

# CONTROL INTERNO Y NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Elaborado por:  
**Lic. Christian Lobo Umaña**

# CONTROL INTERNO Y NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

## EL CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

En 1992, en vista de los grandes cambios presentados en el entorno económico mundial ante la caída del comunismo y el auge del capitalismo, se reunió en Estados Unidos un grupo de empresas del sector privado interesadas en crear un marco de referencia en el control dentro de las organizaciones.

Este grupo voluntario se llamó Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) o Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway y su finalidad era la de desarrollar directivas para la implementación y gestión de un sistema de control dentro de las organizaciones. El texto resultado de dicha comisión fue llamado "Informe COSO".

Luego en 2004, en vista de grandes escándalos financieros como el de la quiebra de la empresa Enron, y la promulgación de la ley Sarbanes-Oxley, este comité volvió a reunirse para ajustar la normativa de control interno a estos sucesos y así mejorar su eficiencia.

El gobierno costarricense consciente de esta situación de la economía mundial, asumió el concepto de control interno como eje fundamental del control en las entidades públicas en el 2002 con la promulgación de la Ley 8292, Ley General de Control Interno, y de las Normas Generales de Control Interno para el Sector Público.



Desde ese momento, el control interno pasa a ser un concepto medular y fundamental en las actividades de los entes gubernamentales y los organismos fiscalizadores de estos, de forma que coadyuve a cumplir con los objetivos institucionales, administrando los riesgos presentes en la función organizacional, mediante un proceso en el que interviene toda la administración.

Se considera como control interno al proceso de evaluar las operaciones de la organización que llevan a cabo la administración en general. Los objetivos del control interno son asegurar y mantener:

- » Efectividad y eficiencia en las operaciones
- » Confiabilidad de la información financiera
- » Cumplimiento de políticas, leyes y normas

El modelo completo del control interno se puede describir de la siguiente manera:

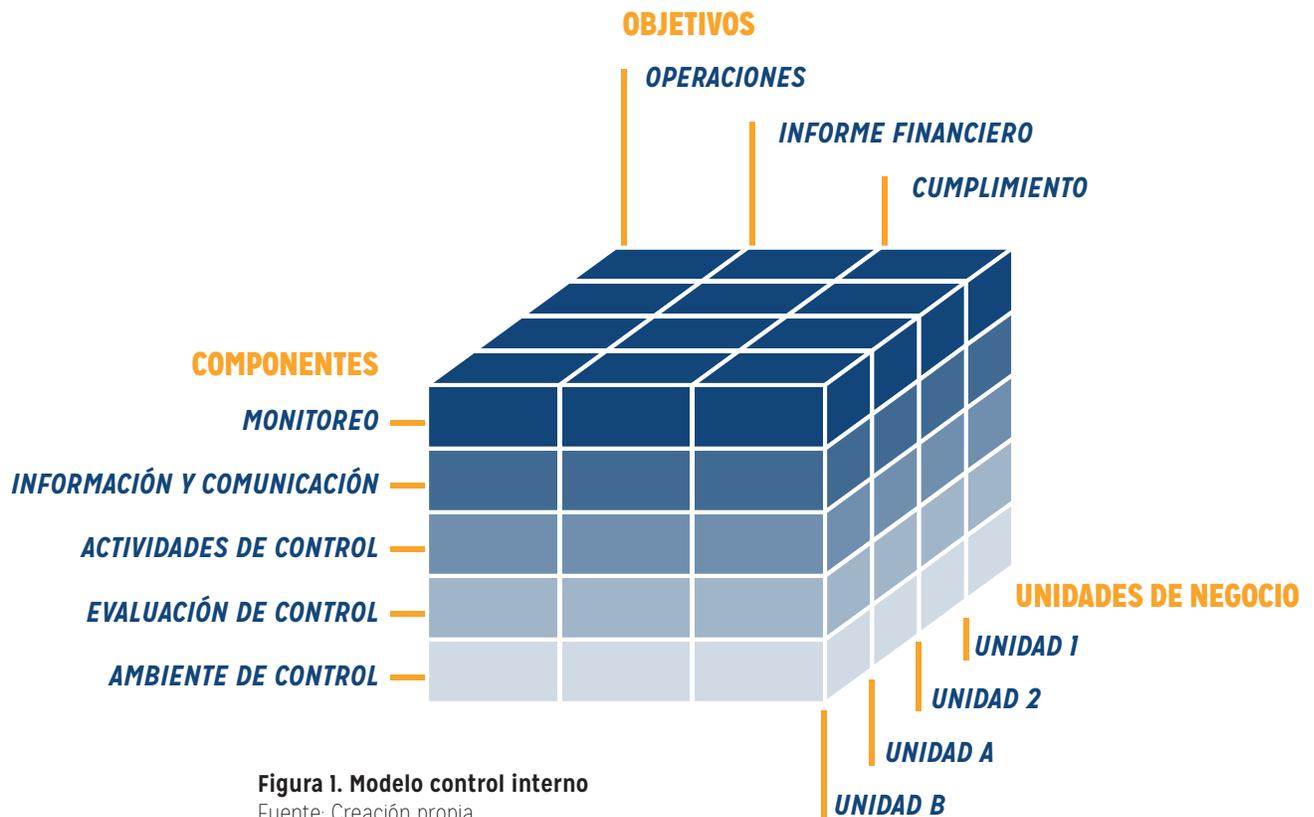


Figura 1. Modelo control interno  
Fuente: Creación propia



Se observa en la descripción gráfica de este modelo cómo los objetos del control interno se alinean con las unidades o actividades del negocio y con los componentes del control interno. Dichos componentes son:

- 1. Ambiente de control:** Se refiere a todo el comportamiento organización que debe estar enfocado en el control interno. Incluye una valoración de las actuaciones desde la alta gerencia hasta las bases de la organización, cuyas acciones deben basarse en valores éticos e íntegros, para lo cual deben establecerse reglamentos, manuales y procedimientos.
- 2. Evaluación de riesgos:** Toda la organización, principalmente los jefes, deben determinar cuáles son los riesgos existentes en sus actividades que, de hacerse efectivos, puedan afectar el logro de los objetivos del control interno. Una vez determinados estos riesgos, deben ser administrados adecuadamente.
- 3. Actividades de control:** Una vez determinados los riesgos existentes en la organización, el jefe y demás funcionarios, se deben realizar las actividades necesarias para evitarlos, disminuirlos o asumirlos, con la finalidad de cumplir con los objetivos del control interno.
- 4. Información y comunicación:** Este componente es el que provee a la organización una herramienta para que todos los niveles de esta actúen acorde con lo planificado por el jefe en las actividades de control y le provee la retroalimentación para verificar que el ambiente de control establecido sea el óptimo. Se deben instaurar los medios de comunicación, tanto vertical como horizontal, para garantizar que las actividades de la empresa se cumplan eficientemente en todos los niveles.
- 5. Monitoreo y seguimiento:** Por último, la administración de la institución debe establecer los procesos de evaluación de que el Sistema de Control Interno (CI) esté desempeñándose de acuerdo con los objetivos del mismo, y de forma que se puedan detectar desviaciones oportunamente y así tomar las medidas correctivas a tiempo.



La interacción de los distintos componentes funcionales del control interno se describe y aprecia de mejor forma en la siguiente imagen:



**Figura 2. Componentes funcionales del control interno**

Fuente: Adaptación del Informe COSO

Como se observa en esta imagen, el Informe COSO presenta una interacción permanente en los distintos componentes, lo cual les da flexibilidad y adaptabilidad a las distintas circunstancias de cada organización.

El ambiente de control es la base del Sistema de Control Interno, ya que la organización debe establecer sus acciones en principios y actitudes éticas y de transparencia. Sobre el ambiente de control se establece la valoración de los riesgos y las actividades de control; y en la punta, el seguimiento debido. Todo el Sistema de CI está unido por la comunicación e información, de forma que en cualquier punto del proceso se puedan tomar las acciones necesarias para corregir y mejorarlo.

Además de estos componentes funcionales del control interno, también se definen dos componentes orgánicos:

### **ADMINISTRACIÓN ACTIVA**

Es la encargada de establecer y evaluar el Sistema de Control Interno y todos sus componentes. Está representada por el jerarca y los titulares subordinados, entendiéndose como aquellos funcionarios de la organización con autoridad para la toma de decisiones, normalmente jefaturas o similares.

### **AUDITORÍA INTERNA**

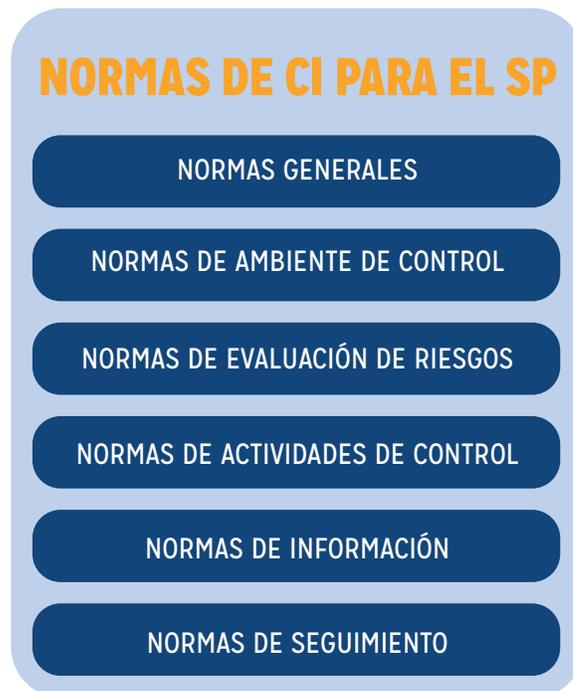
Es una unidad objetiva e independiente de la administración cuya responsabilidad es la de evaluar y verificar el correcto funcionamiento del Sistema de Control Interno en la organización, y así servir como ayuda a la administración en el logro de los objetivos del control interno.

## NORMAS DE CONTROL INTERNO PARA EL SECTOR PÚBLICO

A nivel costarricense, con base en el Informe COSO y en la Ley 8292, la Contraloría General de la República emitió en el 2003 el Manual de normas de control interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización, normativa que fue reemplazada en el 2009 por las Normas de CI para el Sector Público.

Estas normas son de acatamiento obligatorio para todos los entes y organizaciones públicas y para aquellos que brinden fiscalización en ellos o administren de alguna forma fondos públicos costarricenses.

Su estructura está conformada por 6 grupos diferentes de normas, siguiendo la organización establecida en la legislación referente. Dichos grupos son los siguientes:



**Figura 3. Normas de CI para el SP**

Fuente: Creación propia

## 1. NORMAS GENERALES

Este grupo de normas regulan y definen de forma general los términos y conceptos referentes al Sistema de Control Interno. Establecen el marco general sobre el que se asientan las demás. Las normas incluidas en este aparte son las siguientes:

**SISTEMA DE CONTROL INTERNO**

**OBJETIVOS DEL SCI**

**CARACTERÍSTICAS DEL SCI**

**RESPONSABILIDAD DEL JERARCA Y LOS TITULARES SUBORDINADOS SOBRE EL SCI**

**RESPONSABILIDAD DE LOS FUNCIONARIOS SOBRE EL SCI**

**RESPONSABILIDAD DE LA AUDITORÍA INTERNA SOBRE EL SCI**

**RENDICIÓN DE CUENTAS SOBRE EL SCI**

## 2. NORMAS SOBRE AMBIENTE DE CONTROL

Los siguientes grupos de normas regulan lo referente a cada uno de los componentes funcionales del Sistema de Control Interno. El capítulo II delimita las acciones que debe tomar la administración sobre el ambiente de control.

Establecen que debe haber un compromiso del jerarca de la organización hacia el Sistema de Control Interno, instauran la obligación de la administración de apelar a un marco ético institucional, y regulan algunos temas respecto a la organización formal del ente y de las funciones de los colaboradores, de forma que se disminuyan los riesgos.

Las normas incluidas en este capítulo son las siguientes:

**AMBIENTE DE CONTROL**

**COMPROMISO SUPERIOR**

**FORTALECIMIENTO DE LA ÉTICA INSTITUCIONAL**

**IDONENIDAD DEL PERSONAL**

**ESTRUCTURA ORGANIZATIVA**

**AMBIENTE DE CONTROL EN INSTITUCIONES DE MENOR TAMAÑO**

### 3. NORMAS SOBRE VALORACIÓN DEL RIESGO

En este capítulo, las normas de control interno regulan el proceso de valoración del riesgo que deben aplicar los entes públicos. En su desarrollo, estas obligan a la administración a establecer y verificar un sistema eficiente de valoración de riesgos, el cual debe sustentarse en un proceso de planificación institucional. Las normas incluidas en este capítulo son las siguientes:

**VALORACIÓN DEL RIESGO**

**SISTEMA ESPECÍFICO DE VALORACIÓN DEL RIESGO INSTITUCIONAL (SEVRI)**

**VINCULACIÓN CON LA PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL**

**VALORACIÓN DEL RIESGO EN INSTITUCIONES DE MENOR TAMAÑO**

## 4. NORMAS SOBRE ACTIVIDADES DE CONTROL

Este capítulo incluye a detalle las responsabilidades de la administración con respecto a todas las actividades que debe realizar para mantener un sistema de control efectivo. Estas incluyen procedimientos, políticas y otros mecanismos similares para la consecución de los objetivos de control interno.

Las normas establecen que estas actividades deben estar dirigidas principalmente a atender los riesgos descritos en el proceso de evaluación de riesgos y ser viables tanto operativamente como con respecto a su relación costo beneficio.

Las normas de este capítulo son las siguientes:

**ACTIVIDADES DE CONTROL**

**REQUISITOS DE LAS ACTIVIDADES DE CONTROL**

**PROTECCIÓN Y CONSERVACIÓN DEL PATRIMONIO**

**EXIGENCIA DE CONFIABILIDAD Y OPORTUNIDAD DE LA INFORMACIÓN**

**GARANTÍA DE EFICIENCIA Y EFICACIA DE LAS OPERACIONES**

**CUMPLIMIENTO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO Y TÉCNICO**

**ACTIVIDADES DE CONTROL EN INSTITUCIONES DE MENOR TAMAÑO**

## 5. NORMAS SOBRE SISTEMAS DE INFORMACIÓN

Las normas sobre comunicación, definidas como sistemas de información, establecen las acciones que debe tomar la administración para asegurar una transmisión eficiente de los mensajes dentro de la organización, tanto en lo referente a sus operaciones como al Sistema de Control Interno.

Asimismo, establecen las características que deben tener dichos sistemas de información, tales como la flexibilidad para dar respuesta a las necesidades de la organización, como que deben estar armonizados con los objetivos institucionales y del Sistema de Control Interno. Además, describe las características que debe tener la información, debe ser útil, confiable y oportuna.

Las normas incluidas en este capítulo son las siguientes:

**SISTEMAS DE INFORMACIÓN**

**FLEXIBILIDAD DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN**

**ARMONIZACIÓN DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN CON LOS OBJETIVOS**

**GESTIÓN DOCUMENTAL**

**ARCHIVO INSTITUCIONAL**

**CALIDAD DE LA INFORMACIÓN**

**CALIDAD DE LA COMUNICACIÓN**

**CONTROL DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN**

**TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN**

**SISTEMAS DE INFORMACIÓN EN INSTITUCIONES DE MENOR TAMAÑO**



## 6. NORMAS SOBRE SEGUIMIENTO DEL SCI

El último grupo de normas que se encuentran son las normas según el seguimiento que debe dar la administración al efectivo funcionamiento del Sistema de Control Interno.

Las regulaciones establecidas en este capítulo se dirigen a que la administración mantenga y perfeccione un proceso de seguimiento del control interno con el objetivo de detectar las deficiencias que se puedan presentar en los demás componentes y pueda proceder de forma oportuna a corregirlas.

Las normas incluidas en este capítulo son las siguientes:

**SEGUIMIENTO DEL SCI**

**ORIENTACIONES PARA EL SEGUIMIENTO DEL SCI**

**ACTIVIDADES DE SEGUIMIENTO DEL SCI**

**ACTIVIDADES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SCI**

**CONTRATACIÓN DE AUDITORÍAS EXTERNAS**

**SEGUIMIENTO DEL SCI EN INSTITUCIONES DE MENOR TAMAÑO**



## NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA PARA EL SECTOR PÚBLICO

A nivel de Contaduría Pública, específicamente en la función de auditoría externa, son conocidas las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), cuyo objetivo es servir como una guía al profesional en Contaduría, desde los tipos de trabajo que puede llevar a cabo, hasta sus responsabilidades al realizar las revisiones, las diferentes pruebas que deben desarrollar y las características que debe tener el dictamen con los resultados.

**SU OBJETIVO ES ESTABLECER UN MARCO REGULADORIO COMÚN PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA EN TODAS LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS. ESTABLECEN ESTÁNDARES MÍNIMOS PARA QUE EL PROCESO DE AUDITORÍA SE EJECUTE DE MANERA UNIFORME, COMPETENTE, ÍNTEGRA, OBJETIVA E INDEPENDIENTE.**

Similar a dichas normas, a nivel gubernamental, la Contraloría General de la República emitió las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público (conocidas como NGASP) en el 2007 y reformadas en el 2014. Son de acatamiento obligatorio tanto para las auditorías internas de los entes públicos como para terceros que ejecuten labores de auditoría en el sector público, por ejemplo firmas de auditoría externa.

Su objetivo es establecer un marco regulatorio común para el ejercicio de la auditoría en todas las instituciones públicas. Establecen estándares mínimos para que el proceso de auditoría se ejecute de manera uniforme, competente, íntegra, objetiva e independiente.

Están estructuradas en 5 capítulos de normas generales interrelacionadas. Los dos primeros aplican para todos los tipos de auditoría que se realicen en el sector público. Por un lado, el primero trata sobre los atributos que debe tener el profesional que se desempeñe en una auditoría. Por otro lado, el segundo capítulo regula la forma en que se debe desempeñar la labor de la auditoría en el sector público.



De igual forma, los otros tres capítulos tratan de las normas generales que deben cumplir los tres tipos de auditoría descritos en las normas en el desarrollo de su labor, siendo estos tipos la auditoría financiera, la operativa y la de carácter especial.

En el siguiente esquema se puede apreciar mejor esta distribución:



**Figura 4. NGASP**  
Fuente: Creación propia

## 1. NORMAS PERSONALES

Estas se refieren a las cualidades propias que debe tener el profesional que va a realizar la auditoría. Dichas normas son:

**INDEPENDENCIA Y OBJETIVIDAD**

**IMPEDIMENTOS A LA INDEPENDENCIA Y OBJETIVIDAD**

**NATURALEZA CONFIDENCIAL Y DISCRECIÓN SOBRE EL TRABAJO**

**ÉTICA PROFESIONAL**

**COMPETENCIA Y PERICIA PROFESIONAL**

**DEBIDO CUIDADO PROFESIONAL**

**EDUCACIÓN PROFESIONAL CONTINUA**

## 2. NORMAS GENERALES RELATIVAS AL TRABAJO DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO

Se refieren a la forma en que el profesional debe desarrollar su labor de fiscalización. Estas son:

**ADMINISTRACIÓN DE LA AUDITORÍA**

**ACTIVIDADES DEL PROCESO DE AUDITORÍA**

**PLANIFICACIÓN**

**EXAMEN**

**COMUNICACIÓN DE RESULTADOS**

**SEGUIMIENTO**

**EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

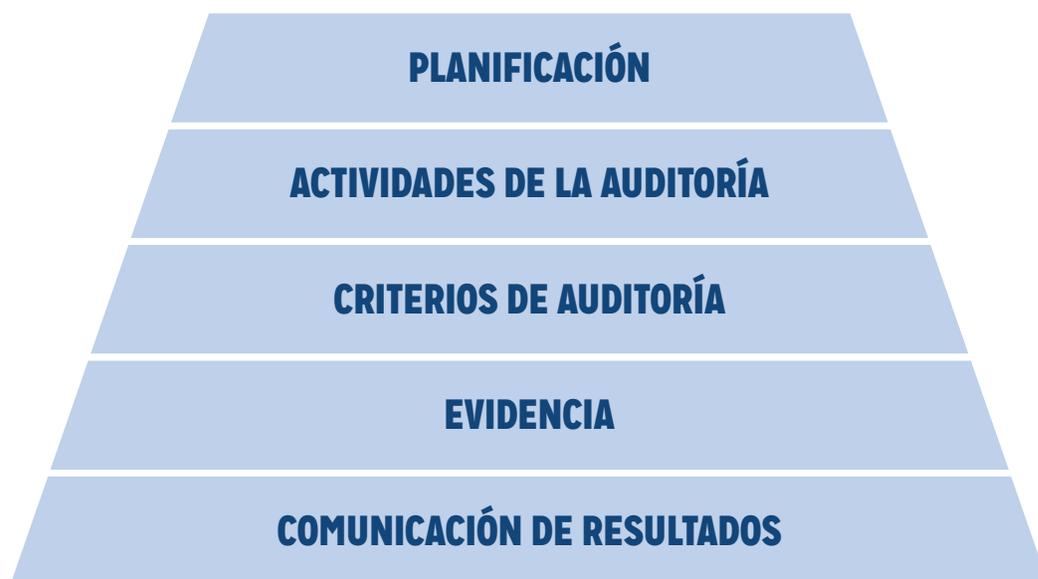
**DOCUMENTACIÓN DE LA AUDITORÍA**

**ARCHIVO PERMANENTE**

**CALIDAD DE LA AUDITORÍA**

### 3. NORMAS GENERALES SOBRE CADA TIPO DE AUDITORÍA:

Los tres últimos capítulos en su estructura presentan prácticamente las mismas normas pero adaptadas a cada tipo de auditoría. En términos generales, las normas que se incluyen en cada uno de los capítulos son las siguientes:



**Figura 5. Normas de últimos capítulos**

Fuente: Creación propia



#### 4. NORMAS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA INTERNA EN EL SECTOR PÚBLICO

Estas normas fueron promulgadas por la Contraloría General de la República, son de acatamiento obligatorio para todas las auditorías del sector público costarricense. Son complementarias a las NGASP y están basadas en las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna del Instituto de Auditoría Interna.

Promueven un marco básico para la gestión de una auditoría interna efectiva y una orientación para el mejoramiento continuo de todos los profesionales que realizan estas labores de forma más específica que las NGASP.

Estas normas están estructuradas en dos grupos, sobre atributos y sobre desempeño.

##### NORMAS SOBRE ATRIBUTOS

Tratan las características de las organizaciones y las personas que prestan servicios de auditoría interna

PROPÓSITO, AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD

PERICIA Y DEBIDO CUIDADO PROFESIONAL

ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD

Mediante las normas de atributos, se espera que el profesional u organización que realice la labor de auditoría ejecute una serie de características que le van a ayudar a cumplir de forma más eficiente su función.

Dentro de este grupo se norma la obligación de contar con un reglamento de organización y funcionamiento, de poseer independencia funcional y de criterio, de demostrar pericia y debido cuidado profesional y de realizar evaluaciones de calidad, entre otras.

## NORMAS SOBRE EL DESEMPEÑO

**Proporcionan los criterios bajo los cuales las auditoría y sus funcionarios deben llevar a cabo su labor**

ADMINISTRACIÓN

PLANIFICACIÓN PUNTUAL

PLANIFICACIÓN

EJECUCIÓN DEL TRABAJO

NATURALEZA DEL TRABAJO

SUPERVISIÓN

ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS

COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS

SEGUIMIENTO DE ACCIONES  
SOBRE RESULTADOS

INFORMES DE DESEMPEÑO

**AQUEL PROFESIONAL QUE REALICE UNA AUDITORÍA INTERNA CUENTA CON UNA GUÍA COMPLETA QUE LE AYUDE NO SOLO A REALIZAR FISCALIZACIONES MÁS EFICIENTES, SINO QUE LOS RESULTADOS DE ESTAS RESULTAN MÁS ÚTILES Y CONFIABLES A LA ADMINISTRACIÓN Y AL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO**

Este otro grupo de normas está direccionado a describir la naturaleza de los servicios de auditoría interna y a proporcionar criterios de calidad para evaluar el desempeño de estos servicios.

En ellas se detallan todos los puntos que deben cumplir los profesionales de auditoría interna en cada uno de los pasos del proceso de fiscalización, desde la administración y planificación, pasando por la administración de los recur-

sos y hasta la debida comunicación de resultados y el seguimiento que la misma auditoría interna debe dar a sus hallazgos.

De esta forma, aquel profesional que realice una auditoría interna cuenta con una guía completa que le ayude no solo a realizar fiscalizaciones más eficientes, sino que los resultados de estas resultan más útiles y confiables a la administración y al cumplimiento de los objetivos de control interno, al aportar de esto un valor agregado a la función de auditoría interna.

## REFERENCIAS BIBIOLGRÁFICAS

Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway. (2005). *Informe COSO*. Colombia: ECOE EDICIONES.

Costa Rica. (2002). *Ley General de Control Interno, ley 8292*. San José: publicada en La Gaceta N°169 del 4 de setiembre de 2002.

Costa Rica, Contraloría General de la República. (2009). *Normas Generales de Control Interno para el Sector Público*. San José: publicado en La Gaceta N° 26 del 6 de febrero del 2009.



The logo consists of the word "ILUMNO" in a bold, white, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top, giving it a modern, circular appearance. The text is centered within a solid orange rectangular background.

ILUMNO