

Contraloría General de la República

Guía V

Monitoreo y evaluación

Pauta n.° V-001
Diagnóstico del componente
Monitoreo y evaluación

CONTENIDO

I.	INTRODUCCIÓN	4
II.	MARCO LEGAL DEL MONITOREO Y EVALUACIÓN	5
III.	CONCEPTOS SOBRE MONITOREO Y EVALUACIÓN.....	8
IV.	DESARROLLO DE LOS ELEMENTOS DEL MONITOREO Y EVALUACIÓN.....	13
A.	SUPERVISIÓN PERMANENTE DE LA EFECTIVIDAD DE LOS CONTROLES.....	13
1.	<i>EFECTIVIDAD DEL CONTROL INTERNO</i>	13
2.	<i>NATURALEZA DE LA SUPERVISIÓN</i>	13
3.	<i>SUPERVISIÓN POR PARTE DE LA ENTIDAD</i>	14
B.	INFORMES DE LAS EVALUACIONES Y FORMULACIÓN DE RECOMENDACIONES	19
1.	<i>INFORMES INTERNOS</i>	19
2.	<i>LOS INFORMES DE LAS UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA</i>	21
3.	<i>LOS INFORMES DE LA CÁMARA DE CUENTAS</i>	21
C.	SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES.....	21
1.	<i>PLANIFICACIÓN DEL SEGUIMIENTO</i>	21
2.	<i>INFORMES DE SEGUIMIENTO</i>	22
	BIBLIOGRAFÍA	24

SIGLAS Y ACRÓNIMOS

CGR	Contraloría General de la República
COSO	Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (sigla en inglés de Committee of Sponsoring Organizations)
INTOSAI	Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría Gubernamental
MAE	Máxima autoridad ejecutiva
MyE	Monitoreo y evaluación
NOBACI	Normas básicas de control interno
SCI	Sistema de control interno
UAI	Unidad de Auditoría Interna

MONITOREO Y EVALUACIÓN

I. INTRODUCCIÓN

- 1.1 De conformidad con lo previsto en el artículo 7 *Atribuciones y deberes institucionales* de la Ley 10-07, las entidades y organismos bajo el ámbito de esta ley, así como los servidores públicos en todos los niveles, tienen entre otras las siguientes atribuciones y deberes para asegurar la efectividad del control interno institucional:
 - a. Establecer y mantener el control interno en los términos previstos en la ley.
 - b. Elaborar, en el marco de la ley y de la normativa básica de control interno que emita la Contraloría General de la República (CGR), las normas secundarias, sistemas y procedimientos para el establecimiento, operación y mantenimiento de su propio proceso de control interno, de acuerdo con la naturaleza de sus operaciones y objetivos.
- 1.2 La CGR está interesada en apoyar a las instituciones públicas en el proceso de ajuste de sus SCI (sistemas de control interno) a lo previsto en el marco legal de control interno. En cumplimiento de sus atribuciones establecidas en los artículos 5 de la Ley 10-07 y 13 de su reglamento, con el objeto de apoyar los diagnósticos de necesidades y las soluciones de ajuste, la CGR emite la presente guía especializada sobre la NOBACI V - **«monitoreo y evaluación»**, mencionado en el artículo 24 de la citada ley.

Las guías no obligan a las instituciones públicas. Su objetivo es orientarlas para que el proceso de ajuste sea efectivo, de conformidad con lo requerido en la Ley 10-07 y su reglamento. Cada entidad tiene sus particularidades y la forma como logre establecer los elementos de **MyE** tiene íntima relación con estas.

- 1.3 Este documento se ocupa de desarrollar aspectos considerados básicos sobre cada uno de los elementos que contribuyen al **MyE** enumerados en el artículo 47 numeral 5, del reglamento de la Ley 10-07. En los casos en que se considere necesario por la complejidad o novedad de algún elemento, la guía se acompaña de pautas que en forma focalizada también contribuyen a una mejor interpretación e implantación del elemento que se detalla.

II. MARCO LEGAL DEL MONITOREO Y EVALUACIÓN

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

Se debe evaluar la calidad del control interno sobre una base permanente de tiempo, para confirmar su vigencia y efectividad, así como para establecer que las recomendaciones resultado de las auditorías y otras evaluaciones son asimiladas.

Los elementos principales de esta norma son:

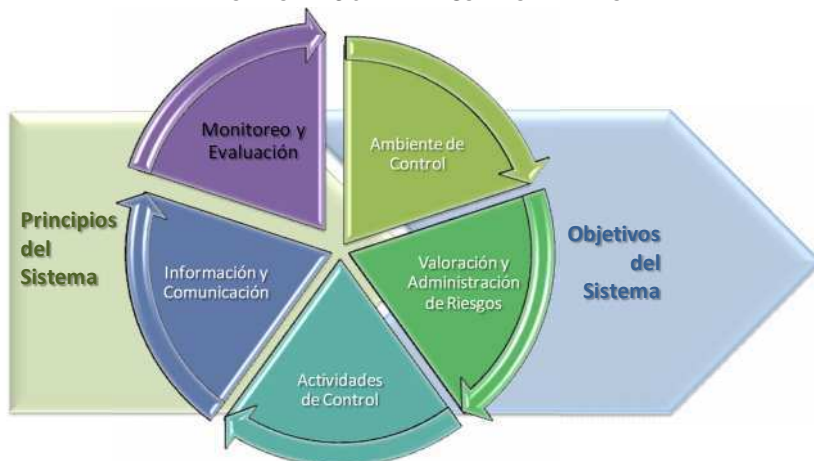
- a. *Supervisión permanente de la efectividad de los controles;*
- b. *Autoevaluación del control interno;*
- c. *Evaluación de la efectividad del proceso de control interno y de la gestión institucional;*
- d. *Evaluación del cumplimiento de los controles previos de las órdenes de pago;*
- e. *Evaluación de la calidad y efectividad de la supervisión sobre la ejecución de los contratos de bienes y servicios;*
- f. *Evaluación de la calidad de la tecnología informática;*
- g. *Evaluaciones de confiabilidad de la información financiera y administrativa de la entidad u organismo;*
- h. *Informes de las evaluaciones y formulación de recomendaciones;*
- i. *Seguimiento de las recomendaciones.*

«Dado que el control interno es una actividad dinámica que tiene que ser adaptada continuamente según los cambios y riesgos que la entidad tenga que enfrentar, el seguimiento del sistema de control interno es necesario para procurar a asegurar que el control interno esté a tono con los objetivos, el entorno, los recursos y el riesgo».

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

- 2.3 De acuerdo con esta definición, es necesario que cada entidad efectúe una cuidadosa revisión para establecer cuál es el estado de los elementos enumerados. A tales efectos, la CGR emitió la *Guía para el diagnóstico del SCI*, la cual permite valorar el grado de desarrollo y las necesidades de ajuste de cada NOBACI. En la Pauta V-001, se incluye la matriz para diagnosticar el estado de la NOBACI V - «monitoreo y evaluación». El resultado del diagnóstico integral de las NOBACI mediante la guía mencionada, permitirá preparar un plan de acción que debidamente concertado con la MAE (máxima autoridad ejecutiva) de cada entidad, apoyará el cumplimiento de lo previsto en el marco legal vigente para el control interno y, por consiguiente, mejorará la calidad y seguridad de la gestión.
- 2.4 Al definir las políticas, procedimientos, técnicas y herramientas más apropiadas para la gestión de esta norma, deben considerarse las necesidades específicas de cada entidad en términos de volumen, complejidad y seguridad. Por ello, las consideraciones de control que se presentan en esta guía son puntos de aplicación general y no resultan absolutos.

GRÁFICO N° 1
MODELO DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO



- 2.5 En el gráfico n° 1 se muestra el modelo del SCI basado en las cinco NOBACI. El SCI debe ser entendido como un sistema que opera en un engranaje según el cual los principios son el combustible impulsor. Cada norma va activando a la otra. El monitoreo y control son las políticas y procedimientos que contribuyen a mantener vigente el SCI mediante su mejoramiento continuo y a hacerlo sostenible en el tiempo.

- 2.6 Para construir la NOBACI V - MyE, la Ley 10-07 ha previsto el concurso de un conjunto de elementos que han sido ajustados en esta guía para reflejar las mejores prácticas recomendadas por el estándar internacional COSO¹, en su guía para esta norma.

¹ Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway (COSO, por la sigla en inglés de Committee of Sponsoring Organizations).

III. CONCEPTOS SOBRE MONITOREO Y EVALUACIÓN

- 3.1 **El monitoreo** se entiende en este documento como el proceso mediante el cual se establece el estado o condición del SCI. Es sinónimo de seguimiento (responde a preguntas como: ¿se está cumpliendo?, ¿se ha ajustado?, ¿se han hecho las correcciones?, ¿ha mejorado o empeorado, según el último seguimiento?, etc.).
- 3.2 **La evaluación** se refiere al establecimiento de la condición de los controles. Es decir, sirve para establecer si un control o conjunto de controles sigue representando una relación positiva de beneficio/costo. Puede ser que el monitoreo indique que el control se cumple, pero ese control puede estar obsoleto o generar riesgos para el funcionamiento de otros controles o para la eficiencia y eficacia operativa y su beneficio pueda estar en duda.
- 3.3 **Monitoreo y evaluación** son complementarios y con frecuencia se pueden hacer simultáneamente y se toman como sinónimos. Tal como se desarrolla en esta guía, pueden darse intervenciones para verificar si un plan de acción de mejoramiento del control interno se ha cumplido y tomar decisiones de acuerdo con los resultados de dicho seguimiento. En este caso, se habla más propiamente de «monitoreo».
- 3.4 Otro enfoque puede ser el estudio minucioso del beneficio/costo de un control interno o grupo de controles, las condiciones de riesgo que están ayudando a mitigar, nuevas necesidades de control para nuevos riesgos, consideraciones y hasta mediciones cuantitativas del grado de fortaleza o debilidad del SCI debido al funcionamiento parcial o no funcionamiento de uno o más controles internos, etc. En este último caso, se habla más propiamente de «evaluación».
- 3.5 La NOBACI V - monitoreo y evaluación debe construirse apoyado en los siguientes tres principios:
 - a. Independiente de la modalidad como se practique, permite a la administración establecer si las demás normas continúan funcionando eficazmente en el tiempo.
 - b. El resultado, es decir, las deficiencias y otras oportunidades de mejoramiento del SCI, se identifican y comunican oportunamente a quienes tienen la responsabilidad de tomar medidas correctivas, a la MAE y a otras autoridades según lo previsto en las normas.

- c. Seguridad de que los resultados mencionados en b., además de haber sido divulgados apropiadamente, son respaldados por la MAE y de que el plan de acción o acciones concertadas se completa en el tiempo y forma debidos.
- 3.6 La NOBACI III- valoración y administración de riesgos reconoce que los riesgos cambian con el paso del tiempo y la administración necesita determinar si el SCI continua siendo competente y suficiente para lidiar con nuevos. Por lo anterior, el MyE debe considerar sí:
- a. La administración diseña e implementa controles cuando la severidad de los riesgos cambia o aparecen nuevos riesgos.
 - b. Los controles que han sido diseñados e implementados para reducir los riesgos a un nivel de severidad aceptable, continúan operando efectivamente.
- 3.7 En el anterior sentido, el MyE es un complemento de la NOBACI II «valoración y administración de riesgos», para establecer si los controles mantienen vigencia de cara a los riesgos cambiantes.
- 3.8 De acuerdo con el estándar COSO, tal como se muestra en el gráfico n° 2, se reconoce explícitamente que el monitoreo relaciona todos los objetivos del SCI y no solamente lo concerniente a la confiabilidad de la información financiera. En el gráfico también se muestra que el MyE sirve para establecer la habilidad del SCI para mitigar los riesgos relacionados con los objetivos de la organización.
- 3.9 De conformidad con lo anterior, debe quedar claro que diseñar e implementar las NOBACI no significa decir que cada uno funciona perfectamente y aporta a la gestión de los riesgos. La idea es que mediante el MyE se establezca la contribución integral de las normas a la gestión apropiada de los riesgos y no la efectividad individual de cada una.

GRÁFICO N° 2
MONITOREO APLICADO AL PROCESO DE CONTROL INTERNO²



3.10 Desde el punto de vista de quien lo efectúa, el MyE puede ser ejecutado:

- a. Por la administración de una entidad, ya que su principal interés es asegurar que el SCI continúa siendo confiable para apoyar el logro de los objetivos. En este sentido puede hacerlo mediante evaluaciones sobre la marcha de las operaciones, evaluaciones separadas o ambas.
- b. Por la CGR, quien en su calidad de organismo rector del SCI tiene interés en establecer si los controles internos están funcionando de conformidad con lo previsto en las normas vigentes, de manera que pueda confirmar la confianza en el SCI y, de ser posible, proporcionar valor agregado mediante recomendaciones para mejorar dicho sistema. Igualmente, determinar si es necesario ajustar la normativa o proporcionar mayor guía u orientación al sector público para su correcta aplicación.
- c. Por la Cámara de Cuentas, quien tiene la obligación constitucional y legal de examinar la gestión pública desde una perspectiva independiente del Poder Ejecutivo y emitir informes con opiniones sobre la calidad de los SCI y la confiabilidad de los informes sobre la ejecución presupuestal y otros informes de rendición de cuentas.

² Tomado de Guidance on Monitoring Internal Control Systems, Volume I, Guidance - COSO

3.11 En la tabla n° 1 se esquematizan los elementos de MyE, los cuales se explican con mayor detalle en el capítulo IV de esta guía. Básicamente, se representa el elemento de la NOBACI V - **MyE** como un sistema con los requerimientos previstos, seguido de los medios recomendados en la guía para cumplir tales requerimientos y luego, en forma sistémica, se ilustran los resultados o beneficios que se obtienen cuando una entidad desarrolla dichos elementos.

TABLA N° 1
REQUERIMIENTOS, MEDIOS Y RESULTADOS DEL MONITOREO Y EVALUACIÓN

REQUERIMIENTO ³	MEDIO FACILITADOR	RESULTADO
<p>A. SUPERVISIÓN PERMANENTE DE LA EFECTIVIDAD DE LOS CONTROLES (INCLUYE LA AUTOEVALUACIÓN Y LAS EVALUACIONES DE CALIDAD DE LOS CONTROLES PREVIOS)</p>	<p>La efectividad de los controles se supervisa mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ La asignación de la responsabilidad de la supervisión dentro o como parte de los procesos ▪ Evaluaciones practicadas por los empleados que forman parte de un proceso, con posterioridad a la ejecución de las transacciones (autoevaluación) ▪ Intervenciones de la UAI (Unidad de Auditoría Interna) ▪ Intervenciones de la Cámara de Cuentas y otros 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mejoramiento de la gestión del riesgo. ▪ Prevención oportuna de errores o irregularidades. ▪ Corrección oportuna si ocurren errores o irregularidades. ▪ Mejoramiento de la efectividad del SCI, producto de las recomendaciones de la UAI. ▪ Confirmación independiente de la calidad del control interno.

³ Para los efectos de esta guía, los elementos del componente MyE contemplados en el Reglamento de aplicación de la Ley 10-07, instituido por el Decreto N° 491-07, han sido agrupados o reclasificados para mayor facilidad en su desarrollo e implementación. Los elementos de a) a g) forman parte en la tabla n° 1 de la sección A «Supervisión permanente de la efectividad de los controles». El elemento h) corresponde en la tabla n° 1 a la sección B «Informes de las evaluaciones y formulación de recomendaciones» y el elemento i) corresponde en la tabla n° 1 a la sección C «Seguimiento a las recomendaciones».

REQUERIMIENTO ³	MEDIO FACILITADOR	RESULTADO
<p>B. INFORMES DE LAS EVALUACIONES Y FORMULACIÓN DE RECOMENDACIONES</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Los informes de MyE representan un valioso instrumento para la administración de una entidad y otros interesados en conocer su desempeño, al menos en aspectos de control interno para prevenir o lidiar con riesgos. 2. De conformidad con las modalidades de MyE se puede disponer de informes de: <ul style="list-style-type: none"> ▪ La administración (sus departamentos, direcciones, etc.). ▪ Las UAI. ▪ La Cámara de Cuentas y otros externos. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mejoramiento de la gestión del riesgo. ▪ Prevención oportuna de errores o irregularidades. ▪ Corrección oportuna si ocurren errores o irregularidades. ▪ Mejoramiento de la efectividad del SCI, producto de las recomendaciones de la UAI. ▪ Confirmación independiente de la calidad del control interno.
<p>C. SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES</p>	<p>No es suficiente con obtener informes de diferentes fuentes para preservar la efectividad del SCI. Se requiere que haya una política de seguimiento a la aplicación de los cambios originados en el MyE. Los medios en los que con mayor frecuencia se apoya el seguimiento son:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Informes de seguimiento practicados por las dependencias responsables de los cambios, o centralizados en la Dirección de Planificación o equivalente. ▪ Informes de seguimiento de los auditores externo. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ SCI actualizado y mejorado. ▪ Operaciones más seguras y preparadas para encarar los riesgos cambiantes. ▪ Mayor confiabilidad en el SCI.

IV. DESARROLLO DE LOS ELEMENTOS DEL MONITOREO Y EVALUACIÓN

A. SUPERVISIÓN PERMANENTE DE LA EFECTIVIDAD DE LOS CONTROLES

4.1 El objetivo de la guía respecto a este elemento es ofrecer lineamientos que ayuden a diseñar y ejecutar políticas y procedimientos para la supervisión del SCI.

1. EFECTIVIDAD DEL CONTROL INTERNO

4.2 Antes de todo es importante entender el concepto de efectividad del control. Un control o conjunto de controles se considera efectivo cuando logra los objetivos para los cuales fue diseñado. Si los controles fueron establecidos como parte de la valoración y administración de riesgos, se consideran efectivos ya que previenen o reducen la probabilidad o el impacto de un riesgo. Adicionalmente, se consideran efectivos cuando funcionan como está previsto; es decir, no se producen incidentes que hagan dudar del beneficio de dicho control o los riesgos son insignificantes y no modifican el criterio de los evaluadores.

2. NATURALEZA DE LA SUPERVISIÓN

4.3 Se refiere a la verificación de la vigencia del control interno para los propósitos que fue creado. Como ya se mencionó, los enfoques e intereses por la supervisión pueden ser diferentes. En el caso de la administración, esta puede supervisar el control de tres formas:

a. Directamente

4.4 Cuando asigna responsabilidades de supervisión en los diferentes procesos. Esto es lo que se conoce como supervisión sobre la marcha de las operaciones. En este caso, lo que sucede en la práctica es que los supervisores conocen cuáles son los controles internos clave de las operaciones y se aseguran de que estos funcionan como está previsto. Si algo no funciona, el supervisor tiene la oportunidad de corregir u ordenar que se corrija o active el control. Por ejemplo, si un pago no viene acompañado de la factura idónea y está previsto que se verifique, en tiempo real y antes del procesamiento del pago, se detecta la carencia de dicho documento y se previene el error o irregularidad.

b. Control de calidad

- 4.5 Cuando, sin perjuicio de la supervisión sobre la marcha o «en línea», busca verificar que incluso las intervenciones del supervisor cumplen con los procedimientos y controles establecidos para el proceso. Por ejemplo, verifica y deja evidencia que los bienes o servicios han sido recibidos antes de que se procese un pago.

c. Autoevaluación

- 4.6 Cuando, periódicamente, y después de que las transacciones en los procesos han terminado, personas con responsabilidad en el proceso lo revisan para establecer si los controles fueron cumplidos.

3. SUPERVISIÓN POR PARTE DE LA ENTIDAD

- 4.7 Se sugiere como método para supervisar los controles internos desde la entidad:

a. Cuando la supervisión se hace en línea

- 4.8 En los manuales o instructivos se identifican las actividades de control, las funciones que deben cumplirse y la forma en que el supervisor deja evidencia de su intervención (ver tabla n° 2).
- 4.9 Se asigna responsabilidad clara de la supervisión. Por ejemplo, en un proceso de pagos, verificar que los documentos de respaldo acompañan la orden de pago, que los bienes y servicios efectivamente se recibieron, etc.
- 4.10 No necesariamente la supervisión «en línea», significa intervenir todas las operaciones, excepto que el nivel de riesgo lo requiera. Cuando el sistema de información produce rechazos en tiempo real o «realimenta» lo que está sucediendo, el supervisor interviene para corregir o establecer caminos de acción apropiados.
- 4.11 Se preparan estadísticas de errores o inconsistencias encontrados en la supervisión «en línea», de tal forma que se puede medir la eficiencia y eficacia del proceso y la rentabilidad de la supervisión.

- 4.12 Se preparan informes sobre medidas, lecciones aprendidas y ajustes para mejorar la efectividad. Los informes se envían a la gerencia de las áreas de responsabilidad donde se practica la supervisión, y se envían sumarios a la MAE.
- 4.13 Se programan seguimientos posteriores para verificar que mejora la efectividad del control.
- 4.14 Este enfoque, aunque es menos objetivo, es más oportuno porque permite corregir en tiempo real las debilidades y agilizar las operaciones.

TABLA N° 2
EJEMPLO DE SUPERVISIÓN EN LÍNEA

PROCESO	RESPONSABLE	ACTIVIDADES DE CONTROL	
		RIESGOS/CONTROLES EN LÍNEA	SUPERVISIÓN
PAGOS A PROVEEDORES	Área que recibe el bien o el servicio.	<p>Riesgo: Sobre o subestimación del devengado.</p> <p>Actividad de control: Registro del devengado en el sistema de información.</p>	<p>a. Verifica la evidencia de los documentos y corrección del registro. Firma la orden de pago en señal de revisión.</p> <p>b. Verifica el reporte de inconsistencias (si el sistema rechaza intentos de registros incompletos o con otras inconsistencias).</p>
	Contabilidad	<p>Riesgo: Pagos indebidos, inconsistencias en los registros.</p> <p>Actividad de control: Verifica los documentos recibidos para el pago y registro del devengado.</p>	
	Tesorería	<p>Riesgo: Pagos indebidos, errores en los montos, conceptos pagados o beneficiarios.</p> <p>Actividad de control: Prepara la orden de pago, adjunta los documentos de soporte y firma la orden de pago.</p>	

PROCESO	RESPONSABLE	ACTIVIDADES DE CONTROL	
		RIESGOS/CONTROLES EN LÍNEA	SUPERVISIÓN
... PAGOS A PROVEEDORES	Contabilidad	<p>Riesgo: Inconsistencias en registros.</p> <p>Actividad de control: Registra el pago y deja constancia en la orden de pago del registro contable.</p>	<p>c. Revisa conciliaciones, compara datos de fuentes internas o externas y establece las inconsistencias en los pagos vs. bienes o servicios recibidos.</p> <p>d. Puede, con apoyo de la tecnología, hacer verificaciones selectivas del cumplimiento de controles en los procesos. Por ejemplo, monto de los cheques o transferencias emitidos, bienes que ingresaron al inventario, etc.</p>
	Contabilidad	<p>Riesgo: Pagos indebidos, pagos múltiples.</p> <p>Actividad de control: Coloca en la factura original el sello fechador de cancelado.</p>	
	Tesorería	<p>Riesgo: Sobregiro e inconsistencias en los pagos.</p> <p>Actividad de control: Verifica la disponibilidad (cuota), prepara el cheque o transferencia.</p>	

b. Cuando la supervisión se hace en forma separada (pero por la administración) de las operaciones en marcha

4.15 Puede utilizar las mismas técnicas registradas en la tabla n° 2. La diferencia es que las revisiones son posteriores a la ocurrencia de las transacciones y se hacen en forma selectiva. Por lo general, estas supervisiones son practicadas por personas que no tienen participación directa en los procesos en que se aplica el MyE, pero tienen capacidad técnica y experiencia para hacerlo. Este método también se conoce como «revisiones de pares». Este enfoque puede proveer más información objetiva de la que se obtiene en los procesos pues está libre, en principio, de interés por responsabilidades en el proceso.

c. Cuando se practican autoevaluaciones

4.16 Se trata de una modalidad similar a la explicada en b., pero practicada por las mismas personas que ejecutaron los procesos donde se encuentran los controles evaluados. Las ventajas de esta modalidad es que las personas responsables desarrollan las lecciones aprendidas y aportan ideas para mejorar la calidad del control interno, incluyendo ajustes de diseños equivocados.

4.17 Las autoevaluaciones pueden referirse a procesos cumplidos o basados en la experiencia y a la identificación de nuevos riesgos que pueden requerir que las actividades de control sean ajustadas. Normalmente, quienes participan continuamente en los procesos cumplen con mayor frecuencia este procedimiento.

d. Evaluaciones con fines de certificación de los sistemas de control interno

4.18 Es importante destacar que en el caso de que la MAE sea requerida por la CGR, en uso de sus atribuciones legales, para certificar la calidad de sus controles internos, podría valerse de una combinación de los métodos mencionados en a., b. y c. En las mejores prácticas internacionales, a la MAE se le requiere que periódicamente declare cuáles son los controles clave que ha diseñado para lidiar con los riesgos importantes en la ejecución de sus planes y programas, así como en sus procesos y para que confirme si en un período de tiempo, a criterio de la administración, tales controles funcionaron con la efectividad esperada.

4.19 Igualmente, estas certificaciones son sometidas a verificación por parte de los auditores externos, quienes asumen la responsabilidad de avalarlas, sin perjuicio de las responsabilidades por el debido cuidado de la administración en su preparación.

4.20 Esa es una forma de MyE que está tomando fuerza para rendir cuenta apropiada a los ciudadanos, los poderes del Estado y otras partes interesadas en la adecuada gestión de los recursos públicos.

e. Evaluaciones de Auditoría Interna⁴

4.21 Las evaluaciones de la UAI son una forma de MyE separada. En términos de objetivos y alcance existen diferencias. En tanto que la administración realiza el MyE con fines de mejoramiento continuo de sus procesos y para prevenir errores e irregularidades, las UAI tienen como objetivos:

⁴ Las guías para practicar las intervenciones de auditoría interna pertenecen al ámbito técnico de la CGR y sus UAI y se incluyen en las normas profesionales de auditoría interna, manuales e instructivos separados de esta guía.

- a. Confirmar el cumplimiento de las normas y otros requisitos relacionados con el SCI y emitir informes que respaldan esta confiabilidad, destinados al contralor general de la República y, por consiguiente, al presidente de la República como MAE del Poder Ejecutivo.
- b. Como organismo rector, la CGR, mediante las UAI delegadas, está interesada en conocer la efectividad de los controles internos.

4.22 **Control de calidad del control previo.** Por una parte, en tiempo real, supervisa la calidad de los controles previos que debe ejercer cada entidad en el proceso de ejecución presupuestal relacionado con el flujo de fondos para pagos y otras transacciones. Este es un trabajo especializado que se desarrolla utilizando herramientas basadas en tecnología y que genera resultados inmediatos en el sentido de permitir o impedir que una operación de pago u otras operaciones importantes se hagan sin cumplir el marco legal y los requisitos previstos en el SCI. Las UAI producen informes con rechazos y recomendaciones para prevenir la reincidencia.

4.23 **Evaluaciones selectivas del SCI.** Mediante trabajos de auditoría interna especializados, selecciona muestras de transacciones y verifica que en ellas se hayan cumplido los atributos del SCI tal y como está previsto en el marco legal y reglamentario. Por lo general, con los resultados de las auditorías internas se producen informes con observaciones, conclusiones y recomendaciones destinados a la MAE de cada entidad, los cuales deberían contribuir al mejoramiento continuo del SCI.

f. Evaluaciones de la Cámara de Cuentas y otros

4.24 En calidad de auditor externo gubernamental, de conformidad con la Constitución y el marco legal complementario, la Cámara de Cuentas, tiene entre sus facultades la de realizar auditorías a los SCI. Estos trabajos le sirven para asegurarse de la calidad de la administración de los recursos por el Poder Ejecutivo y constituyen una base para planificar otras intervenciones de auditoría.

4.25 Por ejemplo, para decidir cuál debe ser el alcance de las auditorías de ejecución presupuestal o de los estados financieros patrimoniales. Los métodos con los cuales la Cámara de Cuentas lleva a cabo estas auditorías cae dentro de su ámbito y autonomía, la cual, entre otras, se apoya en las normas de auditoría gubernamental que la propia entidad expide en su calidad de organismo rector del control externo.

B. INFORMES DE LAS EVALUACIONES Y FORMULACIÓN DE RECOMENDACIONES

4.26 Para que sirvan como instrumento que impulse el mejoramiento de la calidad de la gestión pública, como objetivo principal y prioritario, todas las actividades de MyE deben dejar como resultado evidencia documental e informes que permitan hacer mediciones y tomar medidas de ajuste para cumplir con el marco legal y mejorar la probabilidad de alcanzar los objetivos establecidos para cada entidad. Los informes tienen características diferentes de conformidad con la fuente que los produce y la naturaleza y alcance del MyE practicado.

1. INFORMES INTERNOS

4.27 La supervisión del control interno sobre la marcha o en forma separada sea por medio de autoevaluación o revisión de pares, debe concluir en al menos tres resultados:

- a. Listas de inconsistencias.
- b. Memorandos o informes con observaciones, conclusiones, y recomendaciones;
- c. Planes de acción.

4.28 Las listas de inconsistencias que se presentan sobre la marcha de las operaciones constituyen la evidencia principal de los errores, omisiones o irregularidades en los procesos. Pueden obtenerse en forma automatizada, por ciertos sistemas de información basados en tecnología, si así está previsto. De lo contrario, los supervisores deben identificar caso a caso tales inconsistencias y utilizarlas como medio para identificar causas y soluciones.

4.29 Aunque el mecanismo de supervisión sobre la marcha es altamente dinámico, para MyE es de suma importancia que las inconsistencias encontradas sean parte de un memorando, cuando no se requiere mayor análisis de lo ocurrido y las soluciones se pueden activar al momento de identificar cada caso, o en un informe más elaborado, con el objeto de establecer con mayor detalle los antecedentes de las inconsistencias, las medidas necesarias para corregir y prevenir en el futuro y cuando sea necesario, la asignación de responsabilidad de las correcciones y cambios.

- 4.30 Es importante que en cuanto sea posible se preparen estadísticas que permitan comparar una línea de base con las inconsistencias a medida que se practica la supervisión. Por ejemplo, los resultados de la supervisión por meses, semanas, etc. Este es un medio para evaluar cómo se está mejorando o deteriorando el SCI, y para demostrar que efectivamente la administración utiliza el MyE como medio para mantener y mejorar el SCI.
- 4.31 Como parte del informe o memorando, cuando sea factible y se justifique, deben prepararse y adjuntarse planes de acción en los cuales se indique qué se debe hacer para evitar que en el futuro se presente la inconsistencia, quién responde por ejecutar los cambios, quién por supervisar que se lleven a cabo, qué recursos o insumos se requieren y las fechas de compromiso para terminar el ajuste o cambio necesario.
- 4.32 Los informes de la supervisión interna no necesitan cumplir demasiadas formalidades, pero deben prepararse y darse a conocer a la gerencia o nivel de dirección donde aparecen las observaciones y proveer estadísticas o informes sumarios periódicos a la MAE y al comité de riesgos o equivalente. Por supuesto, a medida que el MyE se mueve de la supervisión sobre la marcha a evaluaciones separadas o autoevaluaciones, se va haciendo más importante formalizar y ampliar detalles en el informe sugerido.
- 4.33 **Los comités de riesgo o equivalentes**, deben producir informes sumarios destinados a la MAE en los cuales se destaquen aquellas situaciones en las cuales se identifique:
- Que aumenta la severidad de un riesgo (de bajo a medio o de medio a alto).
 - Que aparecen nuevos riesgos.
 - Que las estadísticas revelan un debilitamiento del SCI.
- 4.34 Tales informes deben advertir a la MAE de la urgencia de intervenir y tomar medidas para preservar el SCI y prevenir siniestros innecesarios. En pauta separada, la CGR desarrolla lo relacionado con la organización, el alcance, naturaleza, funciones y procedimientos para los comités de auditoría o equivalentes.

2. LOS INFORMES DE LAS UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA

- 4.35 Deben ajustarse a las normas profesionales de auditoría interna promulgadas por la CGR. En caso de inconsistencias encontradas en la revisión de la calidad de los controles previos, se reportan mediante memorandos o equivalentes, en los que se indiquen las razones de los rechazos y si estos fueron superados o la transacción quedó en suspenso, y las acciones necesarias para continuar el proceso.
- 4.36 En caso de hallazgos reportables producto de intervenciones posteriores a las operaciones, deberán incluir conclusiones sobre la auditoría practicada, lista de observaciones, es decir hallazgos y su importancia relativa, y recomendaciones para la administración de la entidad. Estos informes serán contestados por la MAE de conformidad con las normas vigentes, y adjuntando un plan de acción para superar las observaciones reportadas y acatar las recomendaciones o expresar los puntos de vista de la administración y las acciones subsecuentes.

3. LOS INFORMES DE LA CÁMARA DE CUENTAS

- 4.37 Igualmente se sujetan a los estándares de dicha entidad, los cuales incluyen discusiones con las partes auditadas y planes de acción para corregir las deficiencias.

C. SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES

- 4.38 El seguimiento de las recomendaciones originadas por el MyE es el medio para establecer su efectividad.

1. PLANIFICACIÓN DEL SEGUIMIENTO

- 4.39 El seguimiento debe planificarse de conformidad con lo convenido en los memorandos, informes y planes de acción. Se trata de que las personas dispongan del tiempo y recursos necesarios para corregir (lo que no es corregible en tiempo real) y para hacer verificaciones.

- 4.40 Los evaluadores, inclusive al interior de la administración, deben tener en cuenta que solamente se da seguimiento en una fecha determinada a los aspectos que debieron quedar cubiertos a dicha fecha. Es decir, podría haber medidas de corrección que tengan una duración de tiempo mayor y sería inútil revisarlas antes de tal fecha.
- 4.41 El seguimiento se hace mediante la combinación de varios métodos:
- a. Obtención de informes de los responsables de las medidas correctivas**
- 4.42 Estos informes representan una declaración de las autoridades responsables de los controles internos observados, en los cuales afirman que ya no están presentes las causas que originan las inconsistencias.
- b. Revisión de planes de acción con los responsables de las medidas correctivas**
- 4.43 Mediante entrevistas, se busca establecer con las partes interesadas cuáles fueron las medidas correctivas que pudieron llevarse a cabo, si subsisten problemas sin solucionar y cuál será la ruta a seguir para los casos no atendidos.
- c. Pruebas totales o selectivas de operaciones**
- 4.44 Estas pruebas están dirigidas a establecer en la práctica si las medidas correctivas fueron implementadas. Esta verificación puede hacerse examinando las transacciones en las cuales se encontraron las inconsistencias o nuevas operaciones recientemente tramitadas para establecer la vigencia de las correcciones.

2. INFORMES DE SEGUIMIENTO

- 4.45 Como parte final del MyE y cuando sea aplicable, deben emitirse informes de seguimiento, los cuales reportarán:
- Conclusiones relacionadas con la adopción parcial o total de las recomendaciones formuladas.
 - Razones para no adoptar las recomendaciones (justificación de asumir un riesgo que puede ser de mediana o alta severidad).
 - nuevos riesgos o persistencia de los riesgos por no corregir.
 - Pasos siguientes que se hayan convenido.

- 4.46 Los informes deben indicar con claridad el período al cual se refieren en caso de que el cronograma completo de medidas no se haya vencido al momento de hacer las verificaciones.

BIBLIOGRAFÍA

COLOMBIA. *Modelo estándar de control interno para el Estado colombiano*, MECI 1000:2005. Manual de Implementación, USAID, Bogotá, 2009. Disponible en: http://portal.aerocivil.gov.co/portal/pls/portal/!PORTAL.wwwpob_page.show?_docname=757982.PDF

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Guidance on Monitoring Internal Control Systems*. 2009: —Volume I: *Guidance*.—Volume II: *Appliance*—Volume III: *Examples*.

—*Internal Control Integrated Framework*, 1994. Disponible en: <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>

INTOSAI. *Guía para las normas de control interno del sector público*, 2004. Disponible en: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsecs.pdf>

REPÚBLICA DOMINICANA. . Normas básicas de control interno del sector público dominicano, Resolución CGR–No. 001/11, Septiembre 2011.

RECURSOS WEB

www.coso.org

www.intosai.org

www.theiia.org