones de supervisión y control de horarios están segregadas de las otras funciones de la Unidad de Personal como el procesamiento de liquidaciones de salarios, y su registro.

- Las funciones de procesamiento de planillas y de registro están segregadas.
- La autorización de pagos de beneficios laborales está separada de las funciones de registro.

b) Salvaguarda de activos

- Acceso restringido al procesamiento de las remuneraciones y cargas sociales y sus pagos correspondientes, como así también, a los registros de datos relacionados, incluyendo los datos permanentes de cada uno de los funcionarios de la entidad.
- Establecer medidas de seguridad sobre el registro de asistencia (registro de tiempos individuales).

II. Controles directos

a) Controles gerenciales

La dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control:

- Utilización del presupuesto para comparar gastos reales de servicios personales (partidas del grupo 10000) con los presupuestados.
- El CRI debe elaborar informes gerenciales y de excepción para controlar, entre otros:

  - Funcionarios que cobran montos superiores al promedio correspondiente a su jerarquía.
  - Licencias por enfermedad o vacaciones por funcionario y en conjunto.
  - Fluctuaciones en las remuneraciones por funcionario y en conjunto.
  - Ingresos y bajas de funcionarios.
  - Pagos de beneficios inusuales a funcionarios.
  - Costo de horas extras por funcionario y en conjunto.

b) Controles independientes

Funcionarios del CRI que no hayan participado de las registraciones de personal deberán aplicar las siguientes actividades de control:

- Conciliar mensualmente dentro de los diez días del mes siguiente, los registros de asistencia con las planillas de sueldos.

- Verificar mensualmente el monto de sueldos pagados según resúmenes bancarios con los registros.

c) Controles de procesamiento y funciones de procesamiento

El sistema de procesamiento o en su defecto, los funcionarios que participan directamente en el proceso de captación y utilización de fondos deben aplicar las siguientes actividades de control:

- Procedimientos para revisar y aprobar las liquidaciones de remuneraciones (planillas de pago) y cargas sociales antes de su pago, para verificar la veracidad y correcta valuación de estos conceptos.
- Procedimientos para revisar y aprobar las modificaciones de los datos permanentes de los dependientes por un funcionario de nivel apropiado.
- Aprobar los pagos por sueldos y cargas sociales por un funcionario de nivel apropiado.
- Realizar los pagos por sueldos al funcionario correspondiente o a otra persona autorizada.
- Revisar y aprobar los registros de horas trabajadas y otros datos periódicos utilizados como base de cálculo de las remuneraciones por un funcionario de nivel apropiado.
- Acumular en forma precisa e íntegra en los registros de sueldos los datos sobre remuneraciones devengadas y sus pagos.
- Procesar en forma íntegra y precisa los datos sobre remuneraciones y cargas sociales y sus pagos en el período contable correcto.
- Calcular adecuadamente el total ganado, los ajustes o deducciones de las mismas y los beneficios correspondientes.
- Autorizar las deducciones especiales y el pago de beneficios sociales por un funcionario de nivel apropiado.
- Preparar los pagos por sueldos en forma completa y precisa sólo sobre la base de nóminas aprobadas.

3.3.8. Determinación e implantación de las actividades de control para asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales

Las entidades deben desempeñar sus actividades en el marco de las *leyes y normas aplicables*. A diferencia del sector privado donde la eficacia y la eficiencia son requisitos necesarios para la supervivencia de la empresa y su competitividad, en las entidades públicas las leyes exigen el uso eficaz y eficiente de sus recursos en consistencia con los requerimientos de las políticas establecidas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con los planes generales de gobierno. Esta característica del sector público implica que las entidades que lo integran deben producir bienes y prestar sus servicios eficaz y eficientemente,

no sólo por una cuestión de sana administración sino por un condicionamiento legal.

Por otra parte, la eficacia y eficiencia del desempeño de las entidades constituyen objetivos a cumplir que se formalizan a través de los resultados comprometidos de acuerdo con el Sistema de Seguimiento y Evaluación de la Gestión Pública por Resultados – SISER establecido por Decreto Supremo 25410 del 8/06/1999 y ratificado por el Decreto Supremo 26255 del 21/07/2001. Este último Decreto es de aplicación obligatoria para los Ministerios, Prefecturas, Fondos de Inversión y Desarrollo, y entidades bajo su dependencia y tuición que mediante sus Unidades de Gestión y Reforma (UGR) elaborarán el *Compromiso de Resultados*. Dicho compromiso debe ser presentado en forma paralela a la presentación del POA y constituye el instrumento mediante el cual la máxima autoridad ejecutiva de cada entidad se compromete ante el Presidente de la República a alcanzar los resultados priorizados del POA, en el ámbito de su competencia institucional.

Las leyes y normas establecen *requisitos mínimos de comportamiento que la entidad* debe respetar en el desarrollo de sus actividades. En este sentido, normalmente, el cumplimiento de leyes y normas no es un objetivo especifico y explícito, sino que constituye un requisito general que cubre todas las actividades de la entidad y está implícito en cada objetivo operativo. Asimismo, este requisito de cumplimiento es sumamente importante por su incidencia en la imagen que proyectan las entidades en la sociedad mediante el nivel de adecuación de sus gestiones.

De acuerdo con lo anterior, existe una estrecha relación entre los objetivos operacionales y los de cumplimiento debido a que todas las operaciones administrativas están enmarcadas en las normas básicas respectivas. No obstante, dichas operaciones pueden ser ineficaces y dar cumplimiento a las leyes y normas, considerando principalmente causas derivadas en ineficiencias operativas. Por otra parte, también pueden presentarse operaciones eficaces incumpliendo algunos aspectos de la legislación o la normatividad aplicable. En este caso, se ha logrado el objetivo de gestión previsto, pero las operaciones se han desarrollado inadecuadamente según el marco regulatorio vigente.

Del mismo modo, la confiabilidad de la información financiera es un objetivo que se logra mediante el cumplimiento de los principios de contabilidad gubernamental integrada que integran la norma básica respectiva, razón por la cual, la falta de información confiable afecta al objetivo de cumplimiento de leyes y normas.

De todo lo anterior, se deduce que los objetivos operativos se pueden alcanzar a pesar del incumplimiento total o parcial de la legislación o las normas

específicas. Por ello, los procesos operativos deben incluir controles que aseguren el respeto al marco regulatorio. Dichos controles formarán parte de los procesos y procedimientos que integran el Manual de Procesos de la entidad.

En cambio, los reglamentos específicos para los sistemas administrativos regulados por la Ley Nº 1178, definirán el contenido de las operaciones administrativas en concordancia con las normas básicas respectivas. Esto implica que los controles incluidos en dichos reglamentos procuran asegurar la ejecución de las operaciones administrativas respetando las normas básicas vigentes. Quiere decir que si las operaciones se desarrollan de acuerdo con las normas básicas, la entidad cumple con las leyes y normas aplicables.

Para los procesos operativos, la entidad deberá diseñar los controles de procesamiento necesarios para garantizar razonablemente la prevención de errores o irregularidades del producto o servicio que vulneren las leyes u otra normatividad específica. Estos controles pueden estar dirigidos hacia aspectos relacionados con los siguientes objetivos críticos de control que han sido tratados en el punto 2.2.5. de la parte III de esta guía: autorización, integridad, exactitud, oportunidad y salvaguarda. Asimismo, se deberán implantar los controles independientes y gerenciales necesarios para detectar posibles filtraciones de fallas en el procesamiento que representen incumplimientos de leyes y normas aplicables.

La naturaleza de estos controles varía según el objetivo crítico a controlar. Siempre se debe tener presente que estos OCC dependen de *requisitos legales o normativos específicos* que tienen relación directa con los procesos operativos de la entidad. No obstante, se pueden mencionar como las principales actividades de control aplicables a las siguientes:

a) Establecimiento de niveles de autorización para el procesamiento.
b) Observaciones físicas sobre los insumos utilizables y las salidas almacenadas en cuanto a su integridad.
c) Verificación del cumplimiento de leyes y normas durante el procesamiento.
d) Análisis de razonabilidad sobre el proceso, el producto o el servicio.
e) Comparación de informaciones de distintas fuentes.
f) Establecimiento de cronogramas de actividades.
g) Investigaciones sobre la documentación existente.
h) Confirmación de datos con fuentes externas.
i) Verificación de la oportunidad de la entrega del bien o la prestación del servicio.
j) Revisión y aprobación de las características del producto o servicio de acuerdo a normas, contratos o disposiciones legales.

3.3.9. Controles generales y de aplicación que deben considerar los sistemas informáticos

Los sistemas informáticos coadyuvan al incremento de la productividad y constituyen un medio para el procesamiento electrónico de la información generada por los sistemas administrativos y operativos de la entidad.

En cuanto a los sistemas de administración, el Ministerio de Hacienda como Órgano Rector de los mismos, ha encomendado al proyecto de Descentralización Financiera y Responsabilidad, ILACO II, el desarrollo de un sistema integrado de gestión y registro automático de las operaciones de los sistemas regulados por la Ley Nº 1178, para su aplicación en todo el sector público.

Mediante el Decreto Supremo Nº 23875 del 18/08/2000 se aprobó el *Sistema de Gestión y Modernización Administrativa* – SIGMA, compuesto por los sistemas de presupuesto, contabilidad, tesorería, crédito público, compras y contrataciones, manejo y disposición de bienes y administración de personal, para su implantación con *carácter obligatorio* en todas las entidades del sector público, previstas en el artículo 3º de la Ley Nº 1178.

Posteriormente, el Decreto Supremo Nº 26455 del 19/12/2001 aprobó la ampliación del ámbito de aplicación del SIGMA a las unidades administrativas de los Poderes Legislativo y Judicial previstas en el artículo 4º de la Ley Nº 1178. También se establece en este decreto que los sistemas informáticos contarán con mecanismos de seguridad con plena validez legal y fuerza probatoria, generando los efectos jurídicos correspondientes y responsabilidad equivalentes a las firmas manuscritas. Dichos mecanismos de seguridad identificarán a los responsables autorizados. Al respecto, la máxima autoridad ejecutiva de cada entidad pública y los servidores públicos autorizados, serán responsables de los efectos y consecuencias que pueda generar la *incorrecta operación y/o utilización de estos sistemas informáticos, de la información procesada y enviada y del uso de los mecanismos de seguridad*.

Por último, el Decreto mencionado precedentemente dispone que el Ministerio de Hacienda mediante Resolución Ministerial aprobará el *Reglamento, los manuales correspondientes, procedimientos, aspectos técnicos y de seguridad,* que establecerán la responsabilidad y alcances de la gestión de operaciones que se realicen a través de estos sistemas.

El SIGMA presenta entre sus características de diseño, la centralización normativa y la descentralización operativa que particularmente tienen relevancia respecto del control interno. En este sentido, la centralización normativa implica la definición de políticas generales, elaboración y aplicación

de normas, metodologías y procedimientos generales y comunes que regulen la operación de cada sistema, sin perjuicio de las adaptaciones que deban realizarse, de acuerdo a las características, particularidades y especificidades de las distintas entidades públicas.

Por otra parte, la descentralización operativa implica la capacidad de administración de cada sistema por las propias entidades públicas. Esto significa que dichas entidades son responsables de operar los sistemas en términos de aplicación de políticas, normas, metodologías y procedimientos definidos centralmente, previa adaptación a las características particulares de cada una y, que actualmente constituyen los ministerios, entidades descentralizadas, empresas públicas, universidades y gobiernos municipales.

Con esta concepción del diseño del SIGMA, cada usuario o servidor público autorizado, en la unidad en la cual presta servicios, alimentará el sistema directamente a través de terminales comunicadas, para lo cual deberá contar con una clave de acceso que tendrá un nivel de responsabilidad y, solamente le permitirá desarrollar la labor asignada en los procedimientos relativos a: transacciones de compras, recursos humanos, administración de bienes, presupuestarias, económicas, financieras y contables, registrando una sola vez la información.

Si bien el Ministerio de Hacienda aprobará el Reglamento y los manuales correspondientes con los procedimientos y aspectos técnicos y de seguridad inherentes al SIGMA, es importante tener presente que la mayoría de los controles de aplicación forman parte de la lógica de los programas que integran el SIGMA; razón por la cual, la entidad limita su responsabilidad a la *operación adecuada del sistema*, al *manejo de la información* que debe ser procesada y al *uso apropiado de los mecanismos de seguridad*.

No obstante, a efectos del control interno, se debe comprender que los sistemas informáticos deben incluir controles en procura de un ambiente de seguridad que garantice razonablemente la efectividad, eficiencia, confidencialidad, integridad, disponibilidad, cumplimiento y confiabilidad de la información procesada electrónicamente.

Los controles de los sistemas informáticos se pueden agrupar en las siguientes dos categorías que se mencionan a continuación:

a) *Controles generales*

Estos controles constituyen la categoría básica de controles que condicionan el efectivo funcionamiento de los controles de aplicación y tienen como propósito asegurar una operación y continuidad adecuada. Se

relacionan con la estructura del sistema de procesamiento electrónico y crean el marco en el cual se desarrollan las aplicaciones (software) con sus controles respectivos. Los controles generales están conformados de la siguiente manera:

- Estructura organizativa.
- Procedimientos para documentar, revisar y aprobar los sistemas y programas
- Controles sobre el hardware.
- Controles sobre el acceso al equipo, programas y archivos de datos.

b) *Controles de aplicación*

Los controles de un sistema computarizado relacionados con un sistema específico se los denomina controles de aplicación. Consisten en controles del usuario y procedimientos programados de control destinados a lograr los mismos objetivos de control de los sistemas manuales, o sea, asegurarse que las operaciones válidas, y sólo esas, son procesadas y registradas completamente y con exactitud, que los datos que contienen las cuentas y los archivos de apoyo se mantienen adecuadamente.

Estos controles incluyen:

- Controles de entrada
- Controles de procesamiento
- Controles de salida

Tanto los controles generales como los de aplicación han sido desarrollados por el *COBIT* (Objetivos de Control para la Información y Tecnologías Afines) bajo un enfoque plenamente compatible con el informe COSO que ha sido utilizado como marco referencial de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental.

Es conveniente que las entidades públicas apliquen herramientas modernas para la administración de la Tecnología de Información (TI) como el COBIT. Dicha herramienta considera tanto los objetivos que procura lograr el proceso de control interno como los requerimientos de seguridad de la información relacionados con la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la misma.

El COBIT presenta 302 objetivos de control detallados (OCD) bajo 34 objetivos de control de alto nivel en función a cada uno de los procesos de TI agrupados en cuatro dominios (componentes): Planeación y Organización, Adquisición e Implementación, Entrega y Soporte y Monitoreo. Obviamente que no todos los objetivos de control detallados podrán ser aplicados por las

entidades usuarias del SIGMA. Gran parte de ellos deberían estar incluidos en el sistema de aplicación y en la tecnología desarrollada que constituyen recursos de TI no modificables en su concepción por las entidades usuarias. No obstante, si deberán considerarse aquellos objetivos de control relacionados con las *instalaciones* (ambiente), los *datos* (información) y los *funcionarios* (usuarios) de la TI.

A continuación se describen los principales *OCD* que deben ser implantados por las entidades públicas con la finalidad de garantizar razonablemente el logro de los objetivos de la entidad mediante la utilización de la TI. Dichos OCD se presentan agrupados en los dominios correspondientes:

Dominio: Planeación y Organización

- *Tecnología de Información como parte de la planificación de la entidad a corto y mediano plazo*

  La Dirección será la responsable de desarrollar e implementar planes de largo y corto plazo que satisfagan la misión y los objetivos de la entidad. A este respecto, la dirección deberá asegurar que los problemas de TI, así como las oportunidades, sean evaluados adecuadamente y reflejados en los planes a largo y corto plazo de la entidad.

- *Planeación a corto plazo para la Unidad de Sistemas*

  El responsable de la Unidad de Sistemas deberá asegurar que el plan a largo plazo de TI sea traducido regularmente en planes de corto plazo de TI. Estos planes a corto plazo deberán asegurar que se asignen los recursos apropiados a la Unidad de Sistemas con una base consistente con el plan a largo plazo de TI. Los planes a corto plazo deberán ser reevaluados y modificados periódicamente según se considere necesario respondiendo a las condiciones de cambios en la entidad y en la TI. La realización oportuna de estudios de factibilidad deberá asegurar que la ejecución de los planes a corto plazo sea iniciada adecuadamente.

- *Funciones y Responsabilidades*

  La Dirección deberá asegurar que todo el personal de la entidad conozca sus funciones y responsabilidades en relación con los sistemas de información. Todo el personal deberá contar con la autoridad suficiente para llevar a cabo las funciones y responsabilidades que le hayan sido asignadas. Todos deberán estar conscientes de que tienen una cierta responsabilidad con respecto a la seguridad y al control interno.

Consecuentemente, deberán organizarse y emprenderse campañas regulares para aumentar la conciencia y la disciplina.

- *Propiedad de Datos y Sistemas*

  La Dirección deberá asegurar que todos los activos de información (sistemas y datos) cuenten con un propietario asignado que tome decisiones sobre la clasificación y los derechos de acceso. Dichos propietarios son los responsables del mantenimiento de las medidas de seguridad apropiadas.

- *Supervisión*

  La Dirección deberá implementar prácticas de supervisión adecuadas sobre la Unidad de Sistemas para asegurar que las funciones y responsabilidades sean llevadas a cabo apropiadamente, para evaluar si todo el personal cuenta con suficiente autoridad y recursos para llevar a cabo sus tareas y responsabilidades, y para revisar de manera general los indicadores clave de desempeño.

- *Segregación de Funciones*

  La Dirección deberá implementar una división de funciones y responsabilidades que excluya la posibilidad de que un sólo individuo resuelva un proceso crítico. La Dirección deberá asegurar también que el personal lleve a cabo únicamente aquellas tareas estipuladas para sus respectivos puestos. En particular, deberá mantenerse una segregación entre las siguientes funciones:

  - Uso de sistemas de información.
  - Entrada de datos.
  - Operación de cómputo.
  - Administración de redes.
  - Administración de sistemas.
  - Desarrollo y mantenimiento de sistemas.
  - Administración de cambios.
  - Administración de seguridad.
  - Auditoría de seguridad.

- *Asignación de personal para TI*

  Las evaluaciones de los requerimientos de asignación de personal deberán llevarse a cabo regularmente para asegurar que la Unidad de Sistemas cuente con un número suficiente de personal competente de TI. Los requerimientos de asignación de personal deberán ser evaluados por lo

menos anualmente o al presentarse cambios en la entidad, en el ambiente operacional o en la TI. Deberá actuarse oportunamente tomando como base los resultados de las evaluaciones para asegurar una asignación de personal adecuada en el presente y en el futuro.

- *Descripción de Puestos para el personal de la función de servicios de información*

  La Dirección deberá asegurar que las descripciones de los puestos para el personal de la Unidad de Sistemas sean establecidos y actualizados regularmente. Estas descripciones de puestos deberán delinear claramente tanto la responsabilidad como la autoridad, incluir las definiciones de las habilidades y la experiencia necesarias para el puesto, y ser adecuadas para su utilización en evaluaciones de desempeño.

- *Personal clave de TI*

  La Dirección deberá definir e identificar al personal clave de TI.

- *Ambiente positivo de control de la información*

  La Dirección deberá crear un marco de referencia y un programa de previsión que fomente un ambiente de control positivo a través de toda la entidad al aplicar elementos tales como: integridad, valores éticos, competencia, filosofía y estilo de la gerencia, responsabilidad, atención y dirección proporcionadas por la Dirección. Deberá ponerse especial atención a los aspectos relacionados con la TI.

- *Cumplimiento de políticas, procedimientos y estándares*

  La Dirección deberá asegurar que se establezcan procedimientos apropiados para determinar si el personal comprende los procedimientos y políticas implementados, y que éste cumple con dichas políticas y procedimientos. El cumplimiento de las reglas de ética, seguridad y estándares de control interno deberá ser establecido por la Dirección y promoverse a través del ejemplo.

- *Compromiso con la calidad*

  La Unidad de Sistemas deberá definir, documentar y mantener una filosofía de calidad, así como políticas y objetivos que sean consistentes con la filosofía y las políticas de la entidad a este respecto. La filosofía de calidad, las políticas y los objetivos deberán ser comprendidos, implementados y mantenidos en todos los niveles de la Unidad de Sistemas.

- *Política sobre el marco de referencia para la seguridad y el control interno*

  La Dirección deberá asumir la responsabilidad total del desarrollo y mantenimiento de una política sobre el marco de referencia, que establezca el enfoque general de la entidad en cuanto a seguridad y control interno. La política deberá cumplir con los objetivos generales de la entidad y estar dirigida a la minimización de riesgos a través de medidas preventivas, identificación oportuna de irregularidades, limitación de pérdidas y recuperación oportuna. Estas medidas deberán basarse en análisis costo-beneficio y deberán priorizarse. Además, la Dirección deberá asegurar que esta política de seguridad de alto nivel y de control interno especifique el propósito y los objetivos, la estructura gerencial, el alcance dentro de la entidad, la definición y asignación de responsabilidades para su implementación a todos los niveles y la definición de multas y de acciones disciplinarias asociadas con la falta de cumplimiento de las políticas de seguridad y control interno.

- *Personal calificado*

  La Unidad de Sistemas deberá verificar regularmente que el personal que lleva a cabo tareas específicas esté calificado tomando como base una educación, entrenamiento y/o experiencia apropiados, según se requiera. La Dirección deberá alentar al personal para que participe como miembro, en organizaciones profesionales.

- *Entrenamiento de personal*

  La Dirección deberá asegurar que los funcionarios reciban orientación al ser contratados, así como entrenamiento y capacitación constantes con la finalidad de conservar los conocimientos, habilidades, destrezas y conciencia de seguridad al nivel requerido, para la ejecución efectiva de sus tareas. Los programas de educación y entrenamiento dirigidos a incrementar los niveles de habilidad técnica y administrativa del personal deberán ser revisados regularmente.

- *Evaluación de desempeño de los funcionarios*

  La dirección deberá implementar un proceso de evaluación de desempeño de los funcionarios y asegurar que dicha evaluación sea llevada a cabo regularmente según los estándares establecidos y las responsabilidades específicas del puesto. Los funcionarios deberán recibir asesoría sobre su desempeño o su conducta cuando sea apropiado.

- *Cambios de puesto y despidos*

  La Dirección deberá asegurar que se tomen acciones oportunas y apropiadas con respecto a cambios de puesto y despidos, de tal manera que los controles internos y la seguridad no se vean perjudicados por estos eventos.

- *Plan general de calidad*

  La Dirección deberá desarrollar y mantener regularmente un plan de calidad basado en los planes organizacionales y de TI a largo plazo. El plan deberá promover la filosofía de mejora continua y contestar a las preguntas básicas de qué, quién y cómo.

Dominio: Adquisición e implementación

- *Mantenimiento preventivo para hardware*

  La Unidad de Sistemas deberá progrmar el mantenimiento rutinario y periódico del hardware con el fin de reducir la frecuencia y el impacto de fallas.

- *Criterios y desempeño de pruebas en paralelo/piloto*

  Deben establecerse procedimientos para asegurar que las pruebas piloto o en paralelo sean llevadas a cabo de acuerdo con un plan preestablecido y que los criterios para la terminación del proceso de pruebas sean especificados con anterioridad.

Dominio: Entrega de Servicios y Soporte

- *Monitoreo y reporte*

  La Dirección deberá implementar un proceso que asegure que el desempeño de los recursos de TI sea continuamente monitoreado y que las excepciones sean reportadas de manera oportuna y completa.

- *Manejo proactivo del desempeño*

  El proceso de administración de desempeño deberá incluir la capacidad de pronóstico para permitir que los problemas sean solucionados antes de que éstos afecten el desempeño del sistema. Deberán llevarse a cabo el análisis de las fallas e irregularidades del sistema en cuanto a frecuencia, grado de impacto y magnitud del daño.

- *Marco de referencia de continuidad de TI*

  La Unidad de Sistemas deberá crear un marco de referencia de continuidad que defina los roles, responsabilidades, el enfoque basado en riesgo, la metodología a seguir y las reglas y la estructura para documentar el plan, así como los procedimientos de aprobación.

- *Estrategia y filosofía de continuidad de TI*

  La Dirección deberá garantizar que el plan de continuidad de TI se encuentra en línea con el plan general de la entidad para asegurar consistencia.

- *Contenido del plan de continuidad de TI*

  La Unidad de Sistemas deberá asegurar que se desarrolle un plan escrito conteniendo lo siguiente:

  - Guías sobre la utilización del plan de continuidad
  - Procedimientos de emergencia para asegurar la integridad de todo el personal afectado
  - Procedimientos de respuesta definidos para regresar las operaciones al estado en que se encontraban antes del incidente o desastre.
  - Procedimientos para salvaguardar y reconstruir las instalaciones
  - Procedimientos de coordinación con las autoridades públicas.
  - Procedimientos de comunicación con los interesados: funcionarios, usuarios, proveedores críticos
  - Información crítica sobre grupos de continuidad, personal afectado, usuarios, proveedores, autoridades públicas y medios de comunicación.

- *Administrar medidas de seguridad*

  La seguridad en TI deberá ser administrada de tal forma que las medidas de seguridad se encuentren en línea con los requerimientos de la entidad. Esto incluye:

  - Traducir información sobre evaluación de riesgos a los planes de seguridad de tecnología.
  - Implementar el plan de seguridad de TI.
  - Actualizar el plan de seguridad de TI para reflejar cambios en la configuración de tecnología.
  - Evaluar el impacto de solicitudes de cambio en la seguridad de TI.
  - Monitorear la implementación del plan de seguridad de TI

- Alinear los procedimientos de seguridad de TI a otras políticas y procedimientos.

- *Identificación, autenticación y acceso*

El acceso lógico y el uso de los recursos de TI deberán restringirse a través de la instrumentación de un mecanismo adecuado de autenticación de usuarios identificados y recursos asociados con las reglas de acceso. Dicho mecanismo deberá evitar que personal no autorizado, conexiones telefónicas de marcado y otros puertos de entrada del sistema tengan acceso a los recursos de cómputo, de igual forma deberá minimizar la necesidad de firmas de entrada múltiples a ser utilizadas por usuarios autorizados. Asimismo, deberán establecerse procedimientos para conservar la efectividad de los mecanismos de autenticación y acceso (por ejemplo, cambios periódicos de contraseñas o passwords).

- *Seguridad de acceso a datos en línea*

En un ambiente de TI en línea, la Unidad de Sistemas deberá implementar procedimientos acordes con la política de seguridad que garantiza el control de la seguridad de acceso, tomando como base las necesidades individuales demostradas de visualizar, agregar, modificar o eliminar datos.

- *Administración de cuentas de usuario*

La Unidad de Sistemas deberá establecer procedimientos para asegurar acciones oportunas relacionadas con la requisición, establecimiento, emisión, y suspensión de cuentas de usuario. Deberá incluirse un procedimiento de aprobación formal que identifique el propietario de los datos o del sistema que otorga los privilegios de acceso.

- *Revisión gerencial de cuentas de usuario*

La Unidad de Sistemas deberá contar con un proceso de control establecido para revisar y confirmar periódicamente los derechos de acceso

- *Control de usuarios sobre cuentas de usuario*

Los usuarios deberán controlar en forma sistemática la actividad de sus propias cuentas. También se deberán establecer mecanismos de información para permitirles supervisar la actividad normal, así como alertarlos oportunamente sobre actividades inusuales.

- *Reportes de violación y de actividades de seguridad*

  La Unidad de Sistemas deberá asegurar que las violaciones y la actividad de seguridad sean registradas, reportadas y revisadas apropiadamente en forma regular para identificar y resolver incidentes que involucren actividades no autorizadas.

- *Administración de llave criptográfica*

  La Unidad de Sistemas deberá definir e implementar procedimientos y protocolos a ser utilizados en la generación, distribución, certificación, almacenamiento, entrada, utilización y archivo de llaves criptográficas con el fin de asegurar la protección de las mismas contra modificaciones y divulgación no autorizada. Si una llave se encuentra comprometida (en riesgo), la gerencia deberá asegurarse de que esta información se hace llegar a todas las partes interesadas a través de un listado de revocación de certificados o mecanismos similares.

- *Identificación y necesidades de entrenamiento*

  En línea con el plan a largo plazo, la Unidad de Sistemas deberá establecer y mantener procedimientos para identificar y documentar las necesidades de entrenamiento de todo el personal que haga uso de los servicios de información. Deberá establecerse un currículo de entrenamiento para cada grupo de funcionarios.

- *Organización del entrenamiento*

  Tomando como base las necesidades identificadas, la gerencia deberá definir los grupos objetivo, identificar y asignar entrenadores y organizar oportunamente las sesiones de entrenamiento. Asimismo, deberán investigarse las alternativas de entrenamiento (interna o externa)

- *Entrenamiento sobre principios y conciencia de seguridad*

  Todo el personal deberá estar capacitado y entrenado en los principios de seguridad de sistemas. La alta gerencia deberá proporcionar un programa de educación y entrenamiento que incluya: conducta ética de la función de servicios de información, prácticas de seguridad para proteger de una manera segura contra daños que afecten la disponibilidad, la confidencialidad, la integridad y el desempeño de las tareas.

- *Sistema de administración de problemas*

  La Unidad de Sistemas deberá definir e implementar un sistema de administración de problemas para asegurar que todos los eventos operacionales que no formen parte de la operación estándar (incidentes, problemas y errores) sean registrados, analizados y resueltos oportunamente. Deberán emitirse reportes de incidentes en el caso de problemas significativos.

- *Integridad de procesamiento de datos*

  La entidad deberá establecer procedimientos para el procesamiento de datos que aseguren que la segregación de funciones sea mantenida y que el trabajo realizado sea verificado rutinariamente. Los procedimientos deberán asegurar que se establezcan controles de actualización adecuados como totales de control y controles de actualización de archivos maestros.

- *Manejo de errores en la entrada de datos*

  La organización deberá establecer procedimientos para la corrección y reenvío de datos que hayan sido capturados erróneamente.

- *Manejo de errores en el procesamiento de datos*

  La organización deberá establecer procedimientos para el manejo de errores en el procesamiento de datos que permitan la identificación de transacciones erróneas sin que éstas sean procesadas y sin interrumpir el procesamiento de otras transacciones válidas

- *Manejo y retención de datos de salida*

  La organización deberá establecer procedimientos para el manejo y la retención de datos de salida de sus programas de aplicación de TI.

- *Distribución de datos de salida*

  La organización deberá establecer y comunicar procedimientos escritos para la distribución de datos de salida de TI.

- *Balanceo y conciliación de datos de salida*

  La organización deberá establecer procedimientos para asegurar que los datos de salida sean balanceados rutinariamente con los totales de control relevantes. Deberán existir pistas de auditoría para facilitar el seguimiento

del procesamiento de transacciones y la conciliación de los datos con los problemas.

- *Revisión de datos de salida y manejo de errores*

  La gerencia de la entidad deberá establecer procedimientos para asegurar que la precisión de los reportes de los datos de salida sea revisada por el proveedor y por los usuarios relevantes. Asimismo, deberán establecerse procedimientos para controlar los errores contenidos en los datos de salida.

- *Protección de información sensible durante transmisión y transporte*

  La gerencia deberá asegurar que durante la transmisión y transporte de información sensible, se proporcione una adecuada protección contra acceso o modificación no autorizada, así como contra envíos a direcciones erróneas.

- *Administración de almacenamiento*

  Deberán desarrollarse procedimientos para el almacenamiento de datos que consideren requerimientos de recuperación, de economía y las políticas de seguridad.

- *Períodos de retención y términos de almacenamiento*

  Deberán definirse los períodos de retención y los términos de almacenamiento para documentos, datos, programas, reportes y mensajes (de entrada y de salida), así como los datos (claves, certificados) utilizados para su encriptamiento y autenticación.

- *Archivo*

  La Unidad de Sistemas deberá implementar una política y procedimientos para asegurar que el archivo cumple con requerimientos legales y de la entidad, y que se encuentra debidamente protegido y registrado adecuadamente.

- *Seguridad física*

  Deberán establecerse apropiadas medidas de seguridad física y control de acceso para las instalaciones de TI de acuerdo con la política de seguridad general, incluyendo el uso de dispositivos de información fuera de las instalaciones. El acceso deberá restringirse a las personas que hayan sido autorizadas a contar con dicho acceso.

- *Protección contra agresiones ambientales*

  La Unidad de Sistemas deberá asegurar que se establezcan y mantengan las suficientes medidas para la protección contra agresiones ambientales (por ejemplo, fuego, polvo, humedad, electricidad o calor excesivos). Deberán instalarse equipos y dispositivos especializados para monitorear y controlar el ambiente.

- *Suministro ininterrumpido de energía*

  La Unidad de Sistemas deberá evaluar regularmente la necesidad de energía para las aplicaciones críticas de TI, con el fin de asegurarse contra fallas y fluctuaciones de energía. Cuando sea justificable, deberá instalarse el equipo más apropiado.

Dominio: Monitoreo

- *Recolección de Datos de Monitoreo*

  Para los procesos de TI y de control interno, la Dirección deberá asegurar que se definan indicadores de desempeño relevantes (comparaciones externas) tanto para las actividades internas como las proporcionadas por terceros y que se recolecten datos para la creación de reportes relevantes de desempeño y reportes de excepción relacionados con estos indicadores.

- *Evaluación de Desempeño*

  Los servicios de la Unidad de Sistemas deberán ser medidos (indicadores de desempeño y/o factores críticos del éxito) y comparados con los niveles objetivo. Las evaluaciones a la Unidad de Sistemas deberán ser desarrolladas en forma continua.

- *Reportes Gerenciales*

  Deberán proporcionarse reportes gerenciales para ser revisados por la Dirección en cuanto al avance de la organización hacia las metas identificadas. Con base en la revisión, la Unidad de Sistemas deberá iniciar y controlar las acciones pertinentes.

- *Evaluación independiente de la efectividad de los servicios de TI*

  La Unidad de Sistemas deberá obtener una evaluación independiente sobre la efectividad de los servicios de TI en forma cíclica rutinaria.

4. INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

4.1. ¿Cómo influye la información y comunicación en el control interno?

4.1.1. Rol del sistema de información en el proceso de control interno

El rol principal del sistema de información en el proceso de control interno es que permite la interrelación o enlace con el resto de los componentes del proceso de control interno. Sin información no es posible ningún tipo de control. La información es necesaria para el normal desenvolvimiento de cualquier entidad; razón por la cual, debe ser considerada como un recurso significativo que debe ser adecuadamente administrado.

Un sistema de información es un conjunto de elementos que interactúan regularmente con el objetivo de suministrar, a quienes deciden y a quienes operan dentro de una entidad, la información que se requiere para el ejercicio de sus funciones. Se debe entender por información al resultado de haber organizado o analizado los datos de alguna manera y con un propósito determinado. Esta acepción implica que la información expresa datos interrelacionados producto de su procesamiento.

El sistema de información incluye la captura y el procesamiento de datos, como así también, *el intercambio oportuno de la información* resultante de las operaciones realizadas por la entidad permitiendo la conducción y el control de su gestión.

La información en toda entidad tiene tres funciones principales:

- Detectar oportunamente la necesidad de decidir.
- Proporcionar los datos necesarios para el proceso decisorio.
- Registrar los resultados de las decisiones tomadas.

La información es indispensable para *desarrollar las actividades de control* y poder *evaluar el resultado de las operaciones*. Asimismo, es la herramienta principal para la *toma de decisiones* en el proceso de gestión respecto a la obtención, uso y aplicación de los recursos. Para todo ello, es necesario que la información presente niveles adecuados de calidad en cuanto a su confiabilidad, relevancia y oportunidad.

El sistema de información no puede circunscribirse únicamente a los *estados financieros* o a la información proveniente del sistema contable. Esta información tiene limitaciones respecto de su alcance debido a que refleja situaciones pasadas y es insuficiente para prever el futuro que por cierto es difícil de predecir. Del mismo modo, la *información no financiera* como la

relacionada con el grado de avance de las operaciones programadas, por sí sola no alcanza para una adecuada conducción de la entidad; razón por la cual, para la toma de decisiones tiene preponderancia la *calidad de la información* antes que la naturaleza de la misma.

De lo anterior se deduce que *la gestión y el control interno* necesitan de información relevante y fidedigna que debe ser identificada, capturada, procesada y comunicada al personal en forma y dentro del tiempo indicado, *de forma tal que le permita cumplir con sus responsabilidades*.

La entidad debe implantar un sistema de información que genere los reportes correspondientes para la satisfacción de las necesidades de información operacional, financiera y de cumplimiento haciendo posible su conducción y control.

Todo el personal debe recibir información relativa a sus responsabilidades sobre las operaciones y el control de las mismas, como también, de la forma en que las actividades individuales se relacionan con el trabajo de los otros funcionarios. En este sentido, la información debe permitir al personal dar cumplimiento a las siguientes acciones:

- Conocer las funciones específicas asignadas y los resultados esperados.
- Desarrollar adecuadamente las tareas correspondientes para el ejercicio de sus funciones.
- Responder integral y oportunamente por los resultados obtenidos.

La información cumple distintos propósitos a diferentes niveles y para el proceso de toma de decisiones es importante no sólo la información generada internamente sino también la relacionada con acontecimientos producidos en el exterior de la entidad que puedan influir sobre sus operaciones.

Sin información la entidad presenta un escenario de *incertidumbre* que imposibilita una gestión adecuada y el cumplimiento de objetivos. Esta aseveración implica que la información es un requisito y condicionante de las operaciones. Por su parte, la ejecución genera información que evidencia las acciones y constituye la materia controlable permitiendo la aplicación de las actividades de control correspondientes. No obstante, también pueden existir controles sin ejecución, como en el caso de la separación de funciones que es un control preventivo típico, pero nunca existirán controles sin información. En este caso, la materia controlable es la información de la estructura organizacional. Por lo tanto, no hay control que se pueda diseñar o aplicar sin información.

La información preliminar que deben generar las entidades públicas es el plan estratégico institucional. Dicho plan es una herramienta de gestión que resume las decisiones más significativas para un período estratégico determinado. Esta información debe limitar la incertidumbre y direccionar las acciones de la entidad en el rumbo establecido. El acierto o desacierto de las decisiones estratégicas estará condicionado por la información utilizada para su elaboración.

Por otra parte, la entidad necesitará de información sobre las operaciones realizadas para efectuar el seguimiento de las estrategias establecidas. Asimismo, la entidad deberá conocer los acontecimientos externos e internos nuevos o no previstos oportunamente y que puedan afectar el cumplimiento de sus objetivos. El desarrollo de las decisiones estratégicas se cumplirá a partir de una estructura organizacional adecuada y sobre la base de los programas operativos correspondientes que determinarán los objetivos y las actividades de cada unidad organizacional. Para ello, los funcionarios de dichas unidades deberán contar con la información pertinente que defina sus objetivos, funciones y responsabilidades, como también, las características de las tareas a desarrollar.

4.1.2. Rol de la comunicación en el proceso de control interno

La comunicación es inherente al sistema de información. No hay comunicación sin información. No obstante, la comunicación constituye un proceso con características particulares que pueden ser tratadas en forma separada de la información que transmite.

La información generada debe ser acumulada en archivos adecuados para su transferencia y utilización posterior o transferida inmediatamente a los receptores correspondientes. La comunicación organizacional perfecciona el funcionamiento de los sistemas de información que previamente han capturado y procesado los datos pertinentes. En este sentido, las entidades deben implantar un sistema de comunicación eficaz que permita la circulación interna de la información; como así también, desde la entidad hacia el exterior y viceversa.

Las comunicaciones institucionales internas son necesarias y útiles para promover la participación, la integración y la convivencia en el marco de la cultura organizacional permitiendo el desarrollo de las actividades, el logro de los objetivos institucionales y el reconocimiento de las capacidades individuales. Es fundamental comprender que la eficacia de las entidades se basa en la cooperación articulada de sus funcionarios y, por lo tanto, depende de la adecuación de sus comunicaciones que representan la herramienta básica para la interacción humana. Por ello, la función principal de la comunicación

organizacional es el enlace de los funcionarios con la finalidad de alcanzar un propósito común y lograr que éstos desarrollen el mejor desempeño posible. Esto significa que la comunicación puede concebirse como un proceso mediante el cual se transmiten y reciben datos, ideas, opiniones y actitudes para lograr la necesaria coordinación de esfuerzos a fin de alcanzar los objetivos perseguidos por la entidad. Por el contrario, una deficiente comunicación trae aparejada la generación de situaciones conflictivas producto de rumores y tergiversaciones originando malos entendidos o ciertos prejuicios que enrarecen el clima organizacional perjudicando la dirección y coordinación de las actividades.

La comunicación constituye el *vehículo* de la información. Mediante esta transferencia se exterioriza la información y se vincula al emisor con sus receptores utilizando los *canales* que configuran el sistema de comunicación. Dicho sistema está conformado por una *red* o camino por el cual circula la información.

Toda entidad pública necesita de un sistema de comunicación que le permita *relacionarse con el medio y con los destinatarios de sus servicios* para lo cual fue creada. La apertura de una entidad al entorno se basa en su mayor o menor capacidad para establecer y mantener con el mismo intercambios de información; por ejemplo, de conocer las necesidades, expectativas y el nivel de satisfacción de los usuarios respecto de los bienes producidos o la prestación de servicios que la entidad ofrece o que debe desarrollar en cumplimiento de sus objetivos.

A nivel interno, la importancia de un proceso comunicativo eficaz dentro de la entidad radica en que funciona con un *motivador natural* posibilitando la interacción y el mejoramiento del comportamiento grupal. La comunicación es la esencia y el medio por el cual se establece la delegación de autoridad, la motivación y la coordinación, siendo también necesaria para hacer circular la información controlable. Por lo tanto, la comunicación coadyuva a la aplicación de las actividades de control correspondientes y es indispensable para la implantación del proceso de control interno.

La comunicación es un factor integrador del personal porque posibilita que los integrantes del grupo creen relaciones fuertes basadas en una comunicación positiva que incluye el saber escuchar, la comprensión y el respeto mutuo. Todos los esfuerzos realizados en lograr una comunicación con esas características se ven recompensados con una mayor y mejor calidad de las acciones productivas individuales.

La comunicación organizacional utiliza diversos medios o canales para transmitir los mensajes que *procuran influir* de alguna manera, en el

comportamiento de sus receptores. Esta interacción va más allá del traspaso de información, vale decir que la comunicación tiene implícita y necesariamente un propósito de influencia en los destinatarios. De lo contrario, la comunicación es ineficaz debido a que transmite *información irrelevante* para los receptores involucrados. Dicha relevancia no es una cuestión meramente subjetiva; por el contrario, objetivamente los emisores pueden inferir la pertinencia de la comunicación considerando la relación que debe existir entre las actividades de los funcionarios y la naturaleza y el contenido de la información a ser comunicada.

La *influencia* aludida recientemente parte de la *comprensión común* del mensaje por los participantes de la comunicación, pero obviamente dicha comprensión no implica necesariamente *acuerdo* aunque constituye la base del mismo.

Las entidades públicas deben comprender la significatividad del rol de la comunicación debido a que sin ella es imposible la coordinación, ejecución y control de las operaciones. No obstante, puede existir una falta de comunicación por falta de información, esta situación puede ser remediada diseñando procesos adecuados de captación. Por el contrario, cuando la incomunicación es consecuencia de no escuchar y no querer o no saber comprender a los demás, se van deteriorando lentamente las relaciones haciendo que los grupos de trabajo pierdan su capacidad sinérgica siendo posible su desintegración.

Se debe valorar la información y la comunicación como un elemento estratégico esencial para el desarrollo y el progreso de las entidades públicas favoreciendo el proceso de toma de decisiones, la confrontación de ideas, la valoración de las tareas individuales y colectivas, el diálogo franco y el reconocimiento de las necesidades de los usuarios o destinatarios de los servicios que ellas prestan.

4.1.3. Relación del sistema de información con la respondabilidad

El concepto de respondabilidad proviene de la traducción del término inglés *"accountability"* que significa el deber que tienen los funcionarios públicos de responder por la eficacia de su gestión. Dicho en otras palabras y más específicamente en el ámbito organizacional este concepto implica el deber de rendir cuenta de los responsables ante su superior jerárquico respecto a los *recursos administrados y el trabajo ejecutado*.

La respondabilidad tiene incidencia en todos los niveles organizacionales. Al respecto, el artículo 8º, inciso h) del Estatuto del Funcionario Público, aprobado por Ley 2027 de fecha 27/10/1999 (vigente al momento de emisión de esta guía), establece el siguiente deber para los servidores públicos: "Conservar y

mantener, la documentación y archivos sometidos a su custodia, así como *proporcionar oportuna y fidedigna información*, sobre los asuntos inherentes a su función".

Asimismo, la Ley 1178 en el inciso c) de su artículo 1º, generaliza el alcance de la responsabilidad en el ámbito del sector público y resalta la importancia de este concepto al considerar como una de sus principales finalidades, la siguiente: "Lograr que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos *rindiendo cuenta* no sólo de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados, sino también de la forma y resultado de su aplicación". El artículo mencionado precedentemente se circunscribe a la rendición de cuentas con un carácter principalmente financiero sin olvidar la responsabilidad emergente por los resultados obtenidos; no obstante, el artículo 28º de la misma Ley reafirma la responsabilidad funcional de cada servidor público al establecer lo siguiente: "Todo servidor público *responderá de los resultados emergentes del desempeño* de las funciones, deberes y atribuciones asignados a su cargo."

En general, para el cumplimiento de la respondabilidad los servidores públicos deberán responder ante sus respectivos superiores jerárquicos. Ahora bien, existen otros niveles jerárquicos que también deberán dar cumplimiento a esta obligación considerando lo dispuesto por el artículo 3º del D.S. 23318-A:

"Los servidores públicos responderán en el ejercicio de sus funciones:

a) todos ante sus *superiores jerárquicos* hasta el máximo ejecutivo, por conducto regular;

b) los máximos ejecutivos ante los *titulares de las entidades que ejercen tuición*, hasta la cabeza de sector, en secuencia jerárquica;

c) los titulares de éstas, según ley, ante el *Poder Legislativo*, los *concejos municipales* o la *máxima representación universitaria*;

d) todos ellos ante la *sociedad*."

De lo anterior se deduce que se debe entender a la respondabilidad como *la obligación que tiene el funcionario público de responder por una responsabilidad que le fuera conferida*. Bajo este concepto los servidores públicos deben cumplir con las siguientes obligaciones:

- Responder al derecho de pregunta que tiene quien confiere la responsabilidad.

- Explicar y fundamentar las decisiones tomadas por el funcionario que ha asumido la responsabilidad conferida.
- Responder personalmente por lo actuado, incluso con su patrimonio personal, cuando exista daño económico al Estado en virtud de los hechos, actos u omisiones que se relacionan con las funciones asignadas.

La respondabilidad es una obligación que debe cumplirse sin que represente exclusivamente una respuesta ante un requerimiento específico. Por el contrario, debe formar parte de una práctica periódica en todas las entidades del sector público.

A continuación se mencionan los condicionantes para la aplicación práctica del concepto de respondabilidad en las entidades públicas:

- Determinación de objetivos claros, cuantificables, alcanzables y consensuados bajo un proceso participativo y consistente con las normas vigentes.

- Establecimiento de indicadores de desempeño para evaluar resultados alcanzados.

- Implantación de sistemas de información confiables y accesibles para apoyar la toma de decisiones y la medición de resultados.

- Generación de información oportuna y comprensible sobre los resultados y la eficacia del proceso de control interno.

Es de destacar que la respondabilidad ha generado un nuevo enfoque de la responsabilización basado en un mayor énfasis sobre los resultados de la gestión consistentemente con la administración por objetivos propiciada por las leyes y las normas básicas vigentes. Por otra parte, los resultados de la gestión deben procurar el logro de los objetivos institucionales que a su vez, constituye el propósito principal al que coadyuva el funcionamiento eficaz del control interno.

Para cumplir con la obligación de respondabilidad, las entidades públicas deberán implantar un sistema de información sobre la gestión (cumplimiento de objetivos institucionales) que permita generar, sistematizar y divulgar su contenido ante quien corresponda. Este sistema debe principalmente considerar condiciones adecuadas de *transparencia* para aumentar el nivel de confianza mutua entre el responsable y quien ha conferido la responsabilidad. Cuando no se genera o se restringe la información se crea desconfianza sobre la gestión.

Respecto de las condiciones de transparencia de la gestión, el artículo 5º del D.S. 23318-A ha establecido lo siguiente:

"El desempeño transparente de funciones por los servidores públicos, base de la credibilidad de sus actos, involucra:

a) Generar y transmitir expeditamente i*nformación útil, oportuna, pertinente, comprensible, confiable y verificable*, a sus superiores jerárquicos, a las entidades que proveen los recursos con que trabajan y a cualquier otra persona que esté facultada para supervisar sus actividades;

b) Preservar y permitir en todo momento el acceso a esta información a sus superiores jerárquicos y a las personas encargadas tanto de realizar el control interno o externo posterior, como de verificar la *eficacia y confiabilidad del sistema de información*;

c) Difundir *información antes, durante y después de la ejecución* de sus actos a fin de procurar una comprensión básica por parte de la sociedad respecto a lo esencial de la asignación y uso de recursos, los principales resultados obtenidos y los factores de significación que influyeron en tales resultados;

d) Proporcionar *información* ya procesada a toda persona individual o colectiva que la solicite y demuestre un legítimo interés.

Toda limitación o reserva a la transparencia debe ser específica para cada clase de información y no general para la entidad o alguna de sus dependencias y estar expresamente establecida por ley, señalándose claramente ante qué instancia independiente y cómo debe responderse por actos reservados."

El artículo recién mencionado sirve para vincular la respondabilidad con la transparencia de la gestión y el sistema de información implantado. En última instancia significa que la gestión debe ser captada oportuna y confiablemente por el sistema de información para que se pueda cumplir con la obligación de respondabilidad.

Consecuentemente con la respondabilidad y la administración por objetivos, las entidades públicas como los Ministerios, las Prefecturas, los Fondos de Inversión y Desarrollo, y las entidades bajo su dependencia y tuición, de acuerdo con el Decreto Supremo Nº 26255 de fecha 20/07/2001 deben implantar a través de las Unidades de Gestión y Reforma (UGR) el Sistema de Gestión Pública por Resultados (SISER) y elaborar el Compromiso de Resultados que es de carácter institucional y de cumplimiento obligatorio. Este mismo Decreto establece que para dar transparencia a los Compromisos de Resultados suscritos por las MAE ante el Sr. Presidente de la República y

generar información concreta para la sociedad civil, el Ministerio de la Presidencia, será el responsable de difundir en forma pública al inicio de la gestión, los Compromisos asumidos y, al final de la misma, el cumplimiento de los mismos.

Adicionalmente, los servidores públicos individualmente deberán conocer los resultados que deben alcanzar en términos de cantidad y calidad, tal como lo establece la Norma Básica del Sistema de Administración de Personal aprobada por el Decreto Supremo Nº 26115 de fecha 21/03/2001. Estos resultados forman parte de la Programación Operativa Anual Individual y constituyen la base de la evaluación del desempeño. Para ello, las entidades públicas deberán implantar un sistema de información que permita registrar los resultados esperados y el avance de su ejecución.

En cuanto a la utilización de recursos que les fueron confiados a los servidores públicos correspondientes, el sistema de información financiera debe registrar principalmente las autorizaciones, los montos, las fechas de disposición y los destinatarios de los fondos, como así también, el detalle de su utilización y la aprobación por la autoridad competente. En consecuencia, es particularmente importante el registro adecuado de los fondos en avance y sus rendiciones, que deben ser íntegras, confiables y oportunas.

4.2. ¿Cómo se deben instrumentar los sistemas de información y comunicación a efectos del control interno?

4.2.1. Aspectos cualitativos que debe considerar el diseño de los sistemas de información

La *información* es el conjunto de datos operativos, financieros y de control procesados bajo un objetivo específico, que ha generado la entidad para su utilización y distribución interna o externa, o que ha capturado de su entorno.

Básicamente la información utilizada y generada por la entidad debe ser útil, oportuna y confiable. Estos aspectos cualitativos son necesarios para que la información de la entidad permita la planificación, ejecución y el control de sus actividades.

A continuación se mencionan las características de los aspectos cualitativos de la información:

a) *Información útil*

La información es útil cuando su contenido resulta necesario y relevante a efectos de que los funcionarios puedan dar cumplimiento a sus

responsabilidades. La información se dice que es la necesaria cuando se cuenta con toda la información suficiente para la toma de decisiones y la aplicación de los controles diseñados. Esta suficiencia no implica exceso de información que impida su uso adecuado en forma productiva. Se debe comprender que los funcionarios no necesitan mayor información, sino información pertinente. Por su parte, la relevancia depende del nivel de pertinencia de la información suministrada.

b) *Información oportuna*

La información se debe transmitir o comunicar en tiempo oportuno y adecuado. Para tener un control efectivo, se deben aplicar medidas correctivas antes de que la desviación del plan o la norma sea demasiado grande. Por tanto, la información ofrecida por un sistema de información debe estar al alcance de la persona indicada, en el momento oportuno, para que se emprendan las medidas adecuadas.

c) *Información confiable*

La información es confiable cuando está libre de errores e irregularidades importantes o significativas que impidan un proceso adecuado de toma de decisiones. Para ello la información reunirá las siguientes características:

- Exactitud

  La información debe presentar fidedignamente los hechos que la integran. Cuanto más exacta la información, mayor será su calidad y mayor será la confianza que los funcionarios pueden depositar en ella. No obstante, el costo de obtener información aumenta conforme la calidad deseada se eleva.

- Certidumbre

  La información debe revelar los hechos tal como son o han sucedido. Si los hechos dan origen a incertidumbres, éstas deben ser mencionadas expresamente evitando errores de interpretación.

- Accesibilidad

  Los miembros de la entidad que necesiten utilizar información, deben poder acceder a la misma con facilidad y rapidez.

- Objetividad

  La información debe ser neutral. El contenido de la información no será objetivo si influencia la toma de decisiones hacia un resultado predeterminado.

- Integridad

  La información debe ser completa, es decir, deben estar presentes todos los detalles requeridos o previamente establecidos.

- Actualización

  La información debe incluir los datos vigentes de acuerdo con el propósito de la misma.

4.2.2. Estructura del sistema de información

La estructura de un sistema de información comprende al conjunto de procesos que se ejecutan en cada entidad relacionados con la *recolección o captación, elaboración o procesamiento y distribución o comunicación* de la información necesaria para la ejecución de las operaciones básicas y la *toma de decisiones*. En otras palabras, permite planificar, ejecutar y controlar las actividades y el cumplimiento de los objetivos y estrategias institucionales.

En general, la información está sujeta a una serie de operaciones que integran los procesos mencionados precedentemente. Entre dichas operaciones se encuentran las siguientes: generación, obtención, registro, depuración, transmisión, recopilación, concentración, ordenamiento, validación, agregación, filtrado, codificación, transformación, estructuración, almacenamiento, integración, cálculo, acceso, recuperación, visualización, difusión, etc.

El sistema de información principal de las entidades públicas ya ha sido estructurado o concebido bajo la denominación de Sistema Integrado de Gestión y Modernización Administrativa (SIGMA) que ha sido aprobado por el Decreto Supremo Nº 25875 de fecha 18/08/2000. El SIGMA está compuesto por los Sistemas de Presupuesto, Contabilidad, Tesorería y Crédito Público, Compras y Contrataciones, Manejo y Disposición de bienes y Administración de Personal. Su implantación es obligatoria en todas las entidades del sector público previstas en los Artículos 3º y 4º de la Ley Nº 1178. Al respecto, el Decreto Supremo Nº 26455 de fecha 19/12/2001 responsabiliza a la máxima autoridad ejecutiva y a los servidores públicos autorizados por los efectos y consecuencias que pueda generar la incorrecta operación y/o utilización del

sistema informático, de la información procesada y enviada y del uso de los mecanismos de seguridad.

De acuerdo con su implantación obligatoria, las entidades deberán aplicar este sistema con *"las adaptaciones que se necesiten"* de acuerdo con las características y particularidades de las operaciones, estructura y complejidades de cada una de ellas.

El SIGMA es un instrumento que posibilitará, entre otros objetivos, la obtención de información real, útil, confiable y oportuna generando simultáneamente estados presupuestarios, financieros, patrimoniales y económicos, que se requieren para la toma de decisiones.

Para que la información permita desarrollar el proceso de toma de decisiones, las entidades deberán complementar la información generada por el SIGMA *con otros sistemas que deberán estar implantados por las entidades*, como es el caso de los sistemas de Programación de Operaciones, de Planificación, de Inversión Pública y de Seguimiento de Resultados (SISER), además de los sistemas operativos correspondientes. El conjunto de estos sistemas paralelos ofrecerá información sobre los parámetros necesarios para realizar un *control de gestión íntegro de cada entidad pública*. Dicho control sólo será posible si el SIGMA genera oportunamente información útil y actualizada sobre todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y financieras desarrolladas por la entidad.

4.2.3. Relaciones del entorno de la entidad con el sistema de información

El sistema de información no sólo captará y procesará información relacionada con las transacciones patrimoniales, presupuestarias y financieras, sino que también debe ser capaz de reconocer oportunamente las siguientes situaciones:

a) Cambios en el marco normativo que afecte o pueda afectar la naturaleza, alcance, volumen y periodicidad de las actividades de la entidad y sus recursos.

b) Condiciones ambientales, políticas, económicas y sociales que influyan o puedan influir en el cumplimiento de los objetivos institucionales.

c) Necesidades insatisfechas y reclamos de los usuarios, beneficiarios, clientes o de la sociedad en general respecto de los servicios que presta la entidad.

Las situaciones a) y b) están relacionadas con los *sistemas de alerta tempranos* que forman parte del sistema de información y que ha sido tratado en el punto 2.2.2., capítulo 2, parte III de la presente guía.

Por su parte, la situación mencionada en c) se relaciona con lo establecido en la Norma Básica del Sistema de Organización Administrativa respecto del *"Servicio al Usuario"*. Al respecto, la entidad deberá definir canales y medios de comunicación que le permitan la resolución de asuntos individuales de los usuarios y de interés público para la recepción, registro, canalización y seguimiento de sugerencias, reclamos, denuncias o cualquier otro asunto similar. Para ello, la entidad dispondrá de un espacio físico para recibir dichas sugerencias, reclamos y quejas que permitan al público registrar sus observaciones y conocer al o los responsables de resolver el problema.

La entidad determinará un sólo canal o punto de contacto del usuario con la entidad para eliminar la posibilidad de que se otorguen dos respuestas diferentes a un mismo requerimiento.

Por último, para perfeccionar el servicio al usuario la entidad deberá implantar un sistema de información que permita orientar y facilitar las gestiones de los usuarios. En este sentido, se utilizarán letreros que contengan en forma literal o gráfica el flujo de los trámites que se necesitan para la obtención del servicio correspondiente.

4.2.4. Aspectos cualitativos de la comunicación organizacional

Las características de *calidad de la comunicación* se pueden resumir en la *eficacia* de la misma. Una comunicación es eficaz cuando el receptor recibe el mensaje, lo entiende, lo acepta, lo utiliza y retroalimenta. En el *proceso de la comunicación* hay frecuentemente una degradación de la información, que va haciendo disminuir su flujo. Dicha degradación está configurada por la diferencia entre lo que se quiere decir con lo que se sabe decir y lo que en definitiva se dice. Por otra parte, también afecta la diferencia entre lo que se oye con lo que se escucha y lo que se comprende. Por último, el mensaje que se recibe puede diferir con lo que el receptor acepta y pone en práctica.

Nunca se puede estar del todo seguro de que un mensaje ha sido eficazmente codificado, transmitido, descodificado y comprendido hasta confirmarlo por medio de la retroalimentación. De allí que la *retroalimentación es esencial para verificar la efectividad* de la comunicación.

Tres factores influyen en la efectividad o inefectividad de la comunicación son: codificación, descodificación (decodificación) y ruido.

a) *Codificación*

Se presenta cuando el emisor traduce la información que transmitirá a una serie de símbolos. La codificación es necesaria porque la información sólo se puede transmitir, de una persona a otra, por medio de representaciones o símbolos.

Como el propósito de la codificación es la comunicación, el emisor trata de establecer la *"reciprocidad"* de significado con el receptor eligiendo los símbolos que adquieren la forma de palabras y gestos, que en opinión del emisor, tendrán el mismo significado para el receptor. La falta de reciprocidad es una de las causas que, con más frecuencia, llevan a equívocos o a una comunicación fallida.

b) *Descodificación*

Es el proceso mediante el cual el receptor interpreta el mensaje y lo traduce a información con sentido. Es un proceso de dos pasos en el cual el receptor primero tiene que captar el mensaje y luego interpretarlo.

La descodificación está sujeta a la experiencia pasada del receptor, a la evaluación personal de los símbolos y gestos utilizados, a las expectativas (la gente suele oír lo que quiere oír) y a la reciprocidad de significado con el emisor.

c) *Ruido*

El ruido es el principal problema que atenta contra la eficacia de la comunicación. Se denomina de esa manera al factor que entorpece la comunicación impidiendo que ésta alcance los niveles de calidad necesarios. Dicho factor puede afectar al emisor, a la transmisión o al receptor mediante alteración, confusión o interferencia de la comunicación. Por ejemplo:

Respecto del emisor:

- La codificación puede resultar fallida a causa del uso de símbolos ambiguos o desactualizada por falta de vigencia de su simbología.
- La resistencia de los directivos a proporcionar toda la información a sus subordinados y establecer una comunicación con ellos, limita y entorpece la comunicación.

Respecto de la transmisión:

- Un ambiente ruidoso, molesto en interrupciones impide una adecuada concentración de los participantes en el proceso.
- La transmisión puede verse interrumpida por la presencia de estática en el canal, como ocurre a causa de una conexión telefónica deficiente.

Respecto del receptor:

- La falta de atención o desconcentración puede provocar una recepción inexacta.
- La descodificación puede resultar fallida a causa de la atribución de significados erróneos a palabras y otros símbolos.
- La comprensión puede verse obstruida por prejuicios sobre el emisor que impiden una adecuado recepción del mensaje.
- El cambio deseado puede no ocurrir a causa del temor a sus posibles consecuencias.
- Puesto que el lenguaje es un factor especialmente importante de la comunicación, no sólo la expresión verbal sino también la postura y los gestos pueden producir "ruido" y entorpecer la comunicación.

A continuación se describen las *barreras de la comunicación* que pueden estar presentes perjudicando su eficacia:

- La *filtración o manipulación* de la información del emisor para que sea vista más favorablemente por el receptor. Los intereses personales y las percepciones de lo que es importante de aquellos que resumen están presentes en los resultados de la información, lo que hace imposible que los receptores consigan información objetiva.

  Mientras más vertical es la estructura de la entidad más posibilidades de filtración habrá. Asimismo, un mensaje que debe ser transferido en una serie de transmisiones de una persona a la siguiente se vuelve cada vez más impreciso.

- La *percepción selectiva* en el que los receptores ven y escuchan en forma selectiva basados en sus necesidades, motivaciones, experiencia y antecedentes lo que no permite que se perciba la realidad. En otras palabras, interpretan lo que quieren interpretar con un sentido plenamente subjetivo.

- La *defensa* que se genera cuando el receptor se siente amenazado o con desconfianza y temor, tiende a reaccionar en formas que reducen su

habilidad para lograr entendimiento mutuo, respondiendo en formas que retardan la comunicación eficaz.

La desconfianza puede ser producto de incongruencias en la conducta del superior jerárquico, o de anteriores experiencias en las que el subordinado fue reprendido por haberle transmitido honestamente a su jefe información desfavorable pero verídica.

El hecho de que un receptor confíe o desconfíe de un mensaje está en función, en gran medida, de la credibilidad que el emisor tenga en la mente del receptor. Las personas pierden credibilidad si transmiten información inexacta o si no cumplen sus propias iniciativas o las instrucciones recibidas.

Las reacciones emocionales (ira, amor, defensa, odio, celos, miedo, vergüenza) influyen en la forma en la que se entienden los mensajes recibidos y en la forma en que influimos con nuestros mensajes. Si el ambiente constituye una amenaza de perder poder o prestigio, es posible que se pierda la capacidad de calibrar los significados de los mensajes que se reciban y se responda en forma defensiva o agresiva.

- La edad, la educación y los antecedentes culturales son variables que influyen en el *lenguaje* que una persona usa.

  Las palabras significan diferentes cosas para diferentes personas lo que crea dificultades en la comunicación. Los mensajes pueden estar deficientemente expresados y las ideas pueden ser claras en el emisor pero su mensaje puede presentar palabras mal elegidas, omisiones, incoherencia, mala organización, oraciones torpemente estructuradas, obviedades, jerga innecesaria y falta de claridad respecto de sus implicaciones.

- La *ausencia o imposibilidad o mala calidad de la retroalimientación* o aquellos que tienen dificultades de comprensión en el lenguaje o el contenido.

- Las *inconsistencias entre comunicación verbal y no verbal*. Si bien el lenguaje escrito y oral son el medio básico de la comunicación, también éstos están influidos por factores no verbales como los movimientos corporales, la ropa, la distancia que existe entre una persona y su interlocutor, la postura, los gestos, las expresiones faciales, los movimientos de los ojos y el contacto corporal.

- La *retención de la información* por parte del emisor y/o receptor, con la intención de mantener un poder respecto del otro, creando una zona de

incertidumbre (conflicto entre emisor-receptor) que puede hacer fracasar el sistema.

Seguidamente se mencionan las *recomendaciones* que deben ser consideradas por las entidades públicas para superar las barreras que impiden una comunicación eficaz:

a) La máxima autoridad ejecutiva y los responsables de las unidades organizacionales deben adoptar una filosofía de dirección en la cual se valore la comunicación con sus dependientes como un factor esencial para el logro de los objetivos. Dichas autoridades deben lograr la identidad y la mayor participación de sus colaboradores en el perfeccionamiento de la comunicación organizacional procurando un comportamiento comprometido con los objetivos institucionales. Para ello, es conveniente:

- Implantar una política de puertas abiertas a las inquietudes de los dependientes y la mejora continua de comunicación organizacional.
- Evitar que sus mensajes sean contrapuestos con su accionar.
- Procurar el ejercicio de comunicaciones en dos direcciones (descendente y ascendente).
- Enfatizar la utilización de la comunicación cara a cara, cuando sea posible.
- Comunicar los cambios organizacionales directamente a todos los funcionarios afectados.
- Generar un clima de confianza mutua que permita la comunicación oportuna de buenas y malas noticias propiciando una comunicación abierta y honesta. Las autoridades de la entidad conseguirán una retroalimentación adecuada si crean una atmósfera de confianza y seguridad en la que se prescinda del énfasis en la categoría de la estructura jerárquica.
- Diseñar un programa de comunicación para transmitir la información que cada unidad organizacional o funcionario dependiente necesita.

b) Evitar las diferencias de percepción:

- Comunicar bien los mensajes, las palabras que se usen deben tener el mismo significado para el emisor y el receptor.

  - Los emisores de mensajes deben concebir claramente lo que desean comunicar. Se debe tener en claro cuál es el propósito del mensaje.
  - Hay que evitar la utilización de jergas que perjudiquen el entendimiento del mensaje, salvo que se aclaren los conceptos en el mismo mensaje.

- El contenido del mensaje debe ser acorde con el nivel de conocimientos de sus destinatarios.
- Se debe tener sensibilidad para encontrar diversas alternativas al emitir un mensaje. En ocasiones, incluso un pequeño cambio en su formulación puede tener consecuencias muy positivas.

- Solicitar al receptor que confirme los puntos básicos del mensaje recibido. Cuando algo no está claro, es fundamental que exista la posibilidad de hacer preguntas.

c) Eliminar la inconsistencia entre la comunicación verbal y no verbal:

- Tener conciencia de que dicha inconsistencia puede ser percibida por el receptor y que se debe evitar enviar mensajes en falso. Los gestos, la ropa, la postura, la expresión del rostro y otras potentes formas de comunicación no verbal deben estar "bien sincronizadas" con el mensaje verbal.

  En la comunicación el tono de voz, las palabras elegidas y la congruencia entre lo que se dice y el modo en que se dice influyen en las reacciones del receptor del mensaje.

d) Con demasiada frecuencia se transmite información sin comunicación, dado que la comunicación sólo es completa cuando el mensaje es comprendido por el receptor. Es imposible saber si la comunicación ha sido comprendida si el emisor no recibe retroalimentación. Esto se logra haciendo preguntas, solicitando la contestación a una carta y alentando a los receptores a exponer sus reacciones al mensaje.

   El sólo hecho de que las entidades emitan políticas y procedimientos no garantiza su aplicación. A veces los documentos no se comprenden, e incluso ni siquiera se leen. En consecuencia, es esencial contar con la retroalimentación necesaria para determinar si el mensaje fue percibido tal como se lo propuso el emisor.

e) La comunicación eficaz es responsabilidad no sólo del emisor, sino también del receptor de la información. Este último debe saber escuchar para poder comprender:

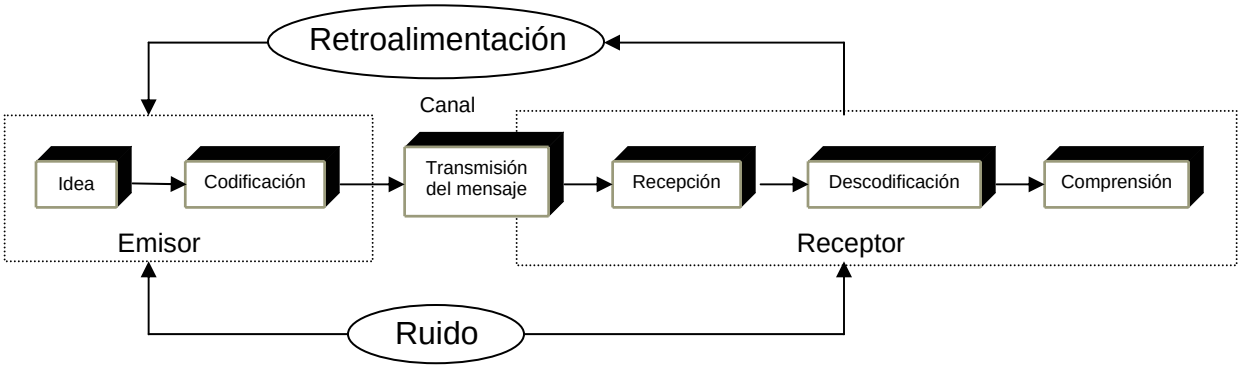
- El tiempo, la empatía y la concentración en los mensajes del emisor son prerrequisitos de la comprensión.
- Existen diversos principios para el perfeccionamiento de la capacidad de escuchar:

- Escuchar hasta que el otro termine. La finalización del mensaje se debe percibir tanto por señales verbales como no verbales.
- Hacer que el que está hablando se sienta cómodo.
- Demostrar al que está hablando que se desea escucharlo.
- Evitar distracciones como interrupciones y llamadas telefónicas.
- Empatizar con el que está hablando, es decir, oír con la intención de entender.
- Ser paciente y mantener la calma.
- Evitar discusiones y críticas.
- Hacer preguntas.

4.2.5. Definición de los canales para el proceso de comunicación organizacional

Las entidades públicas después de haber determinado las unidades y las áreas organizacionales, deberán definir los canales de comunicación por los cuales circulará la información necesaria para el desarrollo de las operaciones.

En el siguiente gráfico se resume el proceso de comunicación organizacional:



A continuación se describen los componentes del proceso de comunicación:

a) *Fuente o Emisor:*

Es el que origina el mensaje, exterioriza los símbolos y las normas, que previamente fueron codificados mediante la palabra, la escritura o símbolos, dándoles a cada uno de ellos un valor representativo determinado.

El emisor puede tratarse de cualquier individuo interno o externo de una organización, es la fuente de comunicación, quien desea transmitir un pensamiento o idea a otro u otros. En el caso de una entidad puede tratarse del gerente, secretaria, servidor público, usuario, beneficiario o cliente,

quien sea que tenga necesidad de transmitir una información relacionada con los servicios, sucesos, etc. que ocurra en la entidad.

b) *Mensaje:*

Es una idea o experiencia que un emisor quiere comunicar. Los mensajes representan la esencia de la comunicación y pueden emitirse en forma verbal o no verbal. Lo importante del mensaje es que pueda ser interpretado por el receptor independientemente de su forma de emisión. Para ello, el mensaje debe ser codificado utilizando símbolos (lenguaje, palabras, esquemas, dibujos o gestos) que sean entendibles por su destinatario.

Es importante considerar que no se puede comunicar lo que no se sabe. Por otra parte, aunque el emisor tenga una idea para transmitir, es posible que el receptor no la entienda por deficiencia en la codificación o en la descodificación del mensaje.

c) *Canal:*

Es el medio a través del cual viaja el mensaje. Las entidades deben seleccionar y determinar el medio más adecuado para transmitir la información. Estos medios dependerán del tipo de información que integran los mensajes, de quienes deban recibirlos y de las condiciones que se requieran para el mejor entendimiento de los mismos.

Tradicionalmente, los mensajes relacionados con el trabajo siguen la red de autoridad de una organización; para esto lo más adecuado es el establecimiento de canales formales de comunicación. Otras formas de mensajes como los sociales o personales, siguen los canales informales de la organización.

d) *Receptor:*

El receptor es el objeto a quien se dirige el mensaje pretendiendo su comprensión. Para que esto ocurra, el mensaje debe ser descodificado. La descodificación es el proceso mediante el cual el receptor interpreta los símbolos (mensaje codificado) enviados por la fuente o emisor.

e) *Efectos:*

Se considera como tales a las modificaciones de conducta en el receptor que ocurren como consecuencia de la transmisión de un mensaje.

La comprensión debe estar presente tanto en la mente del emisor como del receptor. Normalmente las personas de mentalidad cerrada no comprenderán por completo los mensajes que reciban, sobre todo si la información es contraria a su sistema de valores.

El elemento que indica en el proceso si hubo éxito o no, es la retroalimentación. En una entidad se medirá si un mensaje llegó adecuadamente al receptor si se recupera respuesta del mismo.

La *retroalimentación* es la respuesta del receptor al mensaje del emisor. En el proceso de retroalimentación, el receptor se convierte en emisor o fuente de un mensaje dirigido al emisor o fuente original, que se convierte a su vez en receptor. Puede ser instantánea, a través del diálogo, o diferida, en función al tiempo de respuesta. Cabe destacar que la retroalimentación perfecciona la comunicación; aunque ésta puede existir sin que aquélla esté presente.

Canales de comunicación

La circulación de información en la entidad se realiza a través de los *canales de comunicación*. Estos canales organizados conforman las *redes de comunicación* por las que fluye la información hasta llegar a sus destinatarios.

Las entidades públicas utilizan mayormente la comunicación *descendente*, pero si la comunicación sólo fluye hacia abajo, no existirá una comunicación eficaz. Por lo tanto, será necesaria la comunicación *ascendente*. Pero la comunicación también fluye *horizontalmente*, entre personas de igual o similares niveles organizacionales, y *diagonalmente*, lo que involucra a personas de diferentes niveles sin relaciones directas de dependencia entre sí.

La comunicación circula por los canales formales e informales de la estructura organizacional. Ambos canales son complementarios y están relacionados entre sí para el mejoramiento continuo de la organización en el ámbito de sus comunicaciones.

a) *Comunicación formal*

Los canales formales de comunicación son los caminos oficiales determinados por la dirección de la entidad. Estos canales formales siguen, por lo general, la cadena de mando de la estructura organizacional.

La comunicación puede ser vertical (descendente o ascendente) u horizontal y, además, escrita, oral o no verbal.

- La *comunicación descendente* empieza con los mandos altos y fluye hacia abajo hasta llegar al personal que no tiene actividades de supervisión. Esta forma de comunicación es utilizada para emitir mensajes desde las autoridades hasta el personal operativo a través de las líneas formales de autoridad. Tiene como objetivo el indicar instrucciones claras y específicas del trabajo que se debe realizar.

  El propósito básico de la comunicación descendente es difundir, informar, dirigir, girar instrucciones y evaluar a los funcionarios, así como proporcionar información sobre las políticas, los objetivos y las metas de la entidad a todos sus funcionarios.

  Los emisores de los mensajes descendentes deben procurar que éstos no sean filtrados, modificados o detenidos en cada uno de los niveles, hasta que deciden qué parte debe pasar a sus dependientes. El efecto de una comunicación descendente incompleta puede hacer que los funcionarios de los niveles inferiores se sientan confundidos, mal informados o impotentes, y como consecuencia, no cumplan con sus tareas debidamente.

- La *comunicación ascendente* se materializa cuando los funcionarios de los niveles inferiores transmiten mensajes a los mandos medios y superiores. La función básica de este tipo de comunicación es informar a los niveles superiores de las actividades desarrolladas en los niveles inferiores. Adicionalmente permite evaluar la eficacia de la comunicación descendente.

  La comunicación ascendente proporciona retroalimentación a los niveles superiores, para que éstos se informen sobre los progresos y los problemas que han surgido durante las operaciones. También debe permitir conocer cómo se sienten los funcionarios en sus puestos, con sus compañeros de trabajo y en la entidad. Por último, es una forma adecuada de captar ideas sobre cómo mejorar cualquier situación interna que afecte el normal desenvolvimiento de la organización.

  Para que la comunicación ascendente sea eficaz es necesario que existan condiciones en las que los subordinados se sientan libres de comunicarse. No obstante, es común que la información se pierda o distorsione al ascender por la cadena de mando. Estos filtros hacen que a veces, no se transmita al nivel superior toda la información, especialmente cuando las noticias son desfavorables.

  Lamentablemente, estas comunicaciones pueden ser condensadas o alteradas por los mandos medios, pretendiendo proteger a los niveles

superiores de datos considerados subjetivamente como no significativos. Adicionalmente, los mandos medios pueden retener información que hablaría mal de ellos para que no llegue a manos de sus superiores. Por tanto, la comunicación vertical muchas veces es, cuando menos en parte, inexacta o incompleta.

- La *comunicación horizontal* comprende las transmisiones de mensajes horizontales y transversales. Ocurre entre un grupo de trabajo y otro, entre miembros de diferentes unidades organizacionales y entre el personal operativo y el administrativo sin relaciones directas de dependencia entre sí.

  El propósito de la comunicación horizontal es posibilitar un canal directo para coordinar a la organización y para resolver los problemas. De esta manera, se agiliza la comunicación evitando tener que recurrir a los canales determinados por medio de la cadena de mando.

  Puede ser tanto oral como escrita. Como reuniones de consejos y comités y círculos de calidad o comunicaciones a través de periódicos o revistas de la entidad y los tableros o paneles de información.

  Las entidades modernas hacen uso de muchos patrones de comunicación horizontal oral y escrita para completar el flujo vertical de la información.

  En la comunicación horizontal la entidad debe tener presente las siguientes situaciones que pueden originar problemas adicionales en lugar de los beneficios de agilización comentados precedentemente:

  - Los subordinados se abstendrán de establecer compromisos que excedan su autoridad.
  - Los subordinados mantendrán informados a sus superiores de las actividades interdepartamentales importantes.

b) *Comunicación informal*

Cuando la comunicación dentro de las entidades no sigue los caminos establecidos por la estructura, se dice que es comunicación informal y comprende toda la información no oficial que fluye entre los grupos que conforman la entidad. La comunicación informal incluye la comunicación horizontal y el rumor. Cabe aclarar que no siempre la comunicación horizontal sigue los canales formales de la estructura organizativa.

Es importante considerar que los canales de comunicación habituales que determina la estructura jerárquica de una entidad, deben ser la fórmula habitual de comunicación. Sin embargo, es preciso mantener siempre otros posibles canales de comunicación independientes, que actúen de mecanismo de seguridad en el caso de que los canales habituales no funcionen o pudieran no funcionar.

Un tipo de comunicación informal es la *cadena de rumores*. Esta cadena está compuesta por varias redes de comunicación informal que se sobreponen y entrecruzan en diversos puntos; es decir, es probable que algunas personas bien informadas pertenezcan a más de una de las redes informales. Las cadenas de rumores circunvalan el rango y la autoridad, y pueden unir a los miembros de la organización en distintas direcciones combinadas: horizontal, vertical y diagonal.

La cadena de rumores es difícil de controlar y muchas veces funciona con mucha más velocidad que los canales formales de comunicación. Es importante entender que el rumor es una parte de la red de información de cualquier grupo u organización. Demuestra al nivel superior los temas que los dependientes consideran importantes y provocadores de ansiedad, de esta forma las autoridades puede minimizar las consecuencias negativas de los rumores al limitar su rango e impacto.

Los niveles superiores la pueden usar para distribuir información por medio de “filtraciones” planificadas como un canal alternativo de un mensaje que se quiere difundir.

Las autoridades de la entidad pueden restringir los rumores transmitiendo información exacta y oportuna, manteniendo las puertas abiertas a la comunicación en todas direcciones y actuando con celeridad para disiparlos.

Redes de comunicación

Las *redes formales* son aquellas que han sido previstas y planificadas por la entidad y forman parte de la organización formal. Sus canales de comunicación coinciden a grandes rasgos con las relaciones de dependencia manifestadas en el organigrama vigente. La entidad diseña estas redes con la finalidad de hacer llegar la información necesaria, en el momento preciso y a la persona adecuada, respetando la jerarquía organizacional.

Los flujos de comunicación formal deben ser regulares, estables y previsibles, evitando así la sobrecarga o insuficiencia de información, que daría lugar a problemas de distorsión y omisión y serían fuentes de rumores incontrolados.

Las *redes informales* surgen en forma paralela o a partir de las redes formales, estableciéndose canales y redes no previstas por la entidad en su estructura organizacional. Los canales informales surgen espontáneamente entre los funcionarios de acuerdo con afinidades relacionadas en similitudes de edad, de formación, de experiencia, de profesión, de pertenencia sindical o política, de compatibilidad personal, etc.

Los canales formales y los informales se pueden superponer y complementar. No obstante, los canales informales pueden ser muy diferentes a los formales.

Para mejorar el funcionamiento de las redes de comunicación:

- Debe haber una relación, lo más estrecha posible, entre la estructura de la tarea, la estructura jerárquica y la red de comunicación. Los grupos y los individuos, que tienen entre sí una interdependencia funcional, basada en un trabajo común, deberían poder comunicarse directamente.

- Conviene evitar los eslabones superfluos en las cadenas de comunicación, pues cada eslabón (individuo o grupo) representa un filtro y un retardador de la información. La rapidez y la calidad de ejecución, así como la motivación de los individuos, son mayores cuanto más cerca están los centros de decisión de las fuentes de información.

- Para ser operativas, las redes de comunicación de una organización deben ser explícitas, claras y precisas.

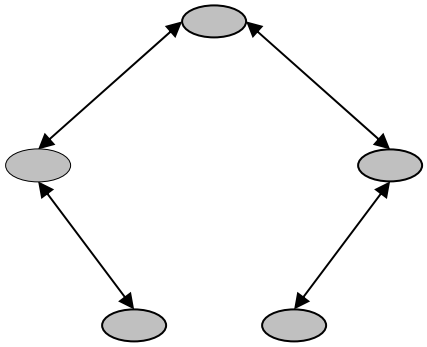
De lo mencionado precedentemente se deduce que la organización real representa el conjunto formado por la organización formal y la informal con sus redes de comunicación propias.

La organización formal está diseñada con el propósito de alcanzar el objetivo oficial de la organización (la producción de bienes y la prestación de servicios) utilizando de modo racional los medios disponibles. En esta perspectiva, controla los comportamientos de los individuos y de los grupos para hacerlos previsibles. Dicha organización formal se presenta a través de los organigramas, los reglamentos específicos, el manual de organización y funciones, el manual de puestos y el reglamento interno.

Por su parte, la organización informal se genera según afinidades y convergencias personales. En este tipo de organización el individuo se alinea al grupo en forma discrecional y no coactiva. Dicho grupo informal puede considerarse como un soporte cultural, cognitivo, afectivo y estratégico para el individuo dentro de la entidad. Las redes de comunicación informal varían en cuanto a su forma según sea su alcance dentro de una unidad organizacional o

relacionándose con otras unidades. Su representación depende de las afinidades mencionadas precedentemente.

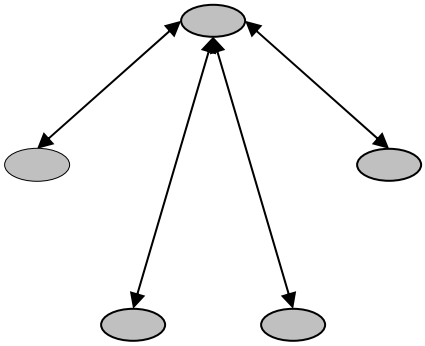
Según la Norma Básica del Sistema de Organización Administrativa, los canales de comunicación formal se establecen de acuerdo con las relaciones de autoridad lineal y funcional. Razón por la cual, el diseño de las redes de comunicación formales siguen la cadena de mando. Estas redes si bien no son muy veloces cuentan con la ventaja de la precisión de su transmisión. El siguiente diagrama ejemplifica una red formal de comunicación siguiendo la estructura de la organización formal de la entidad (cadena):



No obstante, existen otros tipos de redes (informales) cuyo medio de comunicación es generalmente oral, que funcionan de acuerdo al estilo de liderazgo presente en cada grupo y complementan las redes formales diseñadas por la entidad. Estas redes adoptan las siguientes gráficas:

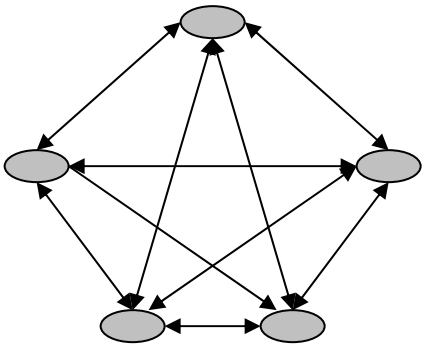
a) *Rueda*

Es la red de comunicación que se apoya en un líder como centro de todas las comunicaciones del grupo. Dicho líder dirige todas las tareas directamente. Las comunicaciones en estas redes se caracterizan por su *rapidez*.



b) *Total*

Es la red de comunicación que permite que todos los miembros del grupo se comuniquen en forma activa el uno con el otro y es la más adecuada si se busca una *mayor satisfacción* en base a la participación de los funcionarios. No obstante, la precisión de este tipo de comunicación es moderada porque la información llega de distintos emisores y pueden existir contradicciones o errores de interpretación. Se debe considerar que la existencia de mayor cantidad de canales trae aparejada una posibilidad mayor de ruido.



4.2.6. Medios de comunicación interna que se pueden implantar

Toda entidad pública deberá incluir en su *Manual de Organización y Funciones* los canales y los medios de comunicación establecidos en el diseño o rediseño organizacional. En este sentido, se definirán los canales de comunicación formal de acuerdo con la cadena de mando establecida en la estructura formal de la entidad con las consideraciones incluidas en el punto 4.2.2. de la presente guía. Al respecto, la Norma Básica del Sistema de Organización Administrativa aclara que los *canales formales* de comunicación vertical y cruzada son de carácter recíproco, es decir, bidireccionales favoreciendo la retroalimentación del proceso comunicacional.

Adicionalmente, se definirán los *medios de comunicación* necesarios para transmitir la información que cada unidad organizacional reciba para el desarrollo de sus funciones o que emita como producto de las mismas. Para dicha definición se deberá considerar lo siguiente:

- El tipo de información que se transmitirá.
- La frecuencia y fluidez de la información.
- El alcance y cobertura del medio de comunicación.

En la práctica, los medios de comunicación serán definidos con mayor precisión una vez que la entidad haya establecido sus procesos administrativos y operativos. No obstante, la forma y el contenido de la comunicación escrita que se deba transmitir dentro de cada unidad organizacional, a otras unidades o externamente, serán incluidos en el Manual de Organización y Funciones. En dicho manual se establecerá también que información deberá ser transmitida oralmente y se harán todas las aclaraciones que se consideren pertinentes respecto al contenido, periodicidad, emisor y destinatarios de los medios de comunicación escritos diseñados. El modelo de los documentos que se utilicen para las comunicaciones formales sea incluido en el Manual de Procesos o el Reglamento Específico correspondiente.

En relación con los medios de comunicación para el intercambio de mensajes entre los integrantes de una unidad organizacional, y entre ésta y su entorno, existen diversas alternativas como las que se detallan a continuación:

Comunicación escrita

Esta comunicación es clara, precisa, completa y correcta; y presenta el beneficio de la constancia que queda del mensaje transmitido. La comunicación escrita permite una mejor comprensión de la información porque los receptores tienen la oportunidad de poder regresar a partes específicas del mensaje en cualquier momento. A continuación se mencionan las ventajas y desventajas de este tipo de comunicación:

Ventajas:

- Proporciona registros, referencias y protecciones legales.
- Un mensaje puede enviarse a un extenso público por correo.
- Promueve la uniformidad de políticas y procedimientos.
- El emisor puede releer el mensaje antes de enviarlo.
- El receptor puede leer con atención captando mejor su significado.

Desventajas:

- Requiere más tiempo de preparación que la comunicación oral.
- Genera gran cantidad de papel.
- No brindan retroalimentación inmediata. (No se sabe rápidamente si el mensaje fue recibido y comprendido).
- Puede obstaculizar una comunicación abierta.

La comunicación escrita puede materializarse a través de diversos medios como los que seguidamente se describen:

a) Comunicación interna:

Es el medio más usado dentro de la entidad para personas no presentes, en el cual se comunica alguna cosa de interés personal o grupal.

b) Memorando:

Se utiliza para transmitir mensajes a un funcionario determinado con referencia a instrucciones internas que se deben realizar dentro de la entidad o decisiones relacionadas con su desempeño.

c) Carteleras o paneles informativos:

Son calificados como un factor clave en la organización, allí se suele manejar información a través de otros medios sobre actividades de motivación o mensajes de interés general para los empleados y directivos. Para que este medio cumpla con su finalidad es muy importante su ubicación; es decir, la entidad debe colocarlos en sitios estratégicos por donde hay mayor flujo de personal.

d) Revistas:

Es una de las formas de comunicación tradicional con mayor aceptación dentro de las entidades, en la cual se propicia la participación, la investigación y se comunica la realización de eventos sociales de interés general. Las revistas habitualmente reflejan la realidad de una organización.

e) Boletines:

Es un medio de comunicación donde se maneja información especializada para los públicos internos y/o externos de la entidad.

Comunicación oral

Se produce cuando se utiliza la palabra hablada para transmitir un mensaje. Las conversaciones pueden realizarse personalmente, por teléfono o a través de otros medios que permiten a los individuos que hablen entre sí.

La comunicación oral puede ser formal o informal, planeada o accidental facilitando una interacción inmediata de doble dirección entre las partes.

Ventajas:

- Hace posible un rápido intercambio con retroalimentación inmediata.
- En reuniones con un superior puede concederle al subordinado una sensación de importancia.
- Permite la utilización de gestos, expresiones faciales y otros signos emocionales como el tono de la voz.
- Pueden contribuir enormemente a la comprensión de toda clase de asuntos y a la toma de decisiones urgentes.

Desventajas:

- Las reuniones pueden no llegar a un acuerdo o resultado. Pueden resultar costosas en términos de tiempo y dinero.
- La comunicación puede ser de baja calidad producto de la rapidez del medio. (Se puede estar enviando un mensaje rápido con poca información y su interpretación puede ser errónea).
- La retroalimentación puede ser inmediata pero vacía de contenido deteriorando la calidad de la comunicación.

Comunicación no verbal

La comunicación no verbal se refiere a cualquier mensaje deliberado o no deliberado que no es oral ni escrito y está basado en los movimientos del cuerpo, de la cara, de las manos, el lugar que los interlocutores ocupan en el espacio, los elementos que conforman la apariencia personal, la entonación de la voz, el ritmo y las flexiones del discurso.

Una cierta mirada, la disposición de los asientos en una reunión o un cambio repentino en el tono de voz pueden comunicar un importante mensaje. Asimismo, el silencio puede ser utilizado para enviar una retroalimientación que puede ser interpretada como de aprobación o desaprobación del mensaje.

Esta clase de comunicación interpersonal coadyuva al objetivo de la comunicación, ya que por medio de ésta tanto el superior como el dependiente pueden expresar con espontaneidad su estado emocional mediante el movimiento de manos y ojos, la risa, el movimiento de labios, el ceño fruncido, etc.

Ventaja

- La comunicación no verbal puede apoyar la comunicación verbal facilitando la interpretación del mensaje.

Desventaja

- La comunicación no verbal se puede estar realizando instintivamente sin que el emisor o el receptor se lo propongan.

Elección del medio o canal de comunicación

La elección de los medios es un aspecto crítico para la comunicación eficaz. Un medio de comunicación es el conducto o canal a través del cual se transmiten los datos y su significado.

Los emisores deben determinar los medios que utilizarán para hacer llegar sus mensajes. Se debe considerar si el mensaje es rutinario o no rutinario. El primer tipo de mensaje tiende a ser directo y con un mínimo de ambigüedad mientras que los no rutinarios son complicados y pueden ser mal interpretados.

Para los mensajes rutinarios se pueden utilizar medios de comunicación que no poseen mucha riqueza como comunicaciones internas, memorándums, boletines, panfletos, etc. Distinto es el caso de los mensajes no rutinarios que necesitan medios de comunicación ricos como el teléfono, el correo electrónico y la conversación cara a cara.

De acuerdo con lo anterior, la elección del medio de comunicación depende de la *riqueza* del mismo que se determina en razón de la velocidad con la cual brinda retroalimentación, la variedad de canales de comunicación en los cuales funciona, el grado de interacciones personales que permite y la riqueza de lenguaje que ofrece.

La comunicación cara a cara es el medio más rico, ya que su retroalimentación es la más rápida, pueden utilizarse señales tanto de audio como visuales, el mensaje es personal y pueden usarse diversos lenguajes. La palabra hablada, el ritmo, el tono y la expresión facial pueden combinarse para proyectar eficazmente un mensaje.

Aparte de la riqueza, hay que tener en cuenta otros factores al seleccionar un medio de comunicación, como los siguientes:

- La relación entre costo y velocidad de transmisión del medio.
- El propósito de la comunicación.
- El nivel de interacción que se necesita.
- La capacidad del receptor para interpretar el mensaje.

En resumen, la elección del medio dependerá de cada situación específica. Algunas situaciones pueden demandar la comunicación de palabra, otras la

comunicación por escrito, e incluso otras pueden demandar una combinación de ambas.

A continuación se presenta un cuadro con las características habituales de los medios de comunicación utilizables:

Medios de comunicación	Disponibilidad general	Costo bajo	Gran velocidad	Interacción inmediata	Gran impacto y atención
Escritos					
Comunicación interna	x	x			
Memorando			x		x
Periódicos y revistas	x				
Folletos, Boletines y carteleras	x	x			
Orales					
Teléfono	x	x	x	x	x
Intercomunicadores y radiollamadas	x		x		x
Conferencias, Consejos, Comités y Círculos de Calidad	x			x	
Discursos	x			x	
Electrónicos					
Fax			x	x	x
Correo electrónico			x	x	
Mensajes de voz			x		x
Conferencias por computadora			x		x
Conferencias de audio				x	x
Conferencias de video				x	x

5. SUPERVISION

5.1. ¿Cómo influye la supervisión en la eficacia del control interno?

5.1.1. Implicancias de la supervisión en el proceso de control interno

La supervisión en el proceso de control interno es necesaria para asegurar que éste continúa funcionando adecuadamente tal como fue diseñado bajo un nivel de riesgos y con una estructura organizativa determinada.

En la primera parte de esta guía se caracterizó al control interno como un proceso dinámico que se debe adaptar a las actividades de la entidad y a sus posibilidades estructurales. Producto de dicha dinámica es que el control interno debe ser flexible a las condiciones cambiantes internas y externas a las que enfrenta la entidad. En este sentido, la supervisión coadyuva a la flexibilidad pretendida favoreciendo la adaptación del control interno a los cambios y a las situaciones emergentes relacionadas con el desarrollo de los objetivos institucionales.

La supervisión permite conocer en un momento dado, total o parcialmente el funcionamiento del proceso de control implantado y realizar los ajustes que se consideren pertinentes. De acuerdo con este rol, la supervisión configura el *autocontrol* del proceso facilitando el perfeccionamiento del resto de los componentes y procurando el mejoramiento continuo de acuerdo con las circunstancias vigentes.

Se debe evaluar periódicamente el proceso de control interno debido a que los *cambios internos o externos* pueden ocasionar que las actividades de control necesiten refuerzos, hayan perdido eficacia o resulten inaplicables. Razón por la cual, la entidad debe tener en cuenta que el diseño y aplicación de sus procedimientos estarán sujetos a ajustes periódicos por la influencia de diversos factores, como los que se mencionan a continuación:

- Modificaciones de la estructura organizativa
- Restricciones de tiempo y de recursos necesarios
- Nuevas tecnologías disponibles

La evaluación del proceso de control interno se puede desarrollar a través de distintas formas de supervisión o monitoreo:

- Actividades de supervisión continua (on going)
- Evaluaciones puntuales (periódicas)
- Combinación de las dos modalidades anteriores

La *supervisión continua* está íntimamente relacionada con las actividades corrientes y se desarrolla principalmente con la aplicación de las actividades de control directas que se hayan diseñado. De lo anterior se deduce que los supervisores podrán obtener conclusiones sobre el proceso de control interno evaluando el resultado de las actividades de control directas aplicadas.

Al mismo tiempo, la entidad también obtendrá resultados de las *evaluaciones puntuales* realizadas por auditoría interna y/o externa sobre actividades y operaciones particulares o un conjunto de ellas. Las auditorias externas pueden ser contratadas por la entidad y realizadas por firmas privadas de auditoría, o no requeridas específicamente como las llevadas a cabo por las unidades de auditoría interna de las entidades tutoras o la Contraloría General de la República en ejercicio de sus atribuciones.

El alcance y la frecuencia de las evaluaciones puntuales (periódicas) serán determinados principalmente en función de la evaluación de riesgos y de los resultados obtenidos por la supervisión continua. Se debe considerar que cuanto mayor sea el nivel de riesgos, las actividades de control deberán actuar con un mayor nivel de eficacia. De esta manera, se genera una necesidad adicional de supervisión continua para corroborar dicha característica. No obstante, cuanto mayor sea la eficacia de la supervisión continua menor será la necesidad de evaluaciones puntuales. Por ello, una *combinación adecuada de supervisión continua y evaluaciones puntuales* normalmente asegura el mantenimiento de la eficacia del sistema de control interno.

Para un desarrollo eficaz y eficiente de la supervisión del proceso de control interno, la dirección superior deberá diseñar un *plan de acción* que contemple los siguientes aspectos:

- Alcance del conjunto de evaluaciones del proceso de control interno para una gestión determinada.
- Actividades de supervisión continuas vigentes para cada una de los procesos que serán supervisados.
- Naturaleza, alcance y oportunidad de las actividades de los auditores internos y externos.
- Operaciones de mayor riesgo.
- Programa de las evaluaciones.
- Identificación de los evaluadores y la metodología aplicable.
- Requisitos formales para la presentación de las deficiencias y conclusiones.
- Oportunidad y características del seguimiento para que se adopten las correcciones pertinentes.

El plan de acción mencionado precedentemente debe ser actualizado una vez que se conozcan los datos necesarios de las evaluaciones puntuales que realizarán los auditores internos en función a su POA y los externos de acuerdo a su contratación o en la oportunidad de su conocimiento. Dicho plan estará sujeto al seguimiento respectivo por parte de la Dirección a efectos de su cumplimiento.

5.1.2. Relación de la supervisión con el control interno y el control externo

El control interno y el control externo son los dos componentes del sistema de control gubernamental establecido por la Ley 1178. Ambos implican la ejecución de diversas actividades de control y auditorias que forman parte del proceso de control interno que deben implantar todas las entidades del sector público.

El *control interno* comprende las actividades de control interno previo y control interno posterior. La finalidad del control interno previo es que los mismos ejecutores de las operaciones apliquen los controles correspondientes de manera tal, que el producto o servicio que presta la entidad cumpla con los requisitos preestablecidos. El control previo así concebido implica la aplicación de controles de procesamiento. Por su parte, el control interno posterior comprende la aplicación de controles gerenciales que junto a los controles de procesamiento completan el alcance de la *supervisión continua*.

Los controles independientes forman parte del control interno pero a efectos de la supervisión se los considera como integrantes de las evaluaciones puntuales.

El *control externo* comprende las auditorias externas realizadas en el marco del alcance establecido por la Ley 1178. Todos los trabajos de auditoría externa son considerados como *evaluaciones puntuales*.

La Ley 1178 pretende el funcionamiento adecuado del control interno como un medio para el logro de los objetivos institucionales, el acatamiento de las normas legales, la protección de los recursos contra irregularidades, fraudes y errores, la promoción de la eficiencia de las operaciones y el aseguramiento de la obtención de información operativa y financiera, útil, confiable y oportuna. No obstante, se ha previsto también la existencia de un control externo como un complemento que cierra el esquema de control gubernamental. Dicho complemento configura un filtro posterior detector de errores e irregularidades y un mecanismo para el mejoramiento del control interno con la característica principal de la objetividad de sus conclusiones u opiniones.

Del mismo modo, los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental establecen que el proceso de control interno proporciona una garantía razonable del logro de los objetivos de la entidad, y que dicho proceso necesita fundamentalmente de un adecuado ambiente de control que permita la aplicación y el diseño de actividades de control suficientes de acuerdo con la evaluación de riesgos correspondiente. Para que el proceso funcione se debe implantar un sistema de información y comunicación que entrelace a todos los niveles organizativos. Como cierre del proceso hace falta el control del mismo a través de la supervisión o monitoreo. Dicha supervisión permite a la dirección superior de la entidad conocer el funcionamiento real del proceso y tomar oportunamente las medidas correctivas necesarias.

5.2. ¿Cómo se debe desarrollar la supervisión?

5.2.1. Responsables del proceso de supervisión

La dirección superior asume la responsabilidad indelegable del ejercicio de la supervisión general.

El resto de los supervisores son aquellos funcionarios a los cuales se les ha delegado autoridad para el ejercicio de determinadas funciones. Estos funcionarios deben asumir una actitud de compromiso con los objetivos de la entidad y el control interno.

La supervisión también es desarrollada por la unidad de auditoría interna que debe informar oportunamente sobre las deficiencias de control interno detectadas. Cabe recordar que la auditoría interna no es responsable de la implantación del control interno sino de informar el resultado de sus evaluaciones. Por último, los auditores externos desempeñan su rol de supervisión al aportar con independencia real sus conclusiones objetivas sobre el control interno evaluado para la planificación de sus auditorias.

La evaluación se transforma en autoevaluación cuando es realizada por personas responsables de una unidad determinada. Tanto en la evaluación como en la autoevaluación los resultados obtenidos serán presentados a la dirección superior.

Para la auditoría interna, la evaluación del control interno forma parte de sus actividades obligatorias y recurrentes. Asimismo, los auditores internos y externos evalúan el control interno para determinar con precisión el enfoque a desarrollar.

En primer lugar se debe evaluar el diseño *(funcionamiento teórico)* para lo cual se realizarán conversaciones previas con los funcionarios de la entidad y la revisión de la documentación existente.

En esta etapa se debe considerar que pueden existir procedimientos diseñados para funcionar de un modo determinado y, en el momento de la evaluación, hayan cambiado o ya no se presenten las situaciones originales. Asimismo, el relevamiento del diseño debe detectar aquellos controles "nuevos" o de reciente implantación que no están descritos en los procedimientos.

En segundo lugar, se debe establecer el *funcionamiento real* del proceso para lo cual se verificará el cumplimiento de los controles diseñados.

El evaluador analizará el diseño del sistema de control interno y los resultados de las pruebas realizadas. Este análisis se efectuará bajo la óptica de los criterios establecidos, con el objetivo último de determinar si el proceso ofrece una seguridad razonable con respecto a los objetivos establecidos.

La metodología de evaluación puede consistir en narrativas, cuestionarios o flujodiagramación. Estas herramientas pueden ser utilizadas en forma combinada o individualmente dependiendo de las circunstancias. Algunas entidades como parte de su metodología de evaluación, comparan sus sistemas de control con los que han implantado otras entidades, esto se conoce como *benchmarking*. El benchmarking es una herramienta que consiste en un proceso mediante el cual se identifican las mejores prácticas en un determinado proceso o actividad, se analizan y se incorporan a la operativa interna de cada entidad. Para el desarrollo de esta herramienta la entidad medirá la eficacia de control interno por comparación con otras entidades que tienen fama de contar con procesos de control interno "buenos", luego tomará decisiones en función a análisis particulares sobre la posible adaptación de aquellos controles que han resultado efectivos en otras entidades.

5.2.2. Características que deben reunir los supervisores

Supervisores son todos los funcionarios a los cuales se les ha delegado cierta autoridad para verificar la ejecución de las operaciones y la aplicación de los controles correspondientes. Estos supervisores son ejecutores de la supervisión continua debiendo mantener el espíritu de compromiso y la motivación en alza de sus colaboradores favoreciendo el desarrollo de las tareas en un clima organizacional de confianza mutua.

Los supervisores deben estar conscientes de su función en el proceso de control interno y hacer conocer a los supervisados el rol que les compete desempeñar ofreciendo apoyo constante para que puedan lograr sus propios objetivos en cantidad y calidad.

Los siguientes aspectos de comportamiento deben ser considerados por los supervisores durante la supervisión continua:

a) *Mantener la autoestima del supervisado*

No sólo se debe tener capacidad para dar órdenes, evaluar el desempeño, corregir los hábitos laborales, atender las quejas y resolver los conflictos, sino también, debe siempre dirigirse con respeto sin afectar la dignidad de sus colaboradores.

b) *Centrarse en el producto*

Es más efectivo que el supervisor se concentre en el producto esperado de sus colaboradores en lugar de atender las actitudes o características personales de los mismos.

c) *Fomentar la participación de los colaboradores*

Una herramienta clave del supervisor para motivar a sus colaboradores consiste en involucrarlos en la toma de decisiones y en la resolución de problemas.

d) *Escuchar para motivar*

La capacidad del supervisor para escuchar activamente es esencial para generar en el colaborador la confianza y el deseo de desempeñarse eficientemente en el trabajo.

La supervisión continua tiende al *coaching* que es un sistema que incluye conceptos, estructuras, procesos, herramientas de trabajo y un estilo de liderazgo que ayuda a los funcionarios dependientes a mejorar sus aptitudes a través de una retroalimentación positiva basada en la observación.

Entre los miembros de una entidad pueden existir numerosas conversaciones que intentan mejorar algún aspecto del desempeño individual o del equipo. Pero si no ocurre alguna mejora no se puede asegurar que ha existido interacción de coaching.

El propósito del coaching es desarrollar las capacidades individuales y del grupo. La regla principal es otorgar a la gente mucha responsabilidad, autoridad y autonomía en la medida de sus capacidades. Esto depende de cómo sus habilidades sean continuamente desarrolladas.

Elementos del coaching:

- Ambiente de aprendizaje.
- Desarrollar habilidades de los miembros mediante instrucción y vivo ejemplo.
- Mantener el enfoque del equipo en las metas y objetivos de la entidad.
- Actuar bajo la creencia de que todos los miembros tienen valores que aportar.
- Proveer efectiva retroalimentación en el momento apropiado.

Razones por las cuales el coaching es importante para las entidades:

- Facilita que las personas se adapten a los cambios de manera eficiente y eficaz.
- Estimula a las personas hacia la producción de resultados con mayor eficiencia.
- Renueva las relaciones y hace eficaz la comunicación entre los miembros del equipo.
- Predispone a las personas para la colaboración, el trabajo en equipo y el consenso.
- Descubre y permite el desarrollo de la potencialidad de las miembros del equipo.

El coaching está muy focalizado en los resultados, pero para los coaches lo que importa es la gente, porque son ellos quienes producen los resultados. El poder en una relación de coaching no está en la autoridad del coach sino en el compromiso y la visión de la gente.

El coach posee una visión inspiradora, ganadora y trascendente y que mediante el ejemplo, la disciplina, la responsabilidad y el compromiso, orienta al equipo para que dicha visión se puede convirtir en realidad, es decir, es un líder que promueve la unidad del equipo, sin preferencias individuales y consolida la relación dentro del equipo para potencializar la suma de los talentos individuales.

Características de los supervisores bajo la modalidad del coaching:

Atributos	Conceptos
CLARIDAD	El coach debe asegurarse de que la comunicación sea clara; de lo contrario, los funcionarios dependientes comienzan a fallar o a no hacer nada, o peor aun, comienzan a asumir lo que debe hacerse sin saber si es lo correcto.
APOYO	El coach debe apoyar al equipo, aportando la ayuda que necesitan, bien sea información, materiales, consejos o simplemente comprensión.
CONSTRUCCIÓN DE CONFIANZA	Las personas del equipo deben percibir que el coach cree en ellas y en lo que hacen. El coach debe señalar los éxitos ocurridos y revisar con sus dependientes las causas de tales éxitos otorgando el reconocimiento correspondiente.
MUTUALIDAD	Debe existir una visión compartida de las metas comunes. El coach debe tomarse el tiempo necesario para explicar en detalle las metas previstas.
PERSPECTIVA	El coach debe comprender el punto de vista de los subordinados realizando todas las preguntas que considere necesarias. Mientras más preguntas realice, mayor podrá ser la comprensión de lo que piensan y sienten los dependientes.
RIESGO	Los miembros del equipo deben percibir que los errores no van a ser castigados por el coach, siempre y cuando sirvan esos errores para aprender de ellos.
PACIENCIA	El tiempo y la paciencia son claves para prevenir que el coach simplemente reaccione. Siempre que sea posible deben evitarse respuestas "viscerales" que pueden minar la confianza del equipo limitando su habilidad para pensar y actuar.
CONFIDENCIA-LIDAD	Los mejores coaches son aquellos que logran mantener la boca cerrada. El mantener la confidencialidad de la información individual recolectada, es la base de la confianza y por ende, de su credibilidad como líder.
RESPETO	El respeto debe ser demostrado por el coach evitando contradicciones entre lo que pregona y realiza en realidad. El respeto también trasciende a través de su disposición para involucrarse en los problemas operativos y en su habilidad para ejercer la paciencia en el trato.

Los mejores coaches son aquellos que saben como motivar a los demás para que tengan éxito en su desempeño laboral, como mantener el esfuerzo para el logro de los objetivos, como creer en sí mismos y como sobreponerse a los fracasos.

5.2.3. Instrumentación de la supervisión continua

La dirección superior debe llevar a cabo la revisión y evaluación sistemática de los componentes y elementos que forman parte del sistema. Lo anterior no significa que tengan que revisarse todos los componentes, como tampoco que deba hacerse al mismo tiempo. Quiere decir que el alcance y la oportunidad de las evaluaciones dependerán de los distintos niveles de riesgos existentes y del

grado de efectividad evidenciado por los distintos componentes del control interno.

La evaluación debe conducir a la identificación de los controles *débiles, insuficientes o necesarios*, para promover con el apoyo decidido de la dirección superior, su reforzamiento e implantación.

La supervisión continua comprende:

a) Controles regulares efectuados por la dirección superior y el nivel ejecutivo (controles gerenciales)

b) Determinadas tareas que realiza el personal en cumplimiento de sus funciones (controles de procesamiento y controles independientes).

La supervisión continua está íntimamente ligada a los controles directos que han sido desarrollados en la parte III, capítulo 3 de esta guía. En dicho desarrollo se aclara la naturaleza de las actividades de control, el momento de su aplicación y el equilibrio que debe estar presente en su diseño considerando la relación costo-beneficio y la estructura disponible de cada entidad. Fundamentalmente, se puntualiza que todas las actividades de control tienen como finalidad la reducción de los riesgos que puedan imposibilitar la consecución de los objetivos.

Este tipo de supervisión es el que debe estar incorporado a las actividades normales y recurrentes, se ejecutan en tiempo real y están arraigadas a la gestión generando respuestas dinámicas a las circunstancias sobrevinientes.

La realización de las actividades diarias permite observar si efectivamente los *objetivos de control se están cumpliendo* y si los *riesgos se están considerando adecuadamente*.

Los niveles de supervisión juegan un papel importante al respecto, ya que ellos son quienes deben concluir si el proceso de control interno es efectivo o ha dejado de serlo proponiendo las acciones correctivas y las mejoras correspondientes.

La supervisión continua está integrada por las siguientes actividades:

- *Comprobación diaria de la efectividad* del sistema de control obtenida mediante la realización de autorizaciones, aprobaciones, manejo de excepciones, preparación de reportes, etc. Continuamente los supervisores comprueban el nivel de adecuación del control interno a través del cumplimiento de sus funciones operativas.

- *Verificaciones de registros contra la existencia física* de los recursos. Los datos registrados por los sistemas de información son comparados con los activos físicos determinándose las diferencias existentes que deben ser comunicadas oportunamente.

- Análisis de los *informes de auditoría*, reporte de deficiencias, autodiagnósticos y otros. Los auditores internos y externos periódicamente proponen recomendaciones para mejorar los controles internos. El trabajo de estos auditores se concentra en la evaluación del diseño de los controles y en la comprobación de su eficacia.

- *Comparación de información generada internamente con otra preparada* por entidades externas. Las comunicaciones recibidas de terceros pueden confirmar la información generada internamente o señalan la existencia de errores en los registros.

- *Reuniones de trabajo, comisiones especiales o círculos de calidad* en los que se traten asuntos relacionados con problemas de operación asociados (directa o indirectamente) con la efectividad de los controles.

- *Detección de fraudes* u otros actos indebidos cometidos por el personal o por terceros.

5.2.4. Características de las evaluaciones puntuales

Las evaluaciones puntuales pueden servir para examinar y determinar la continuidad de la eficacia de los procedimientos de supervisión continua.

Este tipo de actividades también proporciona información valiosa sobre la efectividad de los sistemas de control. Desde luego, las ventajas de este enfoque son que tales evaluaciones tienen un carácter independiente, que se traduce en objetividad y que están dirigidas respectivamente a la efectividad de los controles y por adición a la evaluación de la efectividad de los procedimientos de supervisión y seguimiento del sistema de control.

A continuación se mencionan las principales características de las *evaluaciones puntuales*:

a) El alcance y la frecuencia de las evaluaciones puntuales están determinados por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos que éstos conllevan, la competencia y experiencia de quienes aplican los controles, y los resultados de la supervisión continua.

b) Las evaluaciones puntuales son ejecutadas por los propios responsables de las áreas de gestión (autoevaluación), la auditoría interna (incluidas en el planeamiento o solicitadas especialmente por la dirección), y los auditores externos.

c) La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema, esto implica que los controles:

- Existan y estén formalizados adecuadamente.
- Se apliquen cotidianamente como una rutina incorporada a los hábitos.
- Resulten aptos para los fines perseguidos.

d) Las evaluaciones puntuales responden a una determinada metodología, con técnicas y herramientas para medir la eficacia directamente o a través de la comparación con otros procesos de control probadamente buenos.

e) El nivel de documentación de los controles varía según la dimensión y complejidad de la entidad. Existen controles informales que, aunque no estén documentados, se aplican correctamente y son eficaces; no obstante, un nivel adecuado de documentación suele aumentar la eficiencia de la evaluación, y resulta más útil al favorecer la comprensión del sistema por parte de los funcionarios.

5.2.5. Funcionamiento de la unidad de auditoría interna en el proceso de supervisión

De acuerdo con el artículo 15º de la Ley 1178, la auditoría interna se practicará por una unidad especializada de la propia entidad, que realizará las siguientes actividades en forma separada, combinada o integral:

a) Evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos.

b) Determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros.

c) Analizar los resultados y la eficiencia de las operaciones.

La unidad de auditoría interna no participará en ninguna otra operación ni actividad administrativa y dependerá de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, sea ésta colegiada o no, formulando y ejecutando con total independencia el programa de sus actividades.

Todos sus informes serán remitidos inmediatamente después de concluidos a la máxima autoridad colegiada, si la hubiera; a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición sobre la entidad auditada; y a la Contraloría General de la República.

Por su parte, la Norma de Auditoría Gubernamental Nº 301, aprobada mediante Res. CGR-1/119/2002, establece que las principales actividades de la UAI son las siguientes:

- La evaluación de la *eficacia de los sistemas de administración y de las actividades de control incorporados a ellos*, así como el grado de cumplimiento de las normas que regulan estos sistemas.

- La evaluación de la *eficacia, eficiencia y economía de las operaciones*, actividades, unidades organizacionales o programas respecto a indicadores estándares apropiados para la entidad.

- La verificación del *cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligaciones contractuales* de la entidad relacionadas con el objetivo del examen, informando, si corresponde, sobre los indicios de responsabilidad por la función pública.

- El *análisis de los resultados de gestión*, en función a las políticas definidas por los sistemas nacionales de planificación e inversión pública.

- El *seguimiento a la implantación de las recomendaciones emitidas* por la UAI y por las firmas privadas de auditoría, para determinar el grado de cumplimiento de las mismas.

- La evaluación de la información financiera para determinar:

  - La *confiabilidad de los registros y estados financieros* de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada
  - Si el *control interno relacionado con la presentación de la información financiera*, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos de la entidad.

Las deficiencias o desviaciones detectadas respecto del control interno deben ser informadas al funcionario responsable *para que éste ratifique o rectifique las causas inferidas por el auditor interno.* Esto es particularmente importante porque los atributos restantes de los hallazgos son completamente objetivos pero la causa es una apreciación que puede diferir con la realidad de los hechos.

La causa de las deficiencias es un factor clave para la emisión de recomendaciones aplicables.

La efectividad del sistema de control interno depende de que las deficiencias o desviaciones en la gestión sean identificadas oportunamente, de que éstas se comuniquen en el momento preciso a la autoridad correspondiente dentro de la entidad, y de que dicha autoridad actúe en consecuencia exigiendo la implantación de las acciones pertinentes.

Para que la UAI pueda favorecer al propósito de la supervisión, es necesario que estén presentes las siguientes condiciones:

a) Desarrollar una planificación estratégica que cubra todas las actividades significativas de la entidad considerando el nivel de riesgos de las mismas.

b) Formular el programa operativo y realizar su ejecución con total independencia e imparcialidad. Para ello, se necesita que la UAI dependa directamente de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, cuente con los recursos necesarios y no esté sujeta a retiros discrecionales de su personal.

c) Obtener un apoyo formal de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad que se transforme en realidad y genere la colaboración del resto del personal.

d) Ejercer el acceso irrestricto que debe tener la UAI a toda la información y archivos relacionados con sus actividades programadas y no programadas.

e) Disponer de manuales de procedimientos actualizados y aprobados por el titular de la UAI que sirvan de guía y consulta permanente para el desarrollo de las actividades.

f) Coordinar sus actividades con la entidad tutora evitando duplicación de esfuerzos y dando énfasis a las áreas de mayores riesgos.

g) Ejecutar eficaz y eficientemente el programa operativo en consistencia con el plan estratégico de la UAI, evitando la participación en actividades prohibidas como el control previo o la participación en operaciones o actividades administrativas distintas de las establecidas en el artículo 15º de la Ley 1178.

h) Mantener un nivel actualizado de conocimientos sobre la auditoría y las actividades que realiza la entidad.

i) Disponer de una estructura organizativa suficiente para una cobertura adecuada de auditoría sobre todas las áreas y actividades significativas de la entidad.

j) Emitir recomendaciones oportunas y aplicables, previa validación cuando corresponda, tendiendo al mejoramiento continuo de los procesos operativos y administrativos.

k) Reflejar una imagen respetable de alto nivel técnico que se perciba como colaboradora de la gestión en procura del logro de los objetivos planificados por la entidad.

5.2.6. Apoyo de la auditoría externa al proceso de supervisión

La auditoría externa realizada por firmas privadas autorizadas (FPA), las UAI de entidades tutoras o por la Contraloría General de la República coadyuvan al proceso de control interno con las recomendaciones que emitan producto de sus auditorias.

Las auditorias externas que se realizan para el control externo posterior de las entidades públicas, tienen la naturaleza de sus actividades enmarcadas por el artículo 16º de la Ley 1178.

La auditoría externa será independiente e imparcial, y en cualquier momento podrá examinar las operaciones o actividades ya realizadas por la entidad, a fin de:

a) Calificar la eficacia de los sistemas de administración y control interno
b) Opinar sobre la confiabilidad de los registros contables y operativos
c) Dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros
d) Evaluar los resultados de eficiencia y economía de las operaciones.

Estas actividades de auditoría externa posterior podrán ser ejecutadas en forma separada, combinada o integral, y sus recomendaciones, discutidas y aceptadas por la entidad auditada, son de obligatorio cumplimiento.

Complementariamente, el artículo 15º del D.S. 23215 establece:

El Sistema de Control Gubernamental Externo Posterior comprende los siguientes instrumentos:

- El análisis de sistemas operativos, de administración, información y de las técnicas y procedimientos de control interno incorporados en ellos.
- La evaluación del trabajo de la unidad de auditoría interna.

- La auditoría externa de registros contables y operativos o de estados financieros.
- La evaluación de inversiones y contratos o de los resultados de economía y eficiencia de las operaciones.
- El análisis legal de los resultados presentados en los informes de auditoría interna y externa.

Los anteriores instrumentos son aplicados por la CGR, por las unidades de auditoría interna de las entidades que ejercen tuición y, excepto el análisis legal, por los profesionales o firmas de auditoría o consultoría especializada contratadas por la Contraloría o las entidades públicas en apoyo a las atribuciones de control externo posterior.

5.2.7. Resultados de la supervisión

La supervisión está a cargo de aquellos que ejercen la supervisión independientemente de la denominación de su cargo, pudiendo estar representada en supervisores de línea o funcionales como Jefes o Gerentes de unidad o Directores de área. Todos ellos deberán informar a la Dirección Superior de la entidad sobre la eficacia de los controles autoevaluados y aplicados en las operaciones bajo su responsabilidad.

La información sobre el control interno debe referirse a una fecha determinada que será establecida por la Dirección Superior y que debe ser consistente con el programa de evaluaciones mencionado en el punto 5.1.1. precedente.

No obstante, los supervisores informarán oportunamente (en el momento de su conocimiento) las deficiencias significativas al nivel superior para que se tomen las acciones correctivas correspondientes. El método de comunicación de estas deficiencias será determinado por cada entidad siendo esencial el respeto de la inmediatez para evitar la continuidad o repetición de los errores, omisiones, irregularidades o ineficiencias detectados.

Del mismo modo, los auditores internos y externos deberán informar sobre la eficacia de los controles internos relacionados con los objetivos de cada auditoría desarrollada. En estos casos, las fechas de las evaluaciones no son fijadas por la Dirección Superior sino por dichos auditores en función a sus programas operativos (UAI y CGR) o condiciones particulares de contratación (FPA). La Dirección Superior deberá incorporar estas fechas una vez conocidas, al plan de evaluación general a efectos de su seguimiento.

La metodología aplicable para las evaluaciones puntuales y los modelos de informes que se podrán emitir integran la “Guía para la evaluación del control interno” que emitirá la Contraloría General de la República.

Para la implantación de la supervisión en el proceso de control interno y la comunicación de los resultados obtenidos en las evaluaciones puntuales, se deben considerar los siguientes aspectos:

a) La eficacia del control interno de la entidad se determina por medio de una auditoría sobre los controles incorporados a los sistemas operativos y de administración y control.

b) El informe de control interno es el que se emite sobre las deficiencias en el diseño y/o funcionamiento de los controles correspondientes a la entidad o actividades, áreas u operaciones examinadas.

c) El objetivo principal de los informes de control interno es comunicar las debilidades de control detectadas, así como sus efectos, las faltas de cumplimiento de las funciones de control, las interrupciones o desvíos en la adhesión a las políticas de la Gerencia y las sugerencias para la corrección de dichas debilidades.

d) Los informes de control interno pueden estar relacionados con cualesquiera de estos objetivos individuales o tomados en su conjunto:

- eficacia y eficiencia de las operaciones,
- confiabilidad de la información financiera,
- cumplimiento de leyes y normas que sean aplicables.

e) En el informe de control interno se deberán incluir todas las deficiencias de control detectadas. No obstante, cabe aclarar que únicamente las deficiencias significativas afectarán la opinión sobre la eficacia del control interno.

f) El control interno será eficaz cuando exista un funcionamiento adecuado de los controles diseñados permitiendo, a la dirección de la entidad, obtener una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos.

g) El informe de control interno debe expresar con claridad los hallazgos obtenidos durante la ejecución de la auditoría en cumplimiento de los objetivos; como así también, las recomendaciones sugeridas por el auditor. Adicionalmente, los informes de auditoría interna deben mencionar los comentarios de los responsables de los sectores auditados sobre los hallazgos y sus recomendaciones.

h) El auditor interno o externo deberá mencionar su opinión sobre la eficacia del control interno relacionado con el objeto de cada una de sus auditorias, cuando corresponda.

i) Se debe comunicar información suficiente, competente y relevante sobre los resultados de la evaluación de control interno realizada, facilitando la comprensión de los mismos a través de presentación convincente y objetiva.

j) Las recomendaciones son acciones sugeridas que se considerarán apropiadas para corregir áreas-problema y/o mejorar los procesos u operaciones.

Normalmente se emiten con las siguientes finalidades:

- mejorar los controles de la administración para que resulten más eficaces y eficientes,
- eliminar las causas de los hallazgos y corregir los errores detectados,
- procurar el cumplimiento de las leyes y regulaciones.

Las recomendaciones se consideran constructivas cuando:

- se dirigen a eliminar las causas de las deficiencias observadas,
- se refieren a acciones específicas,
- están dirigidas a quienes les corresponde instruir e implantar esas acciones,
- se comunican utilizando un tono constructivo, un lenguaje claro y preciso evitando formular juicios de valor.

k) Tanto el auditor interno como el externo procurarán obtener consenso sobre los hallazgos y sus correspondientes recomendaciones. Por tal motivo, dichos auditores deberán efectuar el proceso de validación de los resultados mediante una reunión en la que se comentará el contenido del informe borrador a los funcionarios responsables del área, actividad u operación auditada para obtener fehacientemente sus opiniones sobre los hallazgos y las medidas correctivas que se podrán sugerir al respecto.

l) El control interno relativo a la elaboración de los estados financieros es un proceso realizado por la entidad, diseñado para proporcionar un grado razonable de seguridad en cuanto a la confiabilidad de la información presentada. Dicho control interno será considerado eficaz si la dirección de la entidad tiene una seguridad razonable de que los estados financieros han sido preparados libre de errores e irregularidades significativas. El término confiabilidad está relacionado con la formulación de estados financieros de modo que expresen una “imagen fiel” de acuerdo con los principios de contabilidad gubernamental integrada (u otros pertinentes).

m) Los controles administrativos y operativos deben estar formalmente diseñados y debe existir constancia de su aplicación. La falta de formalización del diseño no ofrece garantía de su aplicación pero no necesariamente afecta la eficacia del control interno. El evaluador verificará la constancia de su aplicación a pesar de que el control pueda no estar incluido en los procedimientos formales, en tal caso recomiendará su formulación.

6. CALIDAD

6.1. ¿Cómo se relaciona el sistema de gestión de calidad con el control interno?

6.1.1. Implicancias de la gestión de calidad respecto del control interno

La *Gestión de Calidad* (GC) debe entenderse como el conjunto de actividades de la administración de una entidad mediante el cual se determina la política de calidad, los objetivos y las responsabilidades que se implementan por medios tales como la planificación de calidad, el control de calidad, el aseguramiento de la calidad y el mejoramiento de la calidad, en el marco de un sistema de calidad.

El control interno como proceso particular se desarrolla mediante el cumplimiento de las políticas y procedimientos que deben estar incluidos en los Reglamentos Específicos, Manuales de Procesos, Manuales de Organización y Funciones y otros instrumentos formales habilitados por cada entidad pública para la satisfacción de las necesidades que han sido consideradas en los objetivos institucionales.

Cabe aclarar que la GC no es un componente del *proceso de control interno* (PCI) pero contribuye a su eficacia procurando el *aseguramiento* de: la generación y el mantenimiento de un adecuado ambiente de control, la evaluación oportuna de los riesgos que puedan afectar las actividades, la implantación de actividades de control eficaces y eficientes, el diseño de sistemas de información y comunicación capaces de relacionar a todos los miembros de la entidad y el desarrollo adecuado de la supervisión continua y las evaluaciones puntuales que resulten necesarias.

Por otra parte, el control interno eficaz coadyuva al mantenimiento del nivel de excelencia obtenido por una GC, perfeccionando los procesos administrativos y operativos que desarrollan las entidades públicas para la satisfacción de las necesidades consideradas en sus objetivos.

Si bien el PCI forma parte de la GC total de la entidad, existen diversas interacciones y un paralelismo existente entre la GC y el PCI que se presentan bajo diversos aspectos como los que se mencionan a continuación:

a) La GC implica no esperar a obtener el producto o servicio para detectar si cumple con las normas de calidad. Del mismo modo, el PCI incluye no sólo controles detectivos sino también preventivos que procuran identificar los errores antes de la obtención del producto o servicio.

b) El PCI procura el logro de los objetivos institucionales, como factor primordial y, por su parte, la GC persigue la satisfacción del cliente o usuario. Este paralelismo no implica incompatibilidad ya que si los objetivos institucionales están focalizados en el cliente-usuario habrá una plena consistencia entre ambos conceptos.

c) El PCI está sujeto a evaluaciones o mediciones internas y externas para determinar su nivel de eficacia. Asimismo, la GC implica la aplicación de mediciones para determinar el logro del "cero defecto" que se puede consolidar a través de la mejora continua.

d) Tanto la GC como el PCI se sustentan en la gente que los lleva a cabo. Y se considera que únicamente se desarrollarán adecuadamente en un ambiente de liderazgo y participación. Por ello, adquiere suma importancia la capacitación del personal en temas de calidad y control interno.

e) La GC y el PCI utilizan herramientas similares aunque con finalidades particulares. En este sentido, la GC implanta círculos de calidad para el mejoramiento continuo y el PCI implanta workshops para el perfeccionamiento de la eficacia y la eficiencia de los controles incorporados en los procesos administrativos y operativos.

f) Tanto la GC como el PCI necesitan del compromiso de los funcionarios dependientes pero principalmente la voluntad política suficiente de la máxima autoridad ejecutiva para que ambos procesos tengan el éxito pretendido. La búsqueda de la excelencia y el compromiso por parte de las autoridades funcionan como un acelerador natural que transmite un ejemplo asimilable por el resto de los funcionarios. Se debe entender a la GC y al PCI no como imposiciones o formalismos exigibles por el órgano rector, sino como recursos estratégicos que favorecen la consecución de objetivos y la satisfacción de los clientes-usuarios para los cuales ha sido creada cada una de las entidades públicas.

g) La GC y el PCI exceden del marco interno y ambos procesos tienen influencia del ambiente externo que de alguna manera se relaciona con el producto o servicio que presta la entidad y que en definitiva permiten la materialización de los objetivos institucionales.

h) La GC procura que los productos se tienen que hacer bien desde la primera vez, y el PCI, por su parte, persigue la minimización de errores o irregularidades a través de su diseño profundamente influenciado por la jerarquía de controles donde, obviamente, cumplen un papel fundamental los controles preventivos.

i) La GC necesita de la determinación de los *procesos* que debe desarrollar la entidad para el cumplimiento de sus objetivos. Entendiéndose por proceso al conjunto de actividades que transforman insumos en productos o servicios, utilizando los recursos necesarios e incluyendo las actividades de control correspondientes. Asimismo, el PCI requiere que las actividades de control estén incorporadas a los *procesos administrativos y operativos* determinados, perfeccionándolos en procura del autocontrol de los mismos.

6.2. ¿Cómo se instrumenta la Gestión de Calidad?

6.2.1. Implantación de la gestión de calidad

En la actualidad ya no se interpreta a la calidad como exclusivamente al cumplimiento de las "especificaciones", sino como un proceso orientado hacia la satisfacción del cliente-usuario y la eficiencia de la entidad. Este planteamiento es totalmente aplicable a las entidades públicas aunque resulta un cambio radical de mentalidad, debido a que las entidades deben tener en cuenta al cliente-usuario-ciudadano. En este sentido, sólo se podrán prestar servicios de calidad si hay calidad dentro de la administración, extendiéndose dicha calidad no sólo al servicio prestado, sino también a las actividades que podríamos llamar internas o de gestión. Ello implica disponer de estrategia de calidad formada por una serie de programas específicos en todas las áreas de la entidad, y que tiene como objetivos básicos la prestación de servicios que satisfagan plenamente los requerimientos y expectativas de los usuarios, y la optimización de los recursos de todas las unidades organizacionales y procesos de la entidad, así como mejorar la satisfacción de todos los servidores de la entidad.

La estrategia de calidad necesita un programa específico dedicado tanto a conocer los requerimientos y expectativas del cliente-usuario, y a traducirlos en requisitos de calidad dentro de la entidad, como a medir su nivel de satisfacción y tratar de mejorarlo continuamente.

La puesta en marcha de la estrategia de GC y los programas asociados a la misma, requiere un activo compromiso de la dirección superior con el proceso de mejora continua, así como una decidida participación de todos los funcionarios en el cambio, lo que en definitiva se debe traducir en una mejora de su nivel de satisfacción y su integración en la entidad. Ello necesita de una planteamiento distinto en la gestión de recursos humanos y en la actitud de la dirección.

Para la implantación de una GC se deben considerar los siguientes aspectos:

a) *Liderazgo*

Es necesario que haya una implicación clara en el liderazgo de la GC, así como una cultura consistente con la calidad materializada en la definición de valores, y su divulgación en toda la entidad.

La dirección superior debe actuar como ejemplo y modelo de dichos valores que evidencian su compromiso con la calidad, ya sea en actividades internas como en la atención a los usuarios. De esta forma, la dirección superior podrá tener un conocimiento directo del servicio que reciben los usuarios y su nivel de satisfacción.

El mensaje de la GC y los progresos alcanzados relacionados con ella deben comunicarse a todo el personal a través de reuniones tanto de la dirección superior con el nivel gerencial como de éstos con sus dependientes.

La dirección superior debe practicar el reconocimiento de los esfuerzos y éxitos de los funcionarios a nivel individual y colectivo con los medios disponibles.

b) *Gestión de Personal*

La entidad debe gestionar todo el potencial de su personal con el objeto de mejorar continuamente. Para ello, es necesario planificar y mejorar la gestión de los recursos humanos y, en particular, conservar y desarrollar la experiencia y capacidades de los funcionarios.

Se deberá fomentar la participación tanto individual como colectiva para facilitar la iniciativa de los individuos. Los programas de formación y las posibilidades de participación configuran un estilo de dirección participativo que motivará a los funcionarios dependientes.

c) *Políticas y estrategias*

La GC se debe reflejar en las políticas y estrategias de la entidad. Dichas políticas y estrategias deberán formularse a partir de información relevante del entorno que aporte datos sobre las expectativas de los clientes-usuarios unido al diagnóstico y posibilidades internas.

Debe hacerse una revisión periódica de los logros conseguidos frente a los objetivos, de esta manera, se podrá mejorar y actualizar continuamente el planeamiento estratégico. Los aspectos más importantes de la política y

estrategia deberán ser comunicados convenientemente a todo el personal procurando su integración y compromiso.

d) *Recursos*

Los recursos deben apoyar las políticas y estrategias. Los recursos financieros deben planificarse basándose en la planificación estratégica y de acuerdo con las necesidades de la GC. También es fundamental disponer de un programa de compras y contrataciones que garantice la calidad de los servicios prestados por la entidad. Además, la gestión de recursos no debe olvidar las mejoras tecnológicas que puedan incorporarse.

e) *Procesos*

Se debe entender por procesos al conjunto de actividades que están relacionadas entre sí, generando un valor añadido. La gestión de estos procesos debe ser revisada con el fin de asegurar la mejora continua de las actividades.

Los procesos deben estar formalmente establecidos en los manuales correspondientes definiendo al menos su desarrollo, responsables y estándares de calidad que se deben cumplir.

Se entiende por estándar de calidad el conjunto de normas y características a cumplir por el resultado del proceso.

Una vez definidos los procesos de la entidad, se llevará a cabo su mejora mediante los siguientes pasos:

- Comparación de la situación real actual, con el estándar.
- Identificación de puntos fuertes y áreas susceptibles de mejora.
- Eliminación de defectos, entendiéndose por defecto toda variación de una característica establecida que origine un incumplimiento del estándar y, por lo tanto, la insatisfacción del usuario. Para eliminar los posibles defectos es necesario elaborar un plan de mejora.
- Reducción del tiempo que tarda en ejecutarse el proceso, para lo cual será necesario descomponer el proceso y suprimir en la medida de lo posible aquellas actividades que no aporten valor añadido.

f) *Satisfacción del Personal*

Una buena gestión de personal hará que los funcionarios estén más satisfechos. Es conveniente extraer la percepción directa de los mismos mediante una encuesta anónima de opinión que averigüe sus percepciones

sobre las políticas y estrategias de la entidad, el rol de la Dirección Superior, la credibilidad y los logros respecto de la calidad y sobre las políticas del personal en cuanto al nivel de motivación existente.

g) *Satisfacción de los Clientes-Usuarios*

Los servicios ofrecidos por las entidades deben satisfacer a los clientes-usuarios-ciudadanos según corresponda. Dicha satisfacción debe traducirse en una mejora de los indicadores medidos a través de encuestas o la recepción de quejas y reclamos, que deben ser comparados con los resultados de períodos anteriores y los objetivos institucionales que se hayan previsto al respecto.

h) *Impacto social*

Una entidad pública que pretenda ser excelente debe tener un programa de actuaciones que mejoren su impacto en la Sociedad. Estas actuaciones podrían agruparse de la siguiente manera:

Protección del medioambiente.
Participación en actividades de formación y capacitación.
Medidas de conservación energética para la reducción de gastos.
Seguridad para usuarios y empleados, a través de planes de prevención de riesgos laborales.

i) *Resultados económicos y no económicos*

Todos los aspectos considerados en los puntos anteriores deben conducir a buenos resultados financieros y no financieros. Para ello, se deben utilizar diversos indicadores que permitan seguir los resultados y conocer su tendencia, como también, poder compararlos con los objetivos institucionales programados.

Los indicadores se pueden agrupar en:

- Resultados económicos, entre los que se encuentran el presupuesto total, los gastos, las inversiones, el déficit-superávit, el cumplimiento frente a objetivos.
- Resultados no económicos entre los que se encuentran la productividad, los consumos, el tiempo de los procesos, la resolución de problemas, etc.

6.2.2. Características del proceso de mejoramiento continuo

Los productos o servicios deben presentar la calidad necesaria para cumplir con las exigencias legales. No obstante, lo ideal es que presenten una calidad atractiva, es decir, que supere las expectativas del usuario.

Para lograr y mantener la calidad se requiere de dos acciones básicas: rutina y mejora. Con la rutina, la organización mantiene los mismos costos, la misma calidad, la misma cantidad y las mismas características de aquello que ofrece o produce. En cambio, con la mejora, se crean nuevos productos o procesos que reducen costos, aumentan la productividad y la calidad. Sin la práctica de las mejoras, las entidades quedarán a la zaga de las expectativas de los clientes-usuarios. Naturalmente, en primer lugar se deben implantar las rutinas habituales para luego pasar a una instancia de procesos de mejora.

Para lograr el mejoramiento, la GC debe llevarse a cabo considerando los requerimientos (necesidades) y la satisfacción de los clientes-usuarios. La finalidad de la GC es desarrollar continuamente la gestión de la entidad a partir del *ciclo de mejoramiento PHVA* (planificar, hacer, verificar y actuar), ya que el gran objetivo es alcanzar:

- Satisfacción del cliente-usuario de la entidad
- Satisfacción del personal de la entidad
- Satisfacción de toda la sociedad

En el contexto de la GC el ciclo dinámico PHVA debe desarrollarse incorporándose *en cada uno de los procesos* que se están gestionando dentro de la entidad, de manera tal que todas las actividades (procesos) tengan una referencia clara a partir de la cual puedan ser mejorados.

Mantener y mejorar continuamente la capacidad de cada uno de los procesos es uno de los beneficios que se deriva de la implantación del ciclo PHVA en todos los niveles de la organización, incluidos los procesos estratégicos del nivel más alto hasta los niveles de producción.

No obstante, para emprender el mejoramiento es necesario que toda la red de procesos se esté gestionando en base a los cuatro requisitos generales clave de la GC, estableciendo parámetros de desempeño e indicadores objetivamente medibles y posibles de mejorar. Los requisitos generales de la GC son los siguientes:

- Responsabilidades de la Dirección
- Recursos

- Producción
- Medición, análisis y mejora

El método gerencial de PHVA sirve para controlar los procesos en el marco de la GC e implica lo siguiente:

a) *Planificar*

Es necesario establecer una planificación operativa, definir objetivos y metas y los procesos que permitirán su desarrollo. Se debe tener en cuenta los recursos disponibles.

b) *Hacer*

Implica la realización de las tareas exactamente como fueron previstas en la planificación. Esta etapa debe comenzar con la capacitación y el desarrollo del personal, para que el equipo sepa por qué y cómo debe ser ejecutado determinado trabajo.

c) *Verificar*

Se deben comparar las metas y los objetivos alcanzados con los planificados.

d) *Actuar*

Se deben corregir los desvíos definitivamente, para que no se repitan. Siempre que los resultados sean diferentes de los establecidos es necesario identificar la causa de los problemas, para ello hay que verificar si la planificación fue cumplida y si ella es adecuada. Si la planificación es correcta y se ha llevado a cabo es posible que las causas de los desvíos se vinculen con una capacitación insuficiente.

El método de PHVA puede ser adoptado tanto para la implantación de rutinas como para las mejoras. Cada etapa del PHVA debe interpretarse de la siguiente forma según se aplique a la rutina o la mejora:

RUTINA	MEJORA
Planificar	
Definición de las metas de la rutina, teniendo por parámetro el actual desempeño. Establecer un sistema, incluyendo manuales de procesos abarcando cada tarea. El sistema debe ser simple y fácil de entender.	Definición de una mejora teniendo en cuenta una meta, un plan y los recursos de cada sector y de la entidad como un todo. Se deben compatibilizar las diversas disponibilidades (humanas, financieras, tecnológicas, etc.), estableciendo un rendimiento superior al actual.
Hacer	
Los ejecutores ponen en marcha los procedimientos especificados. Se debe monitorear el desempeño para que los resultados puedan ser analizados en la fase siguiente.	Cada subordinado tiene el papel de ejecutar la realización del plan.
Verificar	
Se comparan los resultados con las metas establecidas. Si todo está de acuerdo, se continuarán ejecutando las tareas según procedimientos vigentes.	Se monitorea cada proyecto y el plan global. En el caso de que el cronograma no se cumpla, se adoptan las medidas correctivas.
Actuar	
Si los resultados obtenidos no son los esperados, hay que verificar si el procedimiento fue respetado. De lo contrario, se deberá proveer la capacitación necesaria para solucionar las fallas. Si el procedimiento fue respetado, hay que revisar el método. Las correcciones deben eliminar la causa fundamental para evitar la reincidencia del problema. Si la marcha de un determinado proceso es normal y si éste está alcanzando las metas, hay que continuar verificando periódicamente, sin introducir ninguna alteración. Después de cierto tiempo, si dicha normalidad perdura, deberá añadirse el ciclo de mejora. Éste exige que los procedimientos sean alterados, los cuales pasarán a ser rutina, hasta que un nuevo ciclo de mejora se implante.	En caso de desvío, el gerente auxiliará al responsable por la ejecución del proyecto, actualizará y corregirá el cronograma. Si el plan no es viable, será alterado.