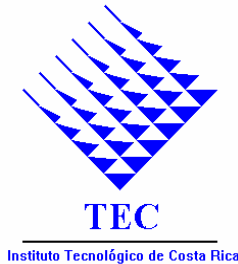


**INSTITUTO TECNOLÓGICO DE COSTA RICA
ESCUELA DE ADMINISTRACION DE EMPRESAS**

**PROGRAMA DE LICENCIATURA EN CONTADURIA PÚBLICA
SEMINARIO GERENCIAL (LA-6002)**



***“ANALISIS COMPARATIVO ENTRE DIFERENTES ENFOQUES SOBRE
CONTROL INTERNO Y SU APLICABILIDAD EN COSTA RICA”***

Trabajo final presentado por:

Paula Vanessa Campos Valverde
César Torres Carvajal

Profesor coordinador:

M.B.A Eduardo Sossa Mora

**Para optar al título de Licenciados en
Contaduría Pública**

San José, Costa Rica

II Semestre del 2006

INDICE GENERAL

DEDICATORIA	iv
DEDICATORIA	v
AGRADECIMIENTO	vi
INDICE DE CUADROS	vii
INDICE DE GRAFICOS	viii
INDICE DE FIGURAS	ix
INDICE DE ANEXOS	x
TERMINOLOGIA EMPLEADA.....	xi
RESUMEN	xii
INTRODUCCION.....	1
CAPITULO I.....	5
ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACION	5
1. Justificación del tema	5
2. Planteamiento del problema	7
3. Objetivos.....	7
3.1 Objetivo General:	7
3.2 Objetivos específicos:.....	7
4. Marco Metodológico	8
4.1 Tipo de Investigación	8
4.2 Fuentes y sujetos de información	9
4.2.1 Fuentes.....	9
4.2.2 Sujetos	10
4.3 Técnicas de Investigación.....	11
4.3.1 Revisión Documental	11
4.3.2 Entrevista.....	12
4.3.3 Cuestionarios y análisis de datos.....	13
4.4 Alcances y limitaciones	14
4.4.1 Alcances	14
4.4.2 Limitaciones	14
CAPITULO II.....	15
MARCO TEORICO	15
1. Antecedentes, definición e importancia del Control	15
1.1 Clasificación e importancia de los controles	19
2. Órganos Fiscalizadores.....	20
3. Informe COSO.....	22
3.1 Antecedentes.....	22
3.2 Definición de Control Interno según Coso	25
3.3 Objetivos de Control Interno	25
3.4 Componentes o elementos de control interno	26
3.4.1 Entorno de Control	28
3.4.2 Evaluación de riesgos	29
3.4.3 Actividades de control.....	30
3.4.4 Información y comunicación	30
3.4.5 Supervisión	32

3.5	Importancia del COSO	32
4.	Informe ERM (COSO II).....	34
4.1	Antecedentes.....	34
4.2	Componentes del Enterprise Risk Management.....	36
5.	Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica	39
5.1	Definición	39
5.2	Antecedentes.....	40
5.3	Componentes y factores básicos.....	41
5.3.1	Ambiente de trabajo y control	42
5.3.2	Evaluación del riesgo para alcanzar los objetivos	42
5.3.3	Actividades de control para evitar los riesgos	43
5.3.4	Información y comunicación permanente	43
5.3.5	Supervisión continua	44
5.4	Importancia de la interrelación	45
5.5	Modelo genérico de la organización.....	46
5.6	Propósito e importancia del MICIL.....	47
5.7	Limitaciones del enfoque MICIL	48
5.8	Funciones y responsabilidades	49
5.8.1	Consejo de Administración	49
5.8.2	Dirección	49
5.8.3	Audidores Internos	50
5.8.4	Otros funcionarios	50
6.	Normativa promulgada en Costa Rica en materia de control interno.....	52
6.1	Constitución Política	52
6.2	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República N° 7428.....	53
6.3	Ley General de Control Interno N° 8292.....	54
6.3.1	Antecedentes.....	54
6.3.2	Definición, objetivos y componentes de control interno.....	56
6.3.3	Responsabilidades	57
6.3.4	Reglamento	58
6.4	Manual de Normas Generales de Control Interno emitido por la Contraloría General de la República.	59
6.4.1	Antecedentes.....	59
6.4.2	Definición, Componentes y directrices	60
6.5	Sistema Específico de Evaluación del Riesgo Institucional (SEVRI).....	63
6.5.1	Antecedentes.....	63
6.5.2	Definición	63
6.5.3	Insumos y características del SEVRI.....	64
6.5.4	Responsabilidades	65
6.6	Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la función pública N° 8422 ...	67
6.6.1	Antecedentes.....	67
6.6.2	Aspectos generales de su contenido	68
6.6.3	Importancia de un régimen sancionatorio	69
6.6.4	Importancia para el control interno estatal	69
6.7	Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos.....	70
7.	Comparación entre enfoques de control interno y la normativa relacionada	70

7.1 Comparación entre definiciones y objetivos sobre control interno que establecen las normas SAS, NIAS, los enfoques COSO, ERM, MICIL y la normativa vigente en Costa Rica.....	70
7.2 Comparación entre componentes de control interno que establecen las normas SAS, NIAS, los enfoques COSO, ERM, MICIL y la normativa vigente en Costa Rica.	74
CAPITULO III	77
DIAGNOSTICO SOBRE LA APLICABILIDAD DE LOS ENFOQUES DE CONTROL INTERNO EN COSTA RICA.....	77
1. Diagnóstico.....	77
1.1 Ley General de Control Interno N° 8292.....	77
1.2 Manual de Normas Generales de Control Interno	84
1.3 Enterprise Risk Management (COSO II).....	85
1.4 Diferencias entre enfoques COSO Y ERM	87
1.5 Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI).....	88
1.6 Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica (MICIL).....	90
CAPITULO IV	93
CONCLUSIONES.....	93
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	99

DEDICATORIA

A Dios, quien me dio la vida y me ha proporcionado con cada amanecer la fortaleza necesaria para salir adelante en cada uno de mis proyectos.

A mis padres, Disney y José Marco, quienes han sido el mejor ejemplo de sencillez, honradez, responsabilidad, trabajo y sacrificio; a quienes tendré presentes en cada paso de mi vida.

A mis hermanos, José y Gerald, quienes me han brindado su mano en todo momento.

A mis compañeros y amigos Roberth y Luis Carlos, quienes fueron una importante guía y apoyo en el desarrollo de la investigación.

Paula

DEDICATORIA

A Dios, por darme la oportunidad de la vida y la fortaleza necesaria para culminar con éxito mis metas.

A mi hija Melanie, quien me motiva a seguir adelante en todos mis proyectos.

A mis padres, Delfina y Antonio, quienes me han brindado su apoyo y dedicación en cada etapa de mi vida.

A mis hermanos, Patricia y Cristian, quienes siempre han estado a mi lado.

A mi sobrino Alejandro por expresarme su amor y felicidad en todo momento.

A mis abuelas, Rafaela y Ana Delia, por su humildad y sencillez a la hora de expresar su amor.

A mis compañeros, Maickol y Daniel, por brindarme su amistad.

César

AGRADECIMIENTO

Al Máster Eduardo Sossa Mora, profesor coordinador de la presente investigación, quien con su disposición y conocimiento, nos guió en cada momento para que este estudio se desarrollara de la mejor manera.

Al Lic. Hugo Ramos Gutiérrez, Auditor Interno del Poder Judicial y a todas aquellas personas que de una u otra manera brindaron su aporte, en la realización del presente trabajo.

INDICE DE CUADROS

Número		Página
1	Definiciones y objetivos de control interno	71
2	Componentes de control interno	74
3	Aplicación del informe COSO a la naturaleza cultural y económica de Latinoamérica	82
4	Criterios respecto si la LGCI debe ser modificada	83
5	Consideran que el MNGCI es un apoyo a la LGCI	84
6	Diferencias entre el informe COSO y el ERM	87
7	Importancia del SEVRI para las instituciones públicas	88
8	Diferencias entre el informe MICIL y COSO	91

INDICE DE GRAFICOS

Número		Página
1	Conocimiento sobre los antecedentes de la LGCI	78
2	Conveniencia en que la LGCI se base en el informe COSO	80
3	LGCI se ajusta a la realidad de las organizaciones públicas de Costa Rica	81
4	Profesionales que conocen el enfoque ERM	86
5	Se adecua el SEVRI a las entidades del sector público	89
6	Conocimiento sobre el MICIL	90

INDICE DE FIGURAS

Número		Página
1	Modelo de control interno-COSO	27
2	Componentes del ERM	36

INDICE DE ANEXOS

Número		Página
1	Artículo “La nueva visión de la auditoría interna” Revista del instituto Tecnológico de Costa Rica.	106
2	Entrevistas a expertos	107

TERMINOLOGIA EMPLEADA

AAA: Asociación de Contadores Americanos

AIC: Asociación Interamericana de Contabilidad

AICPA: Instituto Americano de Contadores Públicos

Commission Treadway: La National Commission on Fraudulent Financial Reporting

COCO: Comité de Criterios de Control de Canadá.

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

ERM: Enterprise Risk Management (Marco de Gestión Integral de Riesgo)

FCPA: Foreign Corrupt Practices Act

FEI: Instituto Ejecutivo de Finanzas

FERF: Financial Executives Research Foundation

FLAI: Federación Latinoamericana de Auditores Internos

IIA: Instituto de Auditores Internos

IMA: Institute of Management Accountants

ISA: Instituto Superior de Auditoría

ERM: Enterprise Risk Management (conocido como COSO II)

LGCI: Ley General de Control Interno, N° 8292

MICL: Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica

NEPAI: Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna

Proyecto AAA: Proyecto Responsabilidad/Anticorrupción en las Américas

SEC: Securities and Exchange Commission

SEVRI: Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional

USAID: Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional

RESUMEN

El presente estudio consistió en la presentación y análisis de los postulados de diferentes enfoques sobre control interno como el informe COSO, el modelo ERM conocido en nuestro medio como COSO II y el MICIL; además de la normativa vigente en Costa Rica relacionada con el tema, considerando tanto los fundamentos teóricos como las opiniones de expertos con el propósito de determinar su aplicabilidad en Costa Rica.

La necesidad de realizar este trabajo se fundamenta en la evolución de los conceptos, enfoques y herramientas de control interno como consecuencia del dinamismo económico, tecnológico, cultural y legal a nivel mundial. En razón de estos cambios surgen nuevos métodos de trabajo y de organización que demandan un mayor control en las actividades dirigidas al logro de objetivos organizacionales. Asimismo, los problemas de corrupción que se han presentado en el manejo de fondos públicos a nivel mundial ha fomentado la creación de sistemas de control más efectivos y que sean diseñados e implementados por servidores públicos con valores y principios éticos.

Los informes sobre control interno más conocidos son: el informe COSO emitido en 1992, el informe ERM (COSO II) publicado en el 2004 y conocido en nuestro medio como COSO II; ambos enfoques promovidos por la Comisión Treadway de los Estados Unidos, con el objetivo principal de que las organizaciones

contaran con un concepto uniforme de control y con herramientas que les permitieran identificar y administrar riesgos para el logro de sus objetivos.

En América Latina, varios países de la región reunidos en la Paz, Bolivia, aprobaron en el 2003 el Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano. Dicho documento pretende ajustarse a las entidades y organizaciones Latinoamericanas tomando como referencia el informe COSO.

En Costa Rica, se promulgó la Ley General de Control Interno N°8292 y el Manual de Normas Generales de Control Interno, ambas en el 2002, considerando el enfoque COSO. Asimismo, se emite normativa relacionada con la rendición de cuentas, planes operativos, presupuesto y corrupción en el ejercicio de la función pública que viene a complementar al control interno.

Con el fin de efectuar una comparación entre los diferentes enfoques sobre control interno y la normativa vigente en Costa Rica; además de determinar su aplicabilidad en el ámbito nacional, se formula el siguiente problema:

¿Cuáles son las variantes y aplicabilidad de los enfoques de control interno: COSO, ERM (COSO II), MICIL y la legislación costarricense de acuerdo con la teoría y las percepciones de expertos en la materia?

En relación con la metodología utilizada, el trabajo corresponde a una investigación descriptiva y exploratoria, ésta última por cuanto hasta el momento no

se ha incluido el tema del MICIL dentro de los estudios de control interno, al menos en nuestro país y además no existe suficiente bibliografía al respecto. El informe MICIL se dispone solamente vía Internet y únicamente la Auditoría Interna del Instituto Tecnológico de Costa Rica ha publicado un artículo sobre este enfoque en el periódico Informatéc.

Debido a la naturaleza de la investigación, se efectuó un análisis comparativo y cualitativo entre los diversos enfoques de control interno y la legislación nacional, fundamentado en la teoría y en un sondeo aplicado a expertos en control interno, tanto de la administración como de la auditoría de algunas instituciones de diversos ámbitos del sector público costarricense, con el fin de obtener sus criterios profesionales al respecto.

En cuanto a los resultados del estudio, se mencionan los siguientes:

La principal diferencia entre los enfoques COSO y ERM recae en la inclusión de la parte estratégica en la administración del riesgo, así como en la incorporación de tres componentes de control que expone el informe ERM.

Por su parte, el MICIL constituye un marco de control para los países de América Latina, basado en el informe COSO, sin embargo a diferencia de éste, incorpora además del objetivo de confiabilidad de información financiera, el de gestión. Asimismo, incluye en el ambiente de control la rendición de cuentas y proporciona un modelo genérico para la organización con base en los criterios de

calidad total. Este enfoque no se encuentra actualizado con respecto a la metodología de control que proporciona el informe ERM.

En el ámbito nacional, el fundamento de la legislación en control interno emitida, en lo que concierne a la Ley General de Control Interno N°8292 y al Manual de Normas Generales de Control Interno, se encuentra en el informe COSO. El motivo de convertirlo con algunas modificaciones en ley, fue hacerlo de acatamiento obligatorio, ya que en nuestro medio no predomina una cultura de control. Sin embargo, la poca disponibilidad de recursos, la ausencia de un reglamento y la carencia de una cultura de control y una capacitación efectiva han generado dificultades en su implementación.

Finalmente, se desprende del estudio que en Costa Rica existe poco conocimiento sobre el enfoque MICIL, aunque los expertos que lo conocen lo consideran una herramienta de control necesaria que hace énfasis en la rendición de cuentas y en la participación y responsabilidad de todo el personal de las organizaciones en el diseño, implementación y mejora de los sistemas de control.

INTRODUCCION

En la actualidad, las organizaciones están sujetas a cambios vertiginosos de índole económico, tecnológico, cultural o legal que influyen en la complejidad de sus operaciones y su estructura organizativa. De ahí que se ven obligadas a implantar nuevos métodos de trabajo y de control que les permitan alcanzar sus objetivos con el máximo aprovechamiento de sus recursos.

Las herramientas, las técnicas, los conceptos y los enfoques relacionados con el control han evolucionado a través de los años con el fin de promover la eficiencia, reducir los riesgos contra pérdidas de activos y asegurar de cierta forma tanto la confiabilidad de los estados financieros como el cumplimiento de las leyes y regulaciones pertinentes.

El control interno fue definido en el primer informe COSO de 1992, emitido por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, producto del aporte de profesionales y expertos en la materia. El informe surgió con motivo de la preocupación que existía en Estados Unidos de contar con herramientas de control para reducir el riesgo de que las empresas se involucraran en actos fraudulentos y de corrupción que pusieran en peligro al inversionista y al Estado, al mostrar información financiera falsa y financiar ilegalmente a partidos políticos.

El modelo del informe COSO define al control interno como un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y normas aplicables. Además, presenta cinco componentes necesarios de control

para el logro de los objetivos que son: entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y; supervisión.

Debido a la preocupación y al aumento del interés en la gestión de riesgo durante la segunda mitad de los años 90, el comité de las organizaciones que patrocinaban la Comisión de Treadway (COSO) determinó la necesidad de contar con un marco común de Gestión Integral de Riesgo. Por esta razón, en el 2001 se contrató a la firma Pricewaterhouse Coopers para desarrollar un modelo que evaluara y mejorara la gestión del riesgo en las organizaciones.

De esta manera para setiembre del 2004 se publica el Informe Enterprise Risk Management, conocido en nuestro medio como informe COSO II, con el propósito de ampliar el concepto de riesgo contenido en el COSO. Este informe añade tres componentes de control en materia de administración del riesgo que son: ajuste de objetivos, identificación de acontecimientos y respuesta al riesgo.

El enfoque del ERM se fundamenta en el establecimiento de estrategias para toda la empresa, diseñadas para identificar eventos potenciales que puedan afectar a la entidad y gerenciar los riesgos dentro de un nivel de riesgo aceptable, con el interés de proporcionar una seguridad razonable referente al logro de objetivos.

En el ámbito Latinoamericano, la Federación de Auditores Internos adaptó el informe COSO a la región, aprobándose el Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano, conocido como MICIL, suscrito en la Paz, Bolivia en el año 2003. Este modelo se basa en estándares de control interno para las pequeñas, medianas y grandes empresas, desarrollados por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway del Congreso de los Estados Unidos, en el cual trabajaron líderes de asociaciones profesionales latinoamericanas comprometidas en la mejora de rendición de cuentas gubernamental y la transparencia.

En el ámbito nacional en junio del 2002, la Contraloría General de la República emite el Manual de Normas Generales de Control Interno y en setiembre de ese mismo año, la Asamblea Legislativa promulga la Ley General de Control Interno N°8292.

El presente trabajo de investigación consistió en la presentación y análisis de los postulados de diferentes enfoques sobre control interno como el COSO, ERM (COSO II) y MICIL, además de la normativa vigente en Costa Rica relacionada con el tema, de acuerdo con los fundamentos teóricos y las opiniones de expertos que permitieran determinar su aplicabilidad en Costa Rica.

El informe que a continuación se presenta, se encuentra organizado de la siguiente manera:

En el Capítulo I, se tratan los aspectos generales de la investigación. Se presenta la justificación del tema y el planteamiento del problema, los objetivos generales y específicos, así como la metodología utilizada para la elaboración del presente trabajo y; los alcances y limitaciones durante el proceso de investigación.

En el Capítulo II, denominado Marco Teórico, se exponen los antecedentes del control interno y se hace referencia a los informes que en esta materia han emitido recientemente organismos internacionales, tales como el COSO, ERM (COSO II) y el MICIL. Además, se estudia la normativa costarricense en control interno tal como: La Ley General de Control Interno N° 8292, el Manual de Normas Generales de Control Interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización y la Ley Contra La Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública.

En el Capítulo III, titulado Diagnóstico sobre la aplicabilidad de los enfoques de control interno en Costa Rica, se presentan los resultados de las entrevistas efectuadas a expertos en materia de control interno de algunas instituciones públicas nacionales con respecto a los informes COSO, ERM (COSO II), MICIL y la normativa costarricense en control interno. Lo anterior, con el fin de determinar los problemas y dificultades que presentan los diversos enfoques en cuanto a su aplicabilidad en Costa Rica.

En el Capítulo IV, se exponen las conclusiones del estudio y reúne de manera específica las conclusiones derivadas de la investigación.

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACION

En este capítulo se presenta la justificación del tema, el planteamiento del problema, los objetivos generales y específicos de la investigación, así como la metodología y los alcances y limitaciones del estudio.

1. Justificación del tema

Los conceptos, enfoques y herramientas del control interno han pasado por un proceso evolutivo. En el ámbito internacional han surgido recientemente varios enfoques de control interno, con el propósito de contar con una definición universal de control interno, reducir el riesgo de que se cometan situaciones de corrupción y asegurar de una forma razonable el cumplimiento de objetivos organizacionales, identificando y administrando los riesgos. Los enfoques más conocidos son el informe COSO de 1992 y el ERM del 2004, denominado en nuestro medio como COSO II, ambos promovidos por la Comisión Treadway de los Estados Unidos.

Otros modelos modelos de control menos conocidos son: el CADBURY emitido en 1992 en Inglaterra por la Comisión que lleva el mismo nombre del enfoque, el KING publicado en Sudáfrica en 1994, el COCO promovido en 1995 por la Comisión de Criterios sobre el Control de Canadá, el VIENOT I emitido en 1995 por el Conseil National du Patronat Français and Association Française des Entreprises Privées de Francia y el PETERS publicado en Holanda en 1997, entre otros. (Barona, 2006, p.1)

Los enfoques COCO y CADBURY se basan en el informe COSO, sin embargo, identifican a las personas como el factor más importante que afecta al control. Por su parte, el COCO hace hincapié en la ética y la participación de los

empleados en la evaluación del control interno, no así sólo en la gerencia. (Proyecto Rendición de Cuentas, 2004, pp. 3-4).

En Costa Rica se tomó como referencia el informe COSO y se promulgó la Ley General de Control Interno N°8292 y el Manual de Normas Generales de Control Interno, ambas en el 2002. Esta normativa se basa principalmente en el informe COSO, aunque también incorpora aspectos relacionados con la protección de recursos, contenida en el informe sobre Criterios de Control de Canadá conocido como COCO. El propósito de convertir un informe técnico a un conjunto de normas fue hacerlo de acatamiento obligatorio, con el fin de promover seguridad razonable en el logro de objetivos organizacionales.

En Latinoamérica, en el 2003 profesionales de varios países de la región reunidos en la Paz, Bolivia, aprobaron el Marco Integrado de Control Interno para los países latinoamericanos. Éste fue elaborado con el propósito de proporcionar un grado de seguridad razonable en la consecución de objetivos de las entidades y organizaciones. Costa Rica no se adhirió al informe MICIL ya que contaba con legislación en control interno en ese momento; sin embargo, este documento no ha sido objeto de estudio en Costa Rica; además su acceso es limitado, no existe amplia bibliografía al respecto, este se puede consultar en el sitio web del Proyecto Rendición de Cuentas Anti-corrupción en las Américas. Únicamente se encontró un artículo elaborado por la Licda Lorena Somarribas Meza, funcionaria de la Auditoría Interna del Instituto Tecnológico de Costa Rica y publicado en setiembre del 2006 en el periódico Informatéc de ese centro de enseñanza superior.

El presente trabajo consiste en el estudio comparativo de los informes COSO, ERM (COSO II), MICIL y la normativa costarricense, considerando sus postulados y las opiniones de algunos expertos en control interno de Costa Rica, con el fin de explorar su aplicabilidad en el ámbito nacional.

2. Planteamiento del problema

Con el fin de efectuar una comparación entre los diferentes enfoques sobre control interno y la normativa vigente en Costa Rica; además de determinar su aplicabilidad en Costa Rica, se formula el siguiente problema:

¿Cuáles son las variantes y aplicabilidad de los enfoques de control interno: COSO, ERM (COSO II), MICIL y la legislación costarricense de acuerdo con la teoría y las percepciones de expertos en la materia?

3. Objetivos

3.1 Objetivo General:

Determinar las diferencias, similitudes y aplicabilidad entre los enfoques de control interno, COSO, ERM (COSO II), MICIL y la normativa vigente en Costa Rica de acuerdo con las bases teóricas y las opiniones de algunos expertos en la materia.

3.2 Objetivos específicos:

- Exponer los principales antecedentes y la teoría actual de control interno.
- Determinar las principales diferencias y similitudes entre los informes COSO, ERM (COSO II), MICIL y la normativa de control interno costarricense.
- Explorar el grado de conocimiento que se tiene del MICIL por parte de funcionarios de algunas instituciones del sector público costarricense.

4. Marco Metodológico

4.1 Tipo de Investigación

El término investigación se define como “Un proceso constituido por diversas etapas, pasos o fases, interconectadas de una manera lógica, secuencial y dinámica.... este proceso se aplica tanto al enfoque cuantitativo como al cualitativo” (Hernández, Fernández y Baptista, 2004, p.16).

Este proceso inicia con el desarrollo de una idea, la selección del ambiente de estudio, la elección de sujetos y fuentes e inspección del ambiente. Continúa con el trabajo de campo, preparación y análisis de los datos recopilados para finalmente elaborar el reporte de investigación.

El presente estudio corresponde a un tipo de investigación descriptiva y exploratoria, ésta última porque de acuerdo con la revisión de la literatura que se efectuó, el MICIL no ha sido objeto de estudio en Costa Rica y es importante efectuar una comparación entre los diversos modelos de control interno en forma integral. En cuanto al MICIL, éste se encuentra disponible solamente en el sitio web del Proyecto Rendición de Cuentas Anti-Corrupción en las Américas y en Costa Rica sólo se encontró un artículo elaborado por la Licda Lorena Somarribas Meza, funcionaria de la Auditoría Interna del Instituto Tecnológico de Costa Rica y publicado en el periódico Informatec del Tecnológico. (Anexo N°1)

Según Hernández, Fernández y Baptista (2004, p.115) “los estudios exploratorios se efectúan, normalmente, cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se ha abordado antes”.

Este tipo de investigación es el que más se adecua al presente estudio, ya que, como se indicó anteriormente, no existe estudio comparativo entre diferentes

enfoques y normas promulgadas en Costa Rica sobre control interno que integre el modelo MICIL, con el fin de determinar la aplicabilidad en Costa Rica.

4.2 Fuentes y sujetos de información

Las fuentes y sujetos de información utilizados son los siguientes:

4.2.1 Fuentes

Según Hernández, Fernández y Baptista (2004, pp. 67-69)

Las fuentes pueden ser primarias, secundarias y terciarias. Las fuentes primarias son las directas, constituyen el objetivo de la información bibliográfica y proporcionan datos de primera mano. Ej: libros, antologías, artículos de publicaciones periódicas, tesis, artículos periodísticos, testimonios de expertos, páginas web, etc. Las fuentes secundarias corresponden a compilaciones, resúmenes y listados de referencias de fuentes primarias; mientras que las fuentes terciarias son documentos que compendian nombres y títulos de revistas y otras publicaciones periódicas, así como nombres de boletines, conferencias y simposios, sitios web, etc.

En la realización de la investigación se recurrió a fuentes primarias en virtud de que proporcionaron datos de primera mano. Estas comprendieron: Libros, tesis, normativa costarricense, sitios web de revistas y organismos especializados en control interno.

La legislación costarricense consultada abarca la Ley General de Control Interno N°8292, la Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública, la Constitución Política y el Manual de Normas Generales de Control Interno, así como circulares y directrices emitidas por la Contraloría General de la República.

Los sitios web de organismos especializados en control interno consultados son:

- Contraloría de Colombia: <http://www.contraloriage.gov.co>
- Contraloría de Bolivia: <http://www.cgcr.gov.bo>
- Contraloría de México: <http://www.contraloria.df.gob.mx>
- Contraloría de Chile: <http://www.contraloria.cl>
- Contraloría de Ecuador: <http://www.contraloria.gov.ec>
- Contraloría de Panamá: <http://www.contraloria.gob.pa>
- Contraloría de Paraguay: <http://www.contraloria.gov.py>
- Colegio de Contadores Públicos: <http://www.ccpa.or.cr>

4.2.2 Sujetos

La población que contribuyó con el aporte de la información está conformada por expertos en materia de control interno e informantes clave de algunas instituciones del sector público costarricense.

Se seleccionaron 11 instituciones de diferentes sectores del sector público costarricense, ya que difieren en naturaleza y tamaño y se dedican a actividades diversas. (Anexo N° 2)

- Ministerio de Seguridad Pública
- Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto
- Consejo Nacional de Seguridad Vial
- Poder Judicial
- Instituto Tecnológico de Costa Rica
- Municipalidad de San José
- Instituto Costarricense de Electricidad y Telecomunicaciones
- Contraloría General de la República
- Instituto de Auditores Internos

- Caja Costarricense del Seguro Social
- Ministerio de Gobernación

De esas instituciones se escogieron 13 personas expertas en control interno, 4 profesionales de la administración y 9 funcionarios de auditorías internas para que aportaran su criterio profesional sobre los modelos de control COSO, ERM (COSO II), MICIL y la normativa actual costarricense. La selección de los sujetos obedeció a criterios tales como: el tipo de investigación exploratoria-descriptiva al que corresponde el presente estudio, a la accesibilidad de los funcionarios y a la experiencia que han tenido en el campo.

4.3 Técnicas de Investigación

Se aplicaron las siguientes técnicas de investigación:

4.3.1 Revisión Documental

Se efectuó una revisión de documentos relacionados con el tema de investigación, tales como revistas, Ley General de Control Interno, Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública, la Constitución Política, el Manual de Normas de Control Interno emitido por la Contraloría General de la República, los Informes COSO, ERM y el MICIL así como, material obtenido de consultas realizadas a direcciones electrónicas de las fuentes de información seleccionadas.

4.3.2 Entrevista

Esta técnica consiste en la recopilación de datos en forma directa con el apoyo de una guía de temas o preguntas relacionadas con el tema de investigación que se le aplica al entrevistado. Esta herramienta resulta útil para la obtención de criterios y percepciones de expertos en el tema de investigación.

Hernández, Fernández y Baptista (,2004, p.455) definen la entrevista como:

Una conversación entre una persona (el entrevistador) y otra (el entrevistado) u otras (entrevistados)...Las entrevistas se dividen en estructuradas, semiestructuradas o no estructuradas o abiertas. En las primeras el entrevistador realiza su labor basándose en una guía de preguntas específicas.... Las entrevistas semiestructuradas... se basan en una guía de asuntos o preguntas y el entrevistador tiene la libertad de introducir preguntas adicionales para precisar conceptos u obtener mayor información sobre los temas deseados. Las entrevistas abiertas se fundamentan en una guía general con temas no específicos y el entrevistador tiene toda la flexibilidad para manejarlas

De acuerdo con Méndez (2006, p.96), “La entrevista constituye un medio muy importante en la obtención de información. Además, propicia el encuentro de personas talentosas que pueden influir favorablemente en la formación del entrevistador.....regida por los principios siguientes: Conocimiento suficiente del tema, cuestionario, y registración de las respuestas.”

Debido a la naturaleza del trabajo de investigación se seleccionó la entrevista semi-estructurada, mediante el empleo de cuestionarios que contienen una guía

de preguntas abiertas dirigidas a especialistas en materia de control interno de las instituciones públicas citadas en el punto 4.2.2.

4.3.3 Cuestionarios y análisis de datos

Los resultados obtenidos producto de la revisión documental y de las entrevistas, se sometieron a un análisis cualitativo con el propósito de obtener conclusiones que indicaran acerca del conocimiento del tema por parte de expertos en control interno en la administración y auditorías internas del sector público costarricense.

En relación con el análisis cualitativo Hernández, Fernández y Baptista señalan:

En los estudios cualitativos, el análisis de los datos no está determinado completamente, sino que es “prefigurado, coreografiado o esbozado”, lo que quiere decir que se comienza a efectuar bajo un plan general que va mostrando modificaciones de acuerdo con los resultados. “ (2004, p.579)

Lo anterior quiere decir que se puede iniciar con la clasificación de las entrevistas en temas y categorías, con el empleo de gráficas y esquemas, y que posteriormente se pueden incorporar comentarios de las notas, análisis de otros medios informativos.

Luego del análisis, se procedió a la elaboración de las conclusiones generales.

4.4 Alcances y limitaciones

4.4.1 Alcances

Los aspectos contemplados en el presente proyecto de investigación son:

- Antecedentes de control interno y su importancia
- Criterios de expertos en control interno de algunas instituciones públicas de Costa Rica sobre diferentes enfoques de control como COSO, ERM (COSO II), MICIL y la normativa costarricense.
- Establecimiento de la relación entre el COSO, ERM, el MICIL y la normativa costarricense sobre control interno, mediante un análisis comparativo entre estos informes y normas.

4.4.2 Limitaciones

Las limitaciones del estudio que impiden la generalización de sus resultados son:

- La realización de un sondeo en algunas instituciones de diversos ámbitos del sector público costarricense por tanto no se trabajó con un muestreo estadístico.
- Disponibilidad de tiempo por parte de los sujetos de información al concertar las citas para las entrevistas correspondientes.
- Imposibilidad para obtener criterios por parte de las contralorías de los países latinoamericanos citados en el punto 4.2.1, ya que no se recibió respuesta a las consultas efectuadas vía correo electrónico.
- Poca bibliografía sobre el MICIL.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

En el presente capítulo se exponen los fundamentos teóricos en los que se basa la investigación. En primer lugar y de forma general se presentan aspectos relacionados con el control en las organizaciones, tales como: antecedentes, definición, clasificación e importancia. En segundo lugar, se hace referencia a los informes que en esta materia han emitido organismos internacionales, tales como el COSO, ERM (COSO II) y MICIL. En tercer lugar, se expone la normativa costarricense en materia de control interno, tal como leyes, manuales y directrices relacionadas.

1. Antecedentes, definición e importancia del Control

El concepto de control probablemente existe desde hace muchos años, sin embargo, ha evolucionado para adecuarse a la expansión de pequeñas organizaciones y complejidad de las operaciones. Esto último se ha acentuado más en los últimos años, producto de la globalización de los mercados y los avances tecnológicos, entre otros

Una de las primeras definiciones de control interno citada por Garro y Bustamante (2005, p.6) data del año 1949, y fue emitida por el Comité de Procedimientos del AICPA, que la conceptualizó de la siguiente manera:

“El control interno abarca el plan de organización y los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de la empresa para salvaguardar sus activos, verificar la adecuación y fiabilidad de la información de la contabilidad, promover la eficacia operacional y fomentar la adherencia a las políticas establecidas de dirección. (Normas Profesionales del AICPA, pág.243)”

De acuerdo con esta definición, se puede decir que el concepto de control interno estaba muy orientado hacia lo contable, ya que la finalidad de contar con sistemas de control obedeció en un principio a la protección de activos contra pérdidas, como consecuencia de errores intencionales o no intencionales en el registro de las transacciones y manejo de los activos correspondientes.

Asimismo, según la definición citada por Garro y Bustamante (2005, p.7) el control interno pretendió el logro de los siguientes objetivos:

- Proteger los activos y salvaguardar los bienes de la institución
- Verificar la razonabilidad y confiabilidad de los informes contables y administrativos
- Promover la adhesión a las políticas administrativas establecidas
- Lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados

Posteriormente, se hizo necesario implementar sistemas de control en la parte administrativa, incluyendo las áreas de gestión y dirección. El propósito de esto fue asegurar de una forma razonable la consecución de los objetivos específicos de la entidad.

Por su parte, las auditorías se encargaron en un inicio de la evaluación los estados financieros, posteriormente, ampliaron su labor a las áreas de gestión. Según Arter, el proceso de auditoría desde temprano se asoció con controles y cumplimiento, no obstante, el proceso de auditoría como se practica en la actualidad tiene sus raíces en las aplicaciones financieras. Fue si no hasta 1978 que el Instituto de Auditores Internos publicó las reglas para las auditorías operativas, las cuales se desarrollaron para examinar los controles y los riesgos de la organización. (2003, pp.1-2)

Asimismo, la labor de auditoría fue pasando de ser reactiva y dirigida a políticas y procedimientos a ser proactiva y enfocada a personas y oportunidades, previendo y fiscalizando el trabajo desarrollado por la administración en función de los objetivos establecidos. (Proyecto Rendición de Cuentas, 2004, p.5)

La declaración sobre normas de auditoría N° 55 (conocida como SAS- 55) emitida en 1977 y denominada “Evaluación de la Estructura del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros” dictó las guías de control interno, modificando la definición tradicional de control interno.

De acuerdo con esta norma emitida por el Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría (1977, p.135) se pretendió proporcionar una orientación para el auditor independiente sobre la consideración de la estructura de control interno en una auditoría de estados financieros, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. El SAS-55 concibe al control interno como una estructura compuesta por tres elementos que son:

- Ambiente de control
- Sistema contable
- Procedimientos de control

Para el SAS 55, el auditor debía adquirir la suficiente comprensión de cada uno de esos tres elementos, para planear la auditoría, realizando los procedimientos para entender el diseño de políticas y procedimientos relevantes a la planeación de la auditoría y si se han puesto en marcha.

Esta norma fue derogada y reemplazada en el año 1995 por la declaración sobre normas de auditoría N° 78 (conocida como SAS 78), titulada “Evaluación de la Estructura del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros Corrección al SAS N°-55. La modificación se debió a la necesidad de adecuar esta norma al

informe “Los Nuevos Conceptos del Control Interno” conocido como Informe COSO, publicado en 1992 por la Comisión Treadway. (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. 1997, p.95)

Este informe concibió el control interno como un proceso compuesto por cinco componentes que son:

- Ambiente de control
- Valoración del riesgo
- Actividades de control
- Información y Comunicación
- Vigilancia

No obstante, la orientación del SAS 78 es fundamentalmente financiera, al igual que las normas las normas internacionales de auditoría N° 315 y 330 emitidas en el 2004 por el Comité Internacional de Práctica de Auditoría, las cuales contemplan el modelo COSO. Sobre este enfoque se procede a su detalle en el punto 3 del presente informe.

La norma internacional de auditoría N° 315 trata sobre el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para el diseño y desempeño de procedimientos adicionales de auditoría. (Comité Internacional de Práctica de Auditoría, 2004, p.201).

Por su parte, la norma internacional de auditoría N° 330, se refiere a los procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados. El propósito de esta norma de acuerdo con el Comité Internacional de Práctica de Auditoría es:

Establecer normas y proporcionar guías para determinar respuestas globales y diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría para responder a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a los niveles de estado financiero y de aseveración en una auditoría de estados financieros (2004, p.262).

1.1 Clasificación e importancia de los controles

Con respecto a la clasificación de los controles, Rezzoagli hace la distinción entre control interno y externo, atendiendo a la ubicación del órgano que lo ejerce. Este autor dice:

El control es interno cuando se lleva a cabo a través de órganos dependientes directamente del Ejecutivo, es decir cuando es la propia Administración Pública quien investiga...y es externo cuando le corresponde la evaluación a un órgano ajeno a la Administración Pública. La figura fiscalizadora externa puede ser un Tribunal de Cuentas, Órganos de Fiscalización Externa, Parlamento y Asambleas Legislativas. (2005, pp.77-78),

Sobre la importancia del control, expone Rezzoagli (2005, p.73)

El control representa una actividad clave en cualquier organización, puesto que no sólo permite detectar las irregularidades que se han cometido y adoptar las medidas correctivas que sean apropiadas a la situación planteada, sino que además hace posible la reformulación de políticas, objetivos y métodos de actuación vigentes.

En cuanto a la importancia de perfeccionar las herramientas de control, esto es fundamental ya que el control es vital para que una empresa a través de la

evaluación de su misión y visión, logre alcanzar sus objetivos y metas (Espinoza, 2002, pp.85-100)

2. Órganos Fiscalizadores

El control es ejercido externamente por órganos de control del Estado, los cuales toman distintas denominaciones según el país que corresponda, tales como: Contralorías o Tribunales de Cuentas. La finalidad de la fiscalización es proporcionar información al ciudadano sobre el manejo eficiente de los recursos públicos de acuerdo con los objetivos establecidos para cada institución.

La Contraloría General de la República constituye una entidad fiscalizadora de las acciones del gobierno que existe en varios países. Principalmente vela por el cumplimiento y control de los procedimientos administrativos y presupuestarios del Estado. Equivale a un tribunal de cuentas.

En Latinoamérica las contralorías generales fueron creadas atendiendo las sugerencias de la misión estadounidense a cargo del economista Edwin Walter Kemmerer. Este señor mediante su misión “Kemmerer” desarrolló una gran labor en distintos gobiernos de países de todo el mundo, principalmente en los latinoamericanos, sirviendo como asesor financiero y económico, debido a sus conocimientos en política monetaria, especialmente en lo referido al problema de la inflación.

Así se crearon u órganos superiores de control en Colombia (1923), Chile (1925), Ecuador (1927), Bolivia (1928) y Perú (1929). Posteriormente se crean en Venezuela (1938), Costa Rica (1949), República Dominicana (1954), Nicaragua (1979). La institución equivalente en la Argentina es la Auditoría General de la Nación. (Wikipedia, 2006, agosto)

En relación con el control interno en las instituciones del Estado, éste es evaluado por las auditorías internas de regularidad, que incluyen las financieras y de cumplimiento. Por otra parte, las auditorías operativas efectúan un examen sistemático y objetivo con la finalidad de proporcionar una valoración independiente de las operaciones de una entidad. (Rezzoagli, 2005, p.89).

Es importante conceptualizar el término auditoría. Autores como Cianfrani y West la definen como: “Un proceso sistemático, documentado e independiente para obtener evidencia de auditoría y evaluarla de manera objetiva, para determinar el alcance hasta el que se satisfacen los criterios de auditoría” (2004, p.172).

De acuerdo con el Instituto de Auditores Internos, la Auditoría Interna se define como: Una actividad de consultoría independiente, que establece una confianza objetiva, y que está diseñada para añadir valor y mejorar las operaciones de una organización. Apoya a que una organización logre sus objetivos, al brindar un acercamiento sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia del riesgo administrativo, el control y los procesos de gobierno. (Arter, 2003, p.20)

3. Informe COSO

3.1 Antecedentes

A partir de las investigaciones del caso Watergate llevadas a cabo entre 1973 y 1976 en Estados Unidos, las autoridades legislativas y de control de ese país comenzaron a prestar considerable atención al control interno.

Este escándalo comenzó el 17 de junio de 1972 con la detención de 5 individuos en el Hotel Watergate, sede del comité electoral del Partido Demócrata, los cuales fueron sorprendidos con material de escucha (espionaje). Estos sujetos tenían nexos con políticos de la Casa Blanca y el Comité para la Reelección del Presidente Richard Nixon.

Esta situación condujo a una investigación periodística y legal por parte de la justicia estadounidense, las cuales revelaron también la participación del presidente en estos hechos, que lo condujeron a abandonar sus funciones el 9 de agosto de 1974. El supuesto informante en la resolución del caso se dio a conocer en el 2005, tratándose del antiguo director del FBI bajo la presidencia de Nixon, el señor W. Mark Felt. (Wikipedia, 2006, mayo)

Otras investigaciones paralelas a este caso revelaron que varias empresas estadounidenses habían estado involucradas en operaciones ilegales de financiación de partidos políticos y en pagos dudosos e ilegales a representantes de gobiernos extranjeros como parte de un soborno.

Debido a estas investigaciones fue creado un comité integrado por miembros del Congreso de ese país para investigar los pagos indebidos a representantes de gobiernos extranjeros realizados por empresas norteamericanas. Además, se aprobó la Ley Foreign Corrupt Practices Act. en 1977 (FCPA), la cual estableció

disposiciones contra sobornos y otras relacionadas con la contabilidad y el control interno. Esta ley pretendía que un buen sistema de control interno podía actuar como medida disuasoria de pagos ilegales. De acuerdo con Wesberry (2006, p.1) esta Ley fue “El primer instrumento legal que reconoció el control interno como un elemento importante en el combate contra la corrupción en los negocios”.

Después de esta ley, numerosas entidades empezaron a diseñar sistemas de control interno. Muchas empresas que cotizaban valores en bolsa ampliaron el tamaño y las funciones de sus auditorías internas y examinaron sus sistemas de control interno. Además, varios organismos, tanto profesionales como reguladores, estudiaron diversos aspectos del control interno y emitieron una serie de propuestas y directrices.

En el año 1974, fue constituida por el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) la Comisión Cohen, con el objetivo de estudiar las responsabilidades de los auditores para que evaluaran los informes de control interno que debían publicar las empresas.

En 1979, la SEC (Securities and Exchange Commission), propuso la introducción de normas y exigió a los directivos la publicación de un informe sobre los procedimientos de control interno contables.

Por otra parte, la FERF (Financial Executives Research Foundation), emitió en 1980 un informe donde se catalogaron las características, condiciones, prácticas y procedimientos de control interno y la identificación de los diversos puntos de vista con respecto a la definición, naturaleza y objetivo del control interno, así como la forma de asegurar su eficacia. Un año después, se complementó el estudio con la identificación de criterios conceptuales generales para evaluar el control interno.

En 1985 fue creada La National Commission on Fraudulent Financial Reporting, conocida como la Comisión Treadway, bajo el apoyo de la AICPA

(American Institute of Certified Public Accountants), la American Accounting Association, el FEI, el IIA y el Institute of Management Accountants (IMA, antes National Association of Accountants).

Viloria (2005, p.88) indica en su artículo que el propósito de la creación de esta Comisión fue definir un nuevo marco conceptual de Control Interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que se venían utilizando hasta el momento.

En 1992, después de un largo período de discusión, el Committee of Sponsoring Organizations de la Treadway Commission, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, propone un nuevo concepto de Control Interno en su informe denominado COSO. Las siglas del informe COSO corresponden al Comité of Sponsoring Organizations de la Treadway Comisión, National Comisión on Fraudulent Financial Reporting. Dicho informe se estructura en cuatro capítulos que son:

- **Resumen para la dirección:** Este entrega una visión general del informe.
- **Marco General de referencia:** Define y describe el control interno ofreciendo criterios para evaluar sistemas de control.
- **Información a terceros:** Este es dirigido a entidades norteamericanas que publican informes anuales sobre el control interno aplicado al proceso de elaboración de estados financieros.
- **Herramientas de evaluación:** En esta parte se muestran formularios que describen factores significativos para cada elemento del control interno donde el evaluador puede realizar observaciones a cada uno de ellos finalizando con la conclusión general del sistema de control interno. Estas herramientas son adaptables a cada organización.

En el ámbito organizacional, este informe destaca la necesidad de que la alta dirección y el resto de la organización comprendan cabalmente la trascendencia del control interno, la incidencia del mismo sobre los resultados de la gestión, el papel

estratégico a conceder a la auditoría y esencialmente la consideración del control como un proceso integrado a los procesos operativos de la empresa y no como un conjunto pesado, compuesto por mecanismos burocráticos.

En el ámbito regulatorio o normativo, el Informe COSO ha pretendido que cuando se plantee cualquier discusión o problema de control interno, tanto a nivel práctico de las empresas, como a nivel de auditoría interna o externa, o en los ámbitos académicos o legislativos, los interlocutores tengan una referencia conceptual común, lo cual hasta ahora resultaba complejo, dada la multiplicidad de definiciones y conceptos divergentes que habían existido sobre control interno.

3.2 Definición de Control Interno según Coso

El Control Interno constituye un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las Leyes y normas vigentes.

Espinoza (2002, pp.85-100) en su artículo lo define como “Un proceso, efectuado por la Gerencia de una empresa diseñado para proporcionar una seguridad razonable con miras a la realización de objetivos en las siguientes categorías: Efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y acatamiento de las leyes y regulaciones aplicables”.

3.3 Objetivos de Control Interno

La primera categoría de objetivos denominada Eficacia y Eficiencia de las operaciones se dirige a los *objetivos empresariales* básicos de una entidad, incluyendo los objetivos de rendimiento, de rentabilidad, y la salvaguarda de los recursos.

La segunda categoría “Fiabilidad de la información financiera “está relacionada con la *elaboración y publicación de estados contables confiables*, incluyendo estados intermedios y abreviados, así como la información financiera extraída de dichos estados, como por ejemplo las comunicaciones sobre resultados, que sean publicados.

La tercera concierne al *Cumplimiento de aquellas leyes y normas* a las que está sujeta la entidad.

El control interno se puede considerar eficaz en cada una de las tres categorías, si los responsables de la dirección superior de la empresa, tienen una seguridad razonable de que:

- Disponen información adecuada sobre hasta qué punto se están logrando los objetivos operacionales de la entidad.
- Los estados contables de exposición se preparan de manera confiable.
- Se cumplen las leyes y normas aplicables.

3.4 Componentes o elementos de control interno

“Se establece que el control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí, que se derivan del estilo de dirección de la Organización y se encuentran integrados en el proceso de gestión” (Vilorio, 2005, p.89).

Estos componentes son:

- Entorno de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control

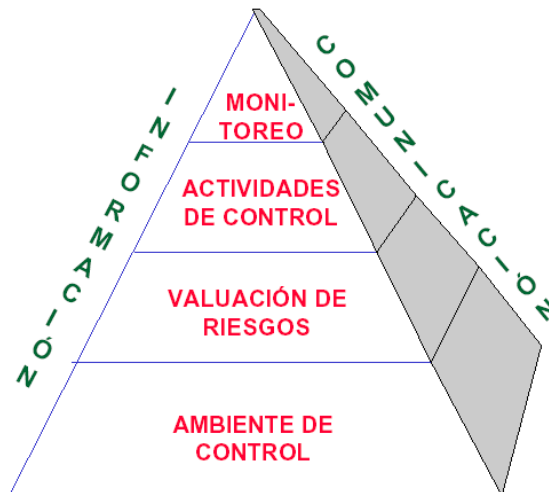
- Información y comunicación
- Supervisión

Estos elementos generan una sinergia y forman un sistema integrado que responde de una manera dinámica a las circunstancias cambiantes del entorno. Existe una interrelación directa entre las tres categorías de objetivos, que es lo que una entidad se esfuerza por conseguir, y los componentes, que representan lo que se necesita para lograr dichos objetivos. Todos los componentes son relevantes para cada categoría de objetivo.

La Auditoría del Banco de la Republica de Colombia, incorpora estos componentes dentro de la metodología de su Auditoría, según el orden que le otorga el informe Coso en la siguiente pirámide de control. (“Metodología del trabajo de Auditoría”, 2002, p.7)

Figura N°1

MODELO DE CONTROL INTERNO - COSO



Fuente: Los nuevos conceptos del control interno: Informe Coso , 1997, p.21

Con el propósito de profundizar en cada componente, a continuación se presenta el detalle de estos.

3.4.1 Entorno de Control

El entorno o ambiente de control es la base de todos los demás componentes, aportando disciplina y estructura. Los factores del entorno de control incluyen: la integridad, los valores éticos, la competencia profesional de los empleados de la entidad, la estructura, el plan organizacional, reglamentos y manuales de procedimientos, la filosofía de la dirección y el estilo de gestión, la manera en que la dirección asigna la autoridad y las responsabilidades y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados y la atención y orientación que proporciona el consejo de administración y el comité de auditoría.

De acuerdo con Coopers & Lybrand (1997, pp.169-170) en su publicación del informe Coso, se definen los siguientes términos como sigue:

- a) Integridad: Se refiere a los términos de honradez, honestidad y sinceridad. El deseo de hacer lo correcto.
- b) Valores éticos: Valores morales que permiten determinar una línea de comportamiento apropiada en la toma de decisiones. Estos valores deben basarse en lo que es correcto y no limitarse únicamente a la legalidad.
- c) Políticas: Directrices emitidas por la dirección sobre lo que hay que hacer para efectuar el control. Constituye la base de los procedimientos que se requieren para la implantación del control.
- d) Procedimiento: Conjunto de acciones mediante el cual se implanta una política.
- e) Proceso de gestión: Conjunto de acciones emprendidas por la dirección para gestionar una entidad. El sistema de control interno forma parte de dicho proceso y está integrado en él.

3.4.2 Evaluación de riesgos

De acuerdo con el informe COSO en cuanto a la evaluación de riesgos:

Todas las organizaciones, independientemente de su tamaño, naturaleza o estructura, enfrentan riesgos... Los riesgos afectan la posibilidad de la organización de alcanzar sus objetivos y sobrevivir en un entorno dinámico... La dirección debe determinar el nivel de riesgo aceptable y mantenerlo dentro de los límites definidos, de acuerdo con su relevancia. (Coopers & Lybrand, 1997, p.42)

Los objetivos según Davis y Newstrom (2003, p.34) son “Descripciones relativamente concretas de logros que pretende la organización para determinado período, por ejemplo, de uno a cinco años”

Los riesgos de negocio determinados por la alta dirección incluyen aspectos tales como:

- Clima de ética y presión a la dirección para el logro de objetivos
- Competencia, aptitud e integridad del personal
- Tamaño del activo, liquidez o volumen de transacciones
- Condiciones económicas del país
- Complejidad y volatilidad de las transacciones
- Impacto en reglamentos gubernamentales
- Procesos y sistemas de información automatizados
- Dispersión geográfica de las operaciones

3.4.3 Actividades de control

Las actividades de control son políticas (una guía de qué debe hacerse) y procedimientos (mecanismos de control) que tienden a asegurar que se cumplan las instrucciones emanadas de la Dirección Superior, orientadas primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos. Incluyen una gama de actividades como:

- Aprobaciones
- Autorizaciones
- Verificaciones
- Conciliaciones
- Revisiones de rentabilidad operativa
- Salvaguarda de Activos
- Segregación de funciones

De acuerdo con Schmith (2006) “ Las actividades de control son importantes no sólo porque en sí mismas implican la forma "correcta" de hacer las cosas, sino debido a que son el medio idóneo de asegurar en mayor grado el logro de los objetivos y estos sí que tienen mayor relevancia que hacer las cosas de forma "correcta"

3.4.4 Información y comunicación

“La comunicación es la transferencia de información de una persona a otra. Es una forma de ponerse en contacto con otros mediante la transmisión de ideas, hechos, pensamientos, sentimientos y valores” (Davis y Newstrom 2003, p.55)

El informe COSO, indica que para contar con una comunicación efectiva “hay que identificar, recopilar y comunicar información pertinente en forma y plazo que

permita cumplir a cada empleado con sus responsabilidades” (Coopers & Lybrand,1997, p.5).

Por su parte, los sistemas informáticos proporcionan informes que contienen información operativa, financiera y datos sobre el cumplimiento de las normas que permite dirigir y controlar el negocio de forma adecuada. Además, por medio de los sistemas se maneja información sobre acontecimientos externos, actividades y condiciones relevantes para la toma de decisiones de gestión, así como para la presentación de información a terceros.

Davis y Newstrom clasifican los tipos de comunicación de la siguiente forma:

Los tipos de comunicación pueden darse de forma descendente, ascendente o lateral. La comunicación descendente se refiere al flujo de información que va de los niveles superiores de autoridad a los niveles inferiores; mientras que la ascendente es lo contrario, el flujo de información va del personal hacia los superiores, lo cual también es importante para la toma de decisiones adecuadas. Respecto a la comunicación lateral esta se da a través de la cadena de mando. (2003, pp.68-71).

Al respecto el Informe COSO (Coopers & Lybrand,1997, p.5) refiere que debe existir comunicación eficaz... que fluya en todas las direcciones a través de todos los ámbitos de la organización, de arriba hacia abajo y a la inversa.

3.4.5 Supervisión

Según COSO (Coopers & Lybrand, 1997, p.6) los sistemas de control interno requieren de procesos que comprueben que se mantiene el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo. Esto se obtiene mediante actividades de supervisión continua, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas cosas.

El alcance y la periodicidad de las evaluaciones depende de la evaluación de riesgos y de la eficacia de los procesos de supervisión continua. Las deficiencias detectadas en el control interno deben ser notificadas a niveles superiores, mientras que la alta dirección y el consejo de administración deben de ser informados de los aspectos significativos observados.

3.5 Importancia del COSO

Espinoza (2002, pp.85-100) concluye que “el modelo COSO, tanto con la definición de control que propone, como con la estructura de control que describe, impulsa una nueva cultura administrativa en todo tipo de organizaciones, y ha servido de plataforma para diversas definiciones y modelos de Control a nivel internacional”.

De esta forma, a partir de la divulgación del informe COSO se han publicado diversos modelos de Control, así como numerosos lineamientos para un mejor gobierno corporativo; además del COSO (USA), otros modelos de control son los siguientes: COCO (Canadá), CADBURY (Inglaterra), VIENOT (Francia), PETERS (Holanda) y King (Sudáfrica). Los modelos COSO y COCO en el continente americano son los mayormente adoptados.

Por su parte, el COCO, emitido en 1995 hizo hincapié en la ética y la participación de los empleados en la evaluación del control interno, no así sólo en la gerencia. El cambio importante que plantea el Modelo Canadiense con respecto al COSO, consiste que en lugar de conceptualizar al proceso de Control como una

pirámide de componentes y elementos interrelacionados, proporciona un marco de referencia en forma de ciclo a través de 20 criterios generales, ubicados en 4 etapas, que el personal en toda la organización puede usar para diseñar, desarrollar, modificar o evaluar el Control.

4. Informe ERM (COSO II)

4.1 Antecedentes

El Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ante la necesidad detectada de mejorar la gestión del riesgo en las organizaciones, emitió en setiembre del 2004 el Marco de Gestión de riesgos titulado “Enterprise Risk Management” (ERM), conocido en nuestro medio como COSO II. Este fue desarrollado por la firma Pricewaterhouse Coopers, con la finalidad de evaluar y mejorar la gestión de riesgo en las organizaciones.

La necesidad de mejorar la administración del riesgo obedeció a un conjunto de escándalos financieros que causaron una considerable alarma social, ruptura de confianza y mala imagen de empresas, mercados y aun países enteros, aparte de notables perjuicios para ciertas empresas, directivos, empleados, accionistas, depositarios de fondos de inversión, auditores, consultores y acreedores.

Entre los escándalos más conocidos, se mencionan los casos Enron y Worldcom, ocurridos en Estados Unidos. Con respecto a Enron, esta compañía inició labores en 1985, se dedicaba de la distribución de gas y a la intermediación en el mercado eléctrico y del petróleo. En 1997 cuando ya no podía mantener una buena calificación crediticia, a través de engaños y aparentando cumplir la normativa contable existente, en conjunto con la firma de auditoría Arthur Andersen, trató de presentar una situación financiera diferente a la real. Al ser descubierta, el valor de las acciones cayó lo que condujo a la empresa a la quiebra.

Por su parte, Worldcom, segunda telefónica de EE.UU. y propietaria de Embratel de Brasil, registró como ganancias 3.800 millones de dólares que en realidad debieron estar en la columna de gastos. Su quiebra se produjo en noviembre del 2002 y configura la bancarrota más grande de la historia de EE.UU.

Con el fin de evitar que se presentaran nuevamente este tipo de hechos, en los Estados Unidos se crearon un conjunto de leyes, entre ellas la Ley Sarbanes-Oxley emitida en agosto del 2002. Los objetivos principales de esta ley fueron monitorear la industria de la contabilidad, sancionar a los ejecutivos que cometieran fraudes corporativos e incrementar el presupuesto para auditores e investigadores de la Securities and Exchange Commission (SEC). Con esta ley también se pretendió recuperar la confianza de los inversionistas en los mercados de EEUU. (kpmg, Sarbanes Oxley)

Asimismo, se emite el enfoque de control ERM, el cual de acuerdo con Wesberry “su finalidad es proveer guías prácticas sobre como las empresas pueden construir programas efectivos para identificar, medir, establecer prioridades y responder a los riesgos” (2006, p. 15).

Este modelo de control permite a la administración de las empresas, enfrentar de manera efectiva la incertidumbre y la oportunidad de riesgos asociados, mejorando en forma importante la capacidad de construir valor. (Gutiérrez, 2006).

El riesgo es “cualquier evento que pueda afectar su habilidad para conseguir un objetivo” (Otero y Carvajal, 2001, p.2, 5).

La diferencia del Enterprise Risk Management con respecto al COSO es que amplía el componente de valoración o evaluación del riesgo en cuanto a su gestión integral, añadiendo tres componentes: establecimiento de objetivos (ajuste de objetivos), identificación de eventos y respuesta al riesgo. Los otros componentes de COSO se mantienen con algunas diferencias muy sutiles, las cuales se mencionan en el punto 4.2.

Asimismo, al concepto de control interno proporcionado por COSO, se le incorpora el elemento de planificación estratégica para identificar eventos potenciales

que puedan afectar a la entidad, y gerenciar los riesgos dentro del apetito de riesgo definido.

El Enterprise Risk Management al igual que COSO provee sólo de certeza razonable, no absoluta, a la gerencia y el Directorio en relación con el logro de objetivos y está relacionado con la consecución de objetivos en una o más categorías independientes que se interceptan.

4.2 Componentes del Enterprise Risk Management

El Enterprise Risk Management consiste en **ocho componentes** relacionados entre sí. Estos se derivan del estilo de dirección del negocio y se encuentran integrados en el proceso de Gestión. Estos se muestran mediante un cubo.

Figura N°2

Componentes del ERM



Fuente: Informe ERM, 2004

A continuación se hace referencia a los principales cambios del enfoque ERM o COSO II con respecto a los componentes de control contenidos en el COSO:

a) Ambiente de Control: La diferencia con respecto a COSO es la orientación estratégica en la gestión integral del riesgo, estableciéndose un nivel de riesgo aceptable denominado apetito de riesgo.

b) Evaluación del Riesgo: Proporciona, a diferencia del COSO, técnicas para identificar riesgos y medir los objetivos relacionados en la evaluación de riesgos. La gerencia considera eventos previstos e inesperados, así como los riesgos inherentes y residuales. El enfoque ERM brinda una metodología en la evaluación de los riesgos más amplia, considerando técnicas cualitativas (Impacto Vs. Probabilidad), semi-cuantitativas (empleo de un análisis cualitativo asignando valores monetarios al riesgo), cuantitativas, probabilísticas (Valor en Riesgo VaR, riesgo de flujo de caja, distribuciones de pérdidas, back-testing), no probabilísticas (Análisis de sensibilidad, análisis de escenarios y benchmarking) y de autoevaluación.

La probabilidad de ocurrencia de un evento se clasifica como altamente probable, posiblemente probable y remotamente probable, mientras que el impacto puede ser alto, medio y bajo.

Por otra parte, de acuerdo con el resumen ejecutivo de Coso, enfoque ERM (2006) los elementos que se agregan son:

a) Ajuste o establecimiento de objetivos: Este componente se separa y amplía del COSO. La gestión integral de riesgo se asegura que la gerencia cuente con un proceso para definir objetivos que estén alineados con la misión y visión, con el apetito de riesgo (máximo nivel de riesgo que los accionistas están dispuestos a aceptar) y niveles de tolerancia. Los objetivos se clasifican en Estratégicos, Operacionales, de reporte o presentación de resultados y de cumplimiento. En

cuanto a los niveles de tolerancia, corresponden a los niveles aceptables de variación de las metas fijadas.

b) Identificación de acontecimientos o eventos: Existe la posibilidad de ocurrencia de acontecimientos internos o externos capaces de afectar a la organización, pudiendo estos tener impactos positivos (oportunidades) y negativos (riesgos). Cuando representan riesgos, se requiere de una evaluación y una respuesta por parte de la dirección. Los factores externos incluyen el ambiente económico y de negocio, la naturaleza, y los factores políticos, sociales y tecnológicos; mientras que los factores internos están relacionados con las opciones de gestión, de infraestructura, personal y procesos.

c) Respuesta al riesgo: La gerencia debe identificar opciones de respuesta al riesgo y considerar sus efectos sobre la probabilidad e impacto de los eventos, en relación a la tolerancia al riesgo, el costo/beneficio y las opciones de respuestas diseñadas e implementadas. Las respuestas al riesgo se clasifican en cuatro categorías: evitarlo, reducirlo, compartirlo, o aceptarlo.

La administración del riesgo ante desastres y de continuidad del negocio, según Otero y Carvajal (2001, p. 31) se puede llevar a cabo mediante el establecimiento de planes contingentes, los cuales consisten en listas ordenadas de acciones a seguir ante la presencia de un siniestro o de una interrupción prolongada de las operaciones del negocio.

4.3 Beneficios del ERM (COSO II)

Las principales ventajas de establecer un modelo ERM, proporcionadas por el Resumen Ejecutivo del Coso ERM (Coso, 2006) son:

- Alinear el riesgo aceptado y la estrategia
- Mejorar las decisiones de respuesta a los riesgos
- Reducir las sorpresas y pérdidas operativas
- Identificar y gestionar la diversidad de riesgos para toda la entidad

- Aprovechar las oportunidades
- Mejorar la dotación de capital

5. Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica

5.1 Definición

Es un documento técnico de referencia para el diseño, aplicación y operación del control interno de las organizaciones públicas y privadas de América Latina y se encuentra disponible en la página web.

El MICIL mantiene la definición de control interno, contenida en el informe COSO, al indicar que este consiste en un:

Proceso efectuado por el Consejo de Administración (grupo colegiado que toma otras denominaciones según el tipo de organización), la dirección (gerencia) y el resto de personal de una entidad, diseñado con el propósito de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera y de gestión u operación (se agrega gestión con base en la norma N°2120 de las Normas para el ejercicio de la Auditoría (NEPAI))
- Protección de los recursos
- Cumplimiento de leyes y normas que sean aplicables

La eficiencia y eficacia se miden en función de los objetivos empresariales e institucionales, incluyendo la rentabilidad financiera y el rendimiento social, al conseguir los objetivos programados y utilizar los recursos en forma eficiente.

En cuanto a la confiabilidad de la información financiera y de gestión se incorporan los informes de gestión que debe preparar la dirección superior con el mismo nivel de confiabilidad que los estados financieros, para conocimiento de los clientes o usuarios.

En lo referente al cumplimiento de las leyes, reglamentos, cláusulas contractuales y normas a la que esté sujeta la empresa privada o la institución pública es aplicable en las tres primeras categorías de objetivos del control interno.

El Marco Integrado de Control Interno pretende obtener lo siguiente:

- Una definición común de control interno integrado que responda a las necesidades de todas las partes interesadas, iniciando por quienes establecen los criterios legales y reglamentarios para el funcionamiento del país, de sus instituciones, de las empresas privadas, de la sociedad civil y conocimiento de la ciudadanía.
- Disponer de un marco base del cual las empresas, instituciones y otras entidades grandes o pequeñas, públicas o privadas, lucrativas o de servicio social; puedan diseñar o actualizar su sistema de control interno y decidir como implantarlo.

5.2 Antecedentes

El Marco Integrado de Control Interno Latinoamericano fue aprobado en la Asamblea llevada a cabo en la Paz Bolivia , el 25 de noviembre del 2003 por parte de la Federación Latinoamericana de Auditoría Interna (FLAI) y apoyado por el Proyecto Anticorrupción y Rendición de Cuentas en las Américas (AAA).

La Federación Latinoamericana de Auditoría Interna fue creada el 7 de setiembre de 1995, es una organización profesional, no lucrativa, autónoma e independiente; tiene como misión, pugnar por la profesionalización de los auditores internos en América Latina, para de manera participativa y homogénea consolidar una profesión que cumpla cabalmente con sus responsabilidades ante la sociedad. Además, pretende promocionar las mejores prácticas que ayuden al mejoramiento de la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno corporativo y; a la vez, se aboca a la organización y realización de los Congresos Latinoamericanos de Auditores Internos (CLAI's). A la fecha FLAI reúne en su seno a todos los países del área latinoamericana, siendo Paraguay el último de los países en integrarse a la Federación. (Federación Latinoamericana de Auditores Internos, 2006, p.3)

Por su parte el Proyecto Anticorrupción y Rendición de Cuentas en las Américas es financiado por la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID), constituye el primer y único proyecto regional en su tipo. Inició sus actividades en 1989 con un doble propósito: formar conciencia en los ciudadanos sobre los efectos perversos de la corrupción y fomentar la transparencia gubernamental y la rendición de cuentas en América Latina y el Caribe. Casals & Associates fue elegida por USAID para administrar el proyecto en 1993. (Proyecto Rendición de Cuentas/ Anticorrupción en las Américas, 2006)

5.3 Componentes y factores básicos

Los componentes son aplicables a todas las empresas e instituciones, independientemente de su tamaño, ya que éste se puede ajustar a cada necesidad.

El control interno integrado suele ser menos formal y detallado en una pequeña empresa, pero puede tener instalado un control interno eficiente y eficaz.

Los componentes son los siguientes:

5.3.1 Ambiente de trabajo y control

El entorno de trabajo y control es el fundamento para el eficiente funcionamiento de una organización e influye directamente en la sensibilización a sus funcionarios y empleados respecto al funcionamiento del control interno.

Este componente es la base de la pirámide de control interno integrado sobre el cual se apoyan los cuatro componentes adicionales, aportando valores, procesos, estructura y disciplina. Los factores del entorno de trabajo y control son: la integridad, los valores éticos, la estructura organizativa, la capacidad del personal y la evaluación del desempeño, la filosofía de la dirección y su estilo de gestión, la asignación de autoridad y las responsabilidades asumidas, la administración y el desarrollo profesional del personal, la rendición interna de cuentas y la atención y orientación que proporciona el consejo de administración de la organización.

5.3.2 Evaluación del riesgo para alcanzar los objetivos

Cada organización enfrenta diversos riesgos, tanto externos como internos, los que tienen que ser conocidos y evaluados. Una condición previa a la determinación y evaluación del riesgo es identificar los objetivos de la organización en los distintos niveles, su vinculación y coherencia.

La evaluación de los riesgos consiste en la identificación y el análisis de los riesgos importantes relacionados directamente con la consecución de los objetivos de la organización, y es la base para determinar como han de ser administrados o gestionados los riesgos.

Debido a que las condiciones económicas, industriales, legislativas y operativas continúan cambiando de manera permanente, es necesario disponer de mecanismos para identificar y afrontar los riesgos asociados con el cambio.

Los factores que integran este componente son: Objetivos principales de la organización, documentación de la posibilidad de existencia de los riesgos y el manejo del cambio en las organizaciones para actualizar el marco integrado de control interno. Cada organización debe identificar, difundir y dar seguimiento a los riesgos.

5.3.3 Actividades de control para evitar los riesgos

Las actividades de control están constituidas por las políticas y los procedimientos definidos que contribuyen a asegurar el logro de los objetivos de la organización evitando los riesgos, tanto internos como externos, oportunamente. Además promueven la toma de medidas necesarias y oportunas para controlar o evitar los riesgos relacionados con la consecución de los objetivos de la entidad.

Las actividades de control son evidentes en toda la organización (a partir de las disposiciones del estatuto o ley de creación), a todos los niveles (desde el consejo de administración hasta las unidades de operación), en todas las actividades (desde las que generan valor agregado hasta los procesos financieros). Incluyen una gama de actividades diversas, como: la segregación de funciones, aprobaciones, autorización de operaciones según su importancia, verificaciones y conciliaciones periódicas, evaluaciones de rentabilidad operativa y salvaguarda de los activos.

5.3.4 Información y comunicación permanente

Al identificar, recopilar y comunicar la información, en la forma y en los plazos que permitan a cada funcionario o empleado a cumplir sus responsabilidades, se está aplicando el componente información y comunicación.

Los registros y los datos procesados en medios informáticos producen informes que contienen reportes sobre las operaciones que generan valor agregado,

los resultados financieros y de la gestión y el cumplimiento de las normas y procedimientos que permiten dirigir y controlar efectivamente el negocio.

Dichos sistemas manejan información interna, e información sobre acontecimientos externos, actividades y condiciones relevantes para la toma de decisiones, y la presentación de reportes para terceros. También requiere de una comunicación eficaz en un sentido amplio, que fluya en todas las direcciones a través de todos los ámbitos de la organización, en forma horizontal y de arriba hacia abajo y viceversa.

El mensaje de la dirección superior del organismo a todo el personal debe ser claro y las responsabilidades sobre el control en los diferentes niveles deben tomarse con responsabilidad. Cada empleado tiene que comprender su participación en el marco integrado de control interno y como las actividades individuales que ejecuta se relacionan con el trabajo de los demás y con los objetivos de la institución. Por otra parte, los medios utilizados para comunicar la información significativa a los niveles superiores son fundamentales. Igualmente, es necesaria la comunicación eficaz con terceros: clientes, proveedores, inversionistas, accionistas, instituciones financieras, organismos de control y otros.

Los factores que integran el componente información y comunicación son: información a todos los niveles, contenido de los estados financieros, herramienta para la supervisión, reportes detallados de las operaciones y comunicación por objetivos.

5.3.5 Supervisión continua

El control interno integrado requiere de la función de supervisión, mediante un proceso que comprueba el funcionamiento adecuado de las operaciones individuales y el sistema a lo largo del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continua en los procesos, evaluaciones periódicas o una combinación de

las dos. Asimismo, se emplean las autoevaluaciones, evaluaciones de Auditorías Internas conocidas por los Comités de Auditoría, Auditorías Externas y por parte de alguna Institución del Estado.

En relación con las autoevaluaciones, se expone en el documento sobre Autoevaluación de Control que “Es una manera de tomarle el pulso a una organización, recogiendo información sobre la salud de la institución y evaluando los riesgos que se puedan interponer en la consecución de sus objetivos (Proyecto Rendición de Cuentas, 2004, p.iv).

La supervisión continua se presenta en el proceso de ejecución de las operaciones. Incluye tanto las actividades normales de dirección y supervisión de los niveles superiores, como las actividades llevadas a cabo por el personal al realizar sus funciones. El alcance y la frecuencia de las evaluaciones periódicas dependen esencialmente de la evaluación de los riesgos y de la eficacia de los procesos de supervisión continua. Las deficiencias detectadas en el control interno deben informarse a las jefaturas para la toma de acciones correctivas. Por otra parte, la alta dirección y el consejo de administración deben ser informados de los aspectos observados que tengan la importancia suficiente.

5.4 Importancia de la interrelación

Los cinco componentes, vinculados entre sí, generan una sinergia y forman un esquema integrado que responde de manera dinámica a las circunstancias cambiantes del entorno en que fue diseñado e implementado. El control interno integrado está entrelazado en las actividades operativas de la entidad (las que generan valor agregado) y es necesario por razones empresariales fundamentales.

El control interno integrado es más efectivo cuando los controles se incorporan en la infraestructura de la sociedad y forman parte de la esencia de la empresa.

Mediante los controles "incorporados", se fomenta la calidad y las iniciativas de delegación de poderes, se evitan gastos innecesarios y se permite una respuesta rápida ante las circunstancias cambiantes de los mercados.

Existe una interrelación directa entre las cuatro categorías de objetivos del control interno integrado y se relaciona con lo que una organización se esfuerza por conseguir en forma permanente. Por su parte, los componentes representan lo que se necesita tener para lograr dichos objetivos.

5.5 Modelo genérico de la organización

El Marco Integrado de Control Interno para su diseño y aplicación sugiere la clasificación de las actividades que realiza una organización en base con los criterios desarrollados en los conceptos de calidad total, los cuales se desglosan en las siguientes clases de actividades:

- **Actividades de contexto:** Están constituidas por las relaciones externas de la organización como: proveedores, clientes o usuarios, instituciones financieras, inversionistas, profesionales disponibles como potencial fuente de recursos humanos, organismos del Estado, competencia del mercado, entre los principales.

 - **Actividades que generan valor agregado:** Se consideran en primer lugar las que generan valor agregado, también conocidas como actividades sustantivas, y que tienen relación con los objetivos principales de la organización. Estas actividades por lo general se desglosan en recepción y despacho de mercaderías, mercadeo y ventas (servicio al cliente).
- a) Actividades de soporte técnico (Infraestructura):** Los pilares para el funcionamiento de las operaciones de la organización y las actividades sustantivas, son: Administración de los recursos humanos, aprovisionamiento de

bienes y servicios y desarrollo de tecnología.

b) Actividades de gestión (Administración): Son desarrolladas por la dirección superior e intermedia para cumplir los objetivos de la organización y se dividen de la siguiente manera: Gestión de la empresa y administración del riesgo, relaciones externas, gestión de asuntos jurídicos, suministro de servicios administrativos, tecnología de la información (TI) y planeación.

c) Actividades sobre los procesos financieros: Se concentran en la información financiera y de gestión de la organización, y de acuerdo con los siguientes procesos: cuentas por pagar, cuentas por cobrar, tesorería, activos fijos y materiales, análisis y conciliaciones, nóminas, obligaciones fiscales, valoración de costos de bienes y servicios, informes financieros y de gestión.

El enfoque para el diseño e implantación del MICIL debe considerar los criterios relacionados con la clasificación, organización y funcionamiento de las actividades necesarias para la institución, conforme el modelo genérico de organización propuesto en las actividades antes descritas.

5.6 Propósito e importancia del MICIL

El MICIL busca promover que la institución, sin importar el tipo de organización, logre los objetivos de rentabilidad financiera o social y logre la eficiente utilización de sus recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos. Además, promueve la preparación de la información financiera y de gestión de manera oportuna para uso interno y externo. Asimismo, este busca sensibilizar y fortalecer el uso adecuado de los activos y recursos de la institución.

También, el MICIL tiene como propósito reforzar la confianza del personal y de la organización sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y cláusulas contractuales aplicables, evitando efectos perjudiciales para su reputación

y otras consecuencias de tipo económico.

Por ende, el MICIL puede contribuir para que una empresa, institución u organismo llegue a cumplir sus objetivos en mayor proporción y evitar los peligros y las sorpresas que, en caso contrario, se presentan en el camino.

5.7 Limitaciones del enfoque MICIL

- El control interno no garantiza el éxito de una entidad, solamente puede "ayudar o contribuir " a la consecución de los objetivos de una entidad y también puede suministrar información para que la dirección analice el progreso en la consecución de dichos objetivos.
- El control interno carece de condiciones para hacer que un gerente intrínsecamente malo se convierta en un buen gerente.
- El MICIL no asegura el éxito, siempre van a existir factores que están fuera de control y supervisión como son los cambios en la política o en los programas gubernamentales, las acciones que tome la competencia o las condiciones económicas de su área de influencia.
- El control interno solamente puede llegar a determinar un grado de "seguridad razonable", en ningún caso una seguridad absoluta, a la dirección y al consejo de administración respecto a la consecución de los objetivos de la entidad.
- Los controles pueden evitarse o esquivarse mediante la confabulación de dos o más servidores de la organización y, por otra parte, la dirección superior tiene las posibilidades de eludir el control interno, mediante disposiciones que generen distorsiones en los resultados financieros y en los reportes de gestión, que son la base para las decisiones de los inversionistas.

- El costo del diseño y aplicación de los controles no debe superar los beneficios esperados.

Por lo señalado, el marco integrado de control interno Latinoamericano (MICIL) puede ayudar a que una entidad mejore y llegue a conseguir sus objetivos, pero solo es una herramienta disponible para contribuir a resolver varios problemas de la estructura organizacional, la evaluación y administración de riesgos, la comunicación e información permanente y el seguimiento continuo para actualizar y optimizar las operaciones.

5.8 Funciones y responsabilidades

Con base en la definición del control interno, todos los miembros de la organización son responsables por el diseño y la aplicación del Marco Integrado de Control Interno para cada institución.

5.8.1 Consejo de Administración

La dirección o gerencia es responsable ante el consejo de administración por el desempeño de su gestión. El consejo debe ofrecer orientaciones, pautas de actuación y una visión global del negocio o actividad. Cada miembro del consejo debe ser objetivo, capaz y curioso. Debe conocer de la actividad que desarrolla la entidad y su entorno, así como dedicar el tiempo necesario para cumplir con sus responsabilidades.

5.8.2 Dirección

Es la responsable, en última instancia, que asume la "titularidad" del Marco Integrado de Control Interno de la institución. Más que ningún otro funcionario, el director general fija las pautas en las altas esferas de la entidad, influyendo en la integridad, la ética y otros factores relacionados con el ambiente de control y de

trabajo positivo.

5.8.3 Auditores Internos

Los auditores internos desempeñan un papel importante en la evaluación de la eficacia del MICIL y ayudan a mantenerla a lo largo del tiempo. Debido a su posición jerárquica y funciones, la auditoría interna debe participar en la supervisión continua.

La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

El enfoque positivo de las funciones de auditoría interna ha logrado el apoyo de la dirección superior de los organismos; de manera principal, el consejo de administración, mediante la creación de los comités de auditoría presididos por uno de sus miembros para aportar en forma oportuna sobre los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

El análisis incluye a todo el personal de las direcciones ejecutivas de auditoría interna, de manera que se constituyan en los promotores y divulgadores del MICIL para la institución y la participación del personal en el ámbito de las actividades que ejecute. Todo esto a fin de lograr la transparencia en los resultados obtenidos.

5.8.4 Otros funcionarios

El control interno es, dentro del campo específico de actividades, responsabilidad de cada uno de los miembros de la organización y, por lo tanto, es parte explícita o implícita de la descripción del puesto de trabajo de cada empleado. Casi todos los empleados producen información utilizada en el MICIL o realizan las

funciones necesarias para aplicarlo.

Asimismo, todo el personal debe tener la responsabilidad de comunicar al nivel superior los problemas surgidos en las operaciones, así como cualquier incumplimiento al código de conducta u otros incumplimientos a las políticas o actividades al margen de las disposiciones legales y reglamentarias.

6. Normativa promulgada en Costa Rica en materia de control interno

Costa Rica comienza a promulgar legislación en materia de control interno a partir de la creación de la Contraloría General de la República en 1994, mediante la aprobación de la Ley N° 7428 con el propósito de fiscalizar la gestión pública.

Posteriormente, con la reforma al artículo 11 de la Constitución Política de Costa Rica en el 2000, donde se destaca la rendición de cuentas en el sector público, se emitió normativa sobre control interno, tal como: la Ley General de Control Interno N°8292, el Manual de Normas Generales de Control Interno, el Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional, la Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública N° 8422 y la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos N° 8131. A continuación se detalla cada una de estas.

6.1 Constitución Política

El mandato legal que fundamenta el control interno en Costa Rica es la reforma al artículo 11 de la Constitución Política del 8 de junio del 2000, aprobada mediante Ley N°8003, en la que se incorpora la rendición de cuentas para la administración pública del país.

Al citado artículo se le adicionó un segundo párrafo que eleva a rango constitucional el principio de rendición de cuentas en la Administración Pública, indicando lo siguiente:

“La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que

cubra todas las instituciones publicas” (Constitución Política de la República de Costa Rica, artículo 11, p.4).

El propósito de esta reforma fue exigir al Estado al cumplimiento de los fines encomendados por la Constitución Política y demandar de los funcionario públicos, el cumplimiento de sus deberes, evitando que se generan conductas impropias en su actuar.

Con esta reforma se instaura una nueva gestión pública, en cuanto al establecimiento de una Administración Pública más eficiente en el logro de sus objetivos, que atienda las necesidades de la población en apego a principios de economía, eficacia y eficiencia.(Obando, 2002, pp.109-110).

6.2 Ley Orgánica de la Contraloría General de la República N° 7428

Esta Ley fue aprobada el 7 de setiembre de 1994, mediante publicación en Gaceta Oficial N°210 del 4 de noviembre de ese mismo año. El propósito fue contar con un ente fiscalizador y de control para las instituciones del Estado costarricense. Su elaboración se debe al esfuerzo y dedicación de personas interesadas en el control y la fiscalización de la Hacienda Pública y por tanto, conscientes del rol fundamental que cumple el Sistema Integrado de Fiscalización y Control en el país.

El artículo 12 de esta ley indica que la Contraloría General de la República es el órgano rector del ordenamiento de control y fiscalización superiores. Además, refiere que las disposiciones, normas, políticas y directrices que dicte, son de acatamiento obligatorio.

Asimismo, el artículo 24 le otorga potestad para dictar los planes y programas de su función fiscalizadora, así como las políticas, los manuales técnicos y las directrices que deberán observar los sujetos pasivos en el cumplimiento del control interno, por medio de los órganos correspondientes.

Por su parte, el artículo 60 trata de la responsabilidad que tiene el jerarca del ente, empresa u órgano públicos y el titular subordinado de cada órgano componente, en cuanto al establecimiento, mantenimiento y perfeccionamiento de los sistemas de control interno, bajo las normas que dicte la Contraloría General de la República.

6.3 Ley General de Control Interno N° 8292

6.3.1 Antecedentes

Esta Ley fue aprobada el 31 de julio del 2002 y publicada el 4 de setiembre del ese mismo año, en el Diario Oficial La Gaceta N° 169. Contiene una serie de criterios mínimos en materia de control interno que son de acatamiento obligatorio por parte de todas las instituciones u organizaciones estatales sujetas a la fiscalización de la Contraloría General de la República.

De acuerdo con Wesberry, J. (2006, p.3), esta Ley es “ la primera de nuestro hemisferio dirigida específicamente al control interno, y enfocado al Sector Publico, establece los criterios mínimos que deberán observar los entes u órganos públicos en el establecimiento, funcionamiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación de sus sistemas de control interno.”

La Contraloría General de la República de Costa Rica es la institución encargada de dictar la normativa técnica sobre control interno necesaria para el funcionamiento del sistema de control interno en los entes y órganos sujetos a su fiscalización, de acuerdo con las facultades que le otorgan los artículos 12, 24 y 60 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República N° 7428 del 07 de setiembre de 1994.

La Ley General de Control Interno vino a cubrir un vacío que existía en la Administración Pública, en lo que se refiere al establecimiento, funcionamiento, mantenimiento y evaluación de los sistemas de control interno en las instituciones del sector público.

Según Obando “la creación de la Ley se funda en las modernas complejidades sociales que exigen al Estado realizar cambios y ajustes para procurar respuestas que le permitan acometer con prontitud y eficiencia las tareas que le han sido asignadas” (2002, p. 194).

En el expediente N° 14312 que contiene el Proyecto de Ley General de Control Interno (folio 3), citado por Obando (2002, pp.194-195) se hace referencia a la exposición de motivos que sustentaron la creación de la Ley, indicando textualmente lo siguiente:

“(…) Adicionalmente a lo anterior, debe destacarse el hecho cierto de que no ha existido ni se ha propiciado en nuestro medio una cultura donde se exija rendir cuentas, ni se ha puesto en práctica parámetros idóneos que permitan evaluar seriamente los resultados de la gestión administrativa, y mucho menos se ha definido una sanción para quienes realizan una desacertada labor.

Desde esta perspectiva, debe indicarse que la definición de mecanismos idóneos de control es tan importante como la determinación de los medios para la consecución de los fines del Estado. Podría sugerirse incluso que la ausencia de control efectivo compromete la viabilidad de la gestión administrativa como tal.

(…) debe tenerse presente que el hecho de que las instituciones públicas no alcancen injustificadamente los objetivos y metas (ineficacia), o de que los consigan en plazos y con recursos más allá de lo razonable (ineficiencia), ya sea por la falta de previsión o planificación, entre otros aspectos, implica costos ocultos que inciden de manera negativa e importante en el desarrollo del país.”

6.3.2 Definición, objetivos y componentes de control interno

El concepto de control interno mantiene relación con el informe COSO. En cuanto a los objetivos, se adiciona el de protección y conservación del patrimonio público contra pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal (art. 8 LGCI). Además, el objetivo de confiabilidad y oportunidad de la información se presenta de forma general, abarcando la parte financiera y de gestión.

En cuanto a los componentes se hace la diferenciación entre componentes orgánicos y funcionales. Los primeros corresponden a la Administración Activa (jerarca y subordinados) y la auditoría interna, mientras que los segundos se refieren a: ambiente de control, valoración del riesgo, actividades de control, sistemas de información y seguimiento.

La descripción de cada componente funcional mantiene similitud con el enfoque COSO. A continuación, se cita cada uno sin profundizar en su concepto por la razón antes expuesta.

- a)** Ambiente de control (artículo 2, inciso e y artículo 13)
- b)** Valoración del riesgo (artículo 2 inciso f , artículos 14 y 18)
- c)** Actividades de Control (artículo 2 inciso g y artículo 15)
- d)** Sistemas de Información (artículo 16)
- e)** Seguimiento (artículo 17)

6.3.3 Responsabilidades

La responsabilidad sobre el diseño y la implantación de los sistemas de control recae sobre la administración activa en concordancia con los artículos 10,12 y 39 de la ley. Asimismo, los demás funcionarios son responsables por el debilitamiento de los sistemas de control o por la omisión de las acciones necesarias para su establecimiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 39.

La labor de las auditorías internas, es de fiscalización, advertencia y asesoría. Por lo tanto su trabajo debe ser independiente, objetivo y asesor dentro de la Institución con el objetivo de mejorar los controles y contribuir al éxito de la gestión según el artículo 21 de la ley.

Refiere Wesberry (2006, p.5) que la responsabilidad del auditor es revisar el funcionamiento del sistema de control interno, señalar deficiencias y promover mejoras, pero les corresponde a los empleados implementar las mejoras y mantener los sistemas en cada área de actividad.

Por otra parte, en la Ley se establecen los plazos de acatamiento de las recomendaciones de auditoría dirigidas a la administración activa, que va de los 10 a los 30 días según el reporte haya sido dirigido al Titular Subordinado o al Jefe de la institución. (artículos 36 y 37)

En cuanto a la prescripción de la responsabilidad administrativa según lo establece el artículo 71 de la Ley Orgánica de la Contraloría, N° 7428 es:

- a) Para un hecho irregular notorio: 5 años a partir del acaecimiento del hecho
- b) Para un hecho irregular no notorio: 5 años a partir de que el informe sobre la indagación o la auditoría sea conocido.

6.3.4 Reglamento

El artículo 44 de la Ley General de Control Interno dio plazo de tres meses al Poder Ejecutivo para su reglamentación a partir de su publicación; sin embargo, según entrevista realizada el 29 de setiembre del 2006, a la Licda Marta Acosta Zúñiga, Subcontralora de la República, esta indicó que la Contraloría tuvo a cargo la redacción, el cual aún continúa en la fase de revisión por parte del Poder Ejecutivo.

6.4 Manual de Normas Generales de Control Interno emitido por la Contraloría General de la República.

6.4.1 Antecedentes

Con el afán de contribuir al mejoramiento de los sistemas de control interno institucionales y, por ende, al manejo legal, económico, eficiente y eficaz del patrimonio público, la Contraloría General de la República emitió el 5 de junio del 2002 el “Manual de normas generales de control interno para la Contraloría General de la República y las instituciones y órganos sujetos a su fiscalización”. Este manual tuvo algunas modificaciones que fueron publicadas en el Diario Oficial la Gaceta N° 248 del 24 de diciembre del 2003.

La emisión de este manual ocurrió antes de la aprobación de la Ley General de Control Interno N°8292, el 04 de setiembre del 2002, sin embargo, con la publicación de la ley, concretamente en el artículo 3 se confirma su carácter obligatorio.

Las directrices son de carácter general y proporcionan un esquema básico para la transparencia en la gestión pública en el marco de la legalidad, la ética y la rendición de cuentas. Asimismo, se estructuran en seis grupos de normas; las cuales se interrelacionan y regulan el cumplimiento de la finalidad del sistema de control interno.

El fundamento de las normas son los componentes de control contemplados en el informe COSO, del que se tomaron las definiciones con algunos cambios de forma.

6.4.2 Definición, Componentes y directrices

El manual de normas generales concibe el control interno como una serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la administración activa para proporcionar una seguridad razonable en torno a la consecución de los objetivos de la organización, en cuanto a: **1.**Protección de patrimonio **2.**Confiabilidad y oportunidad de información **3.**Eficiencia y eficacia de operaciones **4.**Cumplimiento jurídico y técnico.

Asimismo, establece los componentes y normas de control interno, que se detallan seguidamente

a) Normas Relativas al Concepto de Control Interno

- Definición del control interno
- Objetivos del control interno
- Componentes del control interno
- Responsabilidad por el control interno

b) Normas Relativas al Ambiente de Control Interno

- Ambiente propicio para el control
- Actitud de apoyo superior al control interno
- Valores de integridad y ética
- Administración eficaz del potencial humano
- Estructura organizativa
- Delegación
- Coordinación de acciones organizacionales
- Participación del personal en el control interno
- Adhesión a las políticas institucionales
- Atmósfera de confianza
- Auditoría Interna

c) Normas Generales Relativas a la Valoración del Riesgo

- Identificación y evaluación de riesgos
- Planificación
- Indicadores de desempeño mensurables
- Divulgación de los planes
- Definición y comunicación de políticas de apoyo a los objetivos
- Revisión de los objetivos
- Cuestionamiento periódico de los supuestos de planificación

d) Normas Generales Relativas a las Actividades de Control

- Prácticas y medidas de control
- Control integrado
- Análisis de costo/beneficio
- Responsabilidad delimitada
- Instrucciones por escrito
- Separación de funciones incompatibles
- Autorización y aprobación de transacciones y operaciones
- Documentación de procesos y transacciones
- Supervisión constante
- Registro oportuno
- Sistema contable y presupuestario
- Acceso a activos y registros
- Revisiones de control
- Conciliación periódica de registros
- Inventarios periódicos
- Arqueos independientes
- Formularios uniformes
- Rotación de labores

- Disfrute oportuno de vacaciones
- Garantías a favor de la institución
- Dispositivos de control y seguridad

e) Normas Generales Relativas a Sistemas de Información (En COSO este componente se denomina Información y Comunicación)

- Obtención y comunicación de información efectivas
- Calidad y suficiencia de la información
- Sistemas de información
- Controles sobre sistemas de información
- Canales de comunicación abiertos
- Archivo institucional

f) Normas Generales Relativas al Seguimiento

- Seguimiento del control interno en operación.
- Seguimiento de las actividades
- Seguimiento constante del ambiente
- Evaluación del desempeño institucional
- Rendición de cuentas
- Reporte de deficiencias
- Toma de acciones correctivas
- Asesoría externa para seguimiento del control interno
- Acatamiento de la normativa en auditorías externas

6.5 Sistema Específico de Evaluación del Riesgo Institucional (SEVRI)

6.5.1 Antecedentes

La Contraloría General de la República emitió las directrices generales para el establecimiento y funcionamiento del Sistema Específico de Valoración de Riesgo Institucional, las cuales fueron publicadas el 12 de julio del 2005 en el Diario Oficial la Gaceta N° 134 y rigieron a partir del 1° de marzo del 2006.

No obstante, su implementación es de forma gradual y programada por las administraciones, de acuerdo con los parámetros indicados por la Contraloría General de la República. Para un grupo de instituciones públicas se exigió su cumplimiento a partir del 1° de julio del 2006; para otros sectores se exigirá a partir del 1° de julio del 2007.

Los parámetros establecidos por la Contraloría para contar con un SEVRI son:

- Que el monto total del presupuesto inicial aprobado por la Contraloría General de la República para el año 2006, fuera superior a 31.000 millones de colones.
- Que se traten de entidades que ejercen funciones de fiscalización y control externo de la Hacienda Pública.

6.5.2 Definición

El Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI), es el conjunto organizado de componentes de la Institución que interaccionan para la identificación, evaluación, administración, documentación y comunicación de los riesgos institucionales relevantes, con el propósito de apoyar la toma de decisiones

orientada a ubicar a la institución en un nivel de riesgo aceptable y así promover de manera razonable, el logro de los objetivos institucionales.

El Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional debe generar:

- Información actualizada sobre los riesgos institucionales relevantes asociados al logro de los objetivos y metas, definidos tanto en los planes anuales operativos, de mediano y de largo plazos, y el comportamiento del nivel de riesgo institucional.
- Medidas para la administración de riesgos adoptadas para ubicar a la institución en un nivel de riesgo aceptable.

6.5.3 Insumos y características del SEVRI

Como insumo el SEVRI debe utilizar información interna y externa, suficiente y actualizada para su establecimiento y funcionamiento de acuerdo con los requerimientos necesarios. Para estos efectos, se debe considerar al menos lo siguiente:

- Planes nacionales, sectoriales e institucionales
- Análisis del entorno interno y externo
- Evaluaciones institucionales
- Descripción de la organización (procesos, presupuesto, sistema de control interno)
- Normativa externa e interna asociada con la institución
- Documentos de operación diaria y de la evaluación periódica del desempeño del mismo SEVRI

Por otra parte, las características que debe reunir el SEVRI son:

- **Continuidad:** Los componentes y actividades del SEVRI se establecen de forma permanente y sus actividades se ejecutan de manera constante.
- **Enfocado a resultados:** Los componentes y actividades del sistema se establecen y desarrollan para coadyuvar a que la institución cumpla sus objetivos.
- **Economía:** Los componentes y actividades del Sistema se establecen y ejecutan, de forma prioritaria, vinculando las herramientas y procesos existentes en la institución y aprovechando al máximo los recursos con que se cuenta.
- **Flexibilidad:** El Sistema se debe diseñar, implementar y ajustar periódicamente a los cambios.
- **Integración:** El Sistema se articula con el resto de los sistemas institucionales y apoya la toma de decisiones cotidiana en todos los niveles organizacionales.
- **Capacidad:** El Sistema debe procesar de forma ordenada, consistente y confiable todos los datos, internos y externos, requeridos para cumplir el objetivo del Sistema con un nivel de seguridad razonable.

6.5.4 Responsabilidades

La responsabilidad en el diseño e implementación del SEVRI recae sobre el jerarca y los respectivos titulares subordinados. Éstos deben establecer y disponer componentes tales como un marco orientador que comprenda la política de valoración del riesgo institucional, la estrategia del SEVRI y la normativa interna que regule el mismo. Además, debe contar con un ambiente de apoyo (estructura organizacional) que respalde la operación del SEVRI, así como promover una cultura favorable al efecto. También, es importante contar con recursos financieros, humanos, técnicos, materiales y OTROS necesarios para su establecimiento,

operación, perfeccionamiento y evaluación. Los sujetos interesados deberán ser contemplados en el diseño, ejecución, evaluación y seguimiento de las actividades.

Una vez establecidos los componentes del SEVRI, se deben ejecutar las actividades para la identificación, análisis, evaluación, administración, revisión, documentación y comunicación de los riesgos institucionales. Las actividades para la documentación y comunicación de riesgos deben realizarse, desde el inicio de operación, de forma continua y paralela al resto de las actividades que ejecuta el SEVRI.

Es indispensable mencionar que el jerarca, los titulares subordinados y los demás funcionarios públicos que debiliten con sus acciones el SEVRI u omitan las actuaciones necesarias para establecerlo, mantenerlo, perfeccionarlo y evaluarlo, según esta normativa técnica, están sujetos al régimen administrativo establecido en el artículo 39 de la Ley General de Control Interno N°8292.

6.6 Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la función pública Nº 8422

6.6.1 Antecedentes

Costa Rica ya contaba con la Ley sobre el Enriquecimiento Ilícito de los Servidores Públicos Nº 6872 del 16 de junio de 1983; sin embargo, el país suscribe el 17 de abril de 1997 la Convención Interamericana contra la Corrupción, derogando la ley existente con el objetivo de actualizarla y aprobando de esta forma la Ley que hoy conocemos como “Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública”, Nº 8422 el 06 de octubre del 2004, mediante publicación en la gaceta Nº212 del 29 de octubre del 2004.

El propósito de esta Ley es prevenir, detectar y sancionar la corrupción en el ejercicio de la función pública, incluyendo a los funcionarios de hecho, a las personas que laboran para las empresas públicas en cualquiera de sus formas y a los entes públicos encargados de gestiones sometidas al derecho común; asimismo, a los que custodien, administren o exploten fondos, bienes o servicios de la Administración Pública, por cualquier título o modalidad de gestión.

Se entiende por corrupción “la actitud avalorativa o despreciativa de las normas y los estándares de valores” (Obando, 2002, p.52). Por lo tanto, se puede decir que corresponde a la acción de una persona carente de valores o que tiene otro tipo de valores y que sobrepasa fácilmente las normas establecidas por la sociedad.

Por otra parte, se tiene la ecuación básica de la corrupción elaborada por Robert Klitgaard, citado por Obando (2002, p.55) que es $C = M + D - RC$, esto significa que corrupción es igual a monopolio en decisión pública más poder discrecional en la decisión pública menos responsabilidad de rendición de cuentas por las decisiones tomadas.

De acuerdo con Nieto (2004, pp.56-57) existe una fuerte tendencia de asociar corrupción con política y función pública, mitificándose el fenómeno de la corrupción. Esta conclusión se fundamenta en un estudio efectuado en algunos países latinoamericanos, incluido Costa Rica, en el cual un grupo de personas (universitarios, servidores públicos, empresarios, ciudadanos) manifestaron que corrupción es lo que se roban los políticos y los servidores públicos con sus cargos.

El llevar a cabo este tipo de actitudes conlleva a efectos negativos para la gestión pública y el ciudadano. De acuerdo con Huntington citado por Obando (2000, p. 53) "La corrupción es una desviación de los funcionarios públicos, que se apartan de las normas establecidas para ponerse al servicio de los intereses privados".

6.6.2 Aspectos generales de su contenido

Esta normativa establece prohibiciones a los funcionarios públicos para ejercer profesiones liberales, en compensación de un reconocimiento salarial del 65% del salario base. Asimismo, impide el ejercicio cargos públicos en forma simultánea o el ejercicio de un cargo público y privado a la vez, cuando la empresa privada preste servicios a la institución pública para la cual labora el funcionario.

No obstante, se exceptúan estas incompatibilidades en cargos públicos en el caso de la docencia en centros de enseñanza superior fuera de la jornada ordinaria y; en el caso de atender asuntos en los que forme parte el funcionario afectado, su cónyuge, compañero o compañera, o alguno de sus parientes por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado inclusive, sin perjuicio del desempeño del cargo y en caso de atenderse en entes ajenos al mismo lugar de trabajo.

Por otra parte, con esta normativa forman parte del Estado los obsequios recibidos como gesto de cortesía o costumbre diplomática. Además, obliga a los funcionarios públicos a presentar ante la Contraloría General de la República una declaración jurada sobre su situación patrimonial

6.6.3 Importancia de un régimen sancionatorio

En la ley se establece un régimen para sancionar a los funcionarios que incumplan con ésta, tipificando delitos, sanciones administrativas y penas. De esta forma pretende castigar aquellos actos de corrupción en los que se favorece al interés privado en perjuicio del interés público. Entre las causales de responsabilidad administrativa se pueden mencionar: Incumplimiento al régimen de prohibiciones o incompatibilidades, debilitamiento del control interno, infracción al régimen de donaciones y obsequios, omisión en la presentación de presupuestos y no presentación de las declaraciones juradas, entre otras.

En cuanto a las sanciones de tipo administrativas, estas son: amonestación escrita publicada en el Diario Oficial, suspensión sin goce de salario, dieta o estipendio de 15 a 30 días y separación del cargo sin responsabilidad patronal o cancelación de la credencial de regidor municipal. La prescripción de la responsabilidad administrativa se establece en el artículo 43 de la Ley General de Control Interno y el artículo 71 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República N°7428.

6.6.4 Importancia para el control interno estatal

Esta Ley regula aún más el actuar de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, con el propósito de contar con una administración pública eficiente en el logro de objetivos.

Según, Nieto (2004, p.54), pese a que la corrupción se ha visto como algo fuera de control, debido a los escándalos políticos que han sucedido en América Latina, en los últimos años algunos sistemas judiciales han sancionado estas actuaciones.

6.7 Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos

La Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos N° 8131 del 2001, se relaciona el control interno ya que antes de implementar controles es necesario considerar los objetivos organizacionales. Estos objetivos se detallan en el Plan Anual Operativo al que se refiere el artículo 4 de la Ley, el cual a la vez debe ajustarse al Plan Nacional de Desarrollo, según el nivel de autonomía que corresponda de conformidad con las disposiciones legales y constitucionales pertinentes en el país.

7.Comparación entre enfoques de control interno y la normativa relacionada

Con el propósito de resumir y analizar los conceptos y componentes de control interno que se han utilizado desde el año 1949 a la fecha, se muestran las principales similitudes y diferencias entre éstos.

7.1 Comparación entre definiciones y objetivos sobre control interno que establecen las normas SAS, NIAS, los enfoques COSO, ERM, MICIL y la normativa vigente en Costa Rica.

Seguidamente se muestra un cuadro comparativo con el fin de sintetizar los conceptos sobre control interno que se vienen desarrollando en el presente capítulo. De esta forma y de forma cronológica se inicia con la definición de control interno emitida desde 1949, pasando por las definiciones contenidas en las normas SAS, los enfoques de control interno, las NIAS y la normativa costarricense.

Cuadro N°1

Definiciones y objetivos de control interno según normas y enfoques

DEFINICION 1949	SAS 55 1977	COSO 1992	SAS 78 1995	LGCI 2002	MNG DE CI 2002	MICIL 2003	NIA 315 2004	ERM 2004
Abarca el plan de la organización, los métodos y las medidas adoptadas para salvaguardar los activos, velar por la adecuación y fiabilidad de información contable, promover eficacia operacional y adherencia a políticas.	Estructura que consiste en políticas y procedimientos para ofrecer seguridad razonable en el logro de los objetivos de la entidad.	Proceso realizado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal, para proporcionar seguridad razonable en alcanzar: 1. Eficacia y Eficiencia de las operaciones 2. Fiabilidad de la información financiera 3. Cumplimiento de las leyes.	Proceso efectuado por el consejo de directores, la gerencia y demás personal para brindar una razonable seguridad en cuanto a: 1. Seguridad de información financiera. 2. Efectividad y eficiencia de las operaciones. 3. Cumplimiento de leyes.	Acciones ejecutadas por la administración activa que proporcionan seguridad en cuanto a: 1. Protección y conservación de patrimonio público. 2. Confiabilidad y oportunidad de la información. 3. Eficiencia y eficacia en las operaciones. 4. Cumplimiento del ordenamiento jurídico y técnico.	Serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la administración activa para proporcionar una seguridad razonable en torno a la consecución de los objetivos de la organización, en cuanto a: 1. Protección de patrimonio 2. Confiabilidad y oportunidad de información 3. Eficiencia y eficacia de operaciones 4. Cumplimiento jurídico y técnico.	Proceso efectuado por el consejo de administración, dirección y el resto de personal para proporcionar seguridad razonable en cuanto a: 1. Eficacia y eficiencia de las operaciones 2. Confiabilidad de la información financiera y de gestión 3. Protección de los recursos y 4. Cumplimiento de leyes	Proceso diseñado y efectuado por encargados de mando, administración y otro personal para brindar seguridad razonable en lograr: 1. Confiabilidad de información financiera. 2. Eficacia y eficiencia en operaciones. 3. Cumplimiento de leyes.	Proceso efectuado por el directorio, la gerencia y otro personal, junto con la aplicación de estrategias para: 1. Identificar eventos potenciales riesgosos. 2. Administrar los riesgos para ubicarlos dentro del nivel de tolerancia con el fin de brindar seguridad razonable en el logro de objetivos.

Fuente: Enfoques de control interno y normativa internacional de auditoría.

En el cuadro N° 7, se observa que las definiciones de control interno han evolucionado a través de los años. En un inicio, el control interno fue considerado por las normas profesionales del AICPA como el plan, los métodos y medidas adoptadas por la organización para el logro de objetivos de carácter contable ya que la finalidad de contar con sistemas de control obedeció en un principio a la protección de activos contra pérdidas, como consecuencia de errores intencionales o no intencionales en el registro de las transacciones y manejo de los activos correspondientes.

Por su parte, el SAS 55 de 1977 lo define como una estructura conformada por políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable en el logro de objetivos de la organización, sin embargo su orientación sigue siendo contable.

El cambio importante en los conceptos y enfoque de control interno se produce con la publicación del informe COSO en 1992, donde el control interno ya no se ve como una estructura sino como un proceso donde participan todos los miembros de una organización en la consecución de objetivos de eficiencia y eficacia operacional, fiabilidad de información financiera y de apego a las leyes establecidas.

Con este nuevo concepto se replantea la definición contenida en el SAS 55 y se emite el SAS 78 en 1995, el cual lo define como un proceso efectuado por funcionarios de niveles de mando y además clarifica los objetivos de una entidad, de acuerdo con el enfoque COSO.

En el ámbito nacional, se adopta el modelo COSO y en el 2002 con algunas variantes muy sutiles se promulga normativa sobre control interno. La Ley General de Control Interno define al control interno no como un proceso sino como las acciones ejecutadas por la administración activa con el fin de brindar seguridad razonable en el logro de objetivos relacionados con la protección de activos, fiabilidad de información, eficacia y eficiencia operacional y el cumplimiento de leyes y normas.

El MICIL, emitido en el 2003 se basa en los principios teóricos del informe COSO. La principal diferencia radica en que el MICIL agrega en su definición objetivos de gestión y de protección de recursos.

En el 2004 se emite la norma internacional de auditoría N° 315 (Las NIAS, sustituyen en nuestro medio a las declaraciones sobre normas de auditoría SAS), la cual contiene el concepto de control interno establecido en el enfoque COSO. La única diferencia entre la NIA 315 y el informe COSO, es que en la norma prevalece el objetivo financiero.

En ese mismo año, se publica el enfoque ERM que pretendió mejorar el informe COSO. El enfoque ERM con respecto al enfoque COSO le da importancia a la administración estratégica del riesgo y proporciona una metodología para su diseño e implementación.

En síntesis, a partir del modelo COSO, es que se da el cambio importante en la definición de control interno, el cual sirve de base tanto para la promulgación de normativa internacional y nacional, así como para la emisión de otros enfoques internacionales de control con el fin último de contar con un marco de control que contribuya al logro de objetivos organizacionales.

7.2 Comparación entre componentes de control interno que establecen las normas SAS, NIAS, los enfoques COSO, ERM, MICIL y la normativa vigente en Costa Rica.

Con el propósito de reflejar las diferencias entre los componentes de control interno de acuerdo con su evolución teórica, se presentan los componentes según las normas y enfoques en el siguiente cuadro.

Cuadro N° 2

Componentes de control interno según normas y enfoques

ELEMENTOS	COMPONENTES						
	SAS 55 1977	COSO 1992	SAS 78 1995	LGCI 2002	MNG 2002	MICIL 2003	NIA 315 2004
Ambiente de control.	Entorno de control	Ambiente de control	Ambiente de control	Ambiente de control	Ambiente de trabajo y control (Rendición de cuentas)	Ambiente de control	Ambiente de control
Sistema contable							
							Ajuste de Objetivos
							Identificación de Acontecimientos
	Evaluación de riesgos	Valoración del riesgo	Valoración del riesgo	Valoración de riesgos	Evaluación del riesgo	Proceso de evaluación de riesgo	Evaluación del Riesgo
							Respuesta al riesgo
Procedimientos de control	Actividades de control	Actividades de control	Actividades de control	Actividades de control	Actividades de control para evitar los riesgos	Actividades de control	Actividades de control
	Información y comunicación	Información y Comunicación	Sistemas de información	Información y comunicación	Información comunicación permanente	Sistema de Información	Información y Comunicación
	Supervisión	Vigilancia	Seguimiento	Monitoreo	Supervisión continua. Auto-eva	Monitoreo	Supervisión

Fuente: Enfoques de control interno y normativa internacional de auditoría.

En el cuadro N° 8 se observa que el SAS 55 de 1977 utiliza la palabra elementos y limita al control interno a lo contable, lo cual viene a cambiar radicalmente con la emisión del enfoque COSO en 1992, ya que el enfoque COSO incorpora el concepto “componentes” y ofrece una visión más integral del control abarcando aspectos administrativos.

De esta forma la declaración SAS 55 es modificada y se emite en su lugar el SAS 78, estableciendo como componentes los establecidos en el informe COSO. Las principales diferencias de SAS 78 con respecto a COSO se encuentran en los términos utilizados variando ambiente por entorno, valoración por evaluación y vigilancia por supervisión.

En Costa Rica la legislación en control interno fue inspirada en el informe COSO, con algunas diferencias muy sutiles en la terminología empleada, por ejemplo, utiliza ambiente de control en lugar de entorno, valoración de riesgos en lugar de evaluación y seguimiento en lugar de supervisión. Es necesario destacar que los términos utilizados mantienen similitud con el SAS 78 en lo que se refiere a ambiente y valoración.

En Latinoamérica, el MICIL fue elaborado considerando el informe COSO y presenta mucha similitud con este enfoque. Las escasas diferencias están relacionadas con la rendición de cuentas, concepto que se incorpora en el componente denominado ambiente de control.

Por otra parte, la norma de auditoría N° 315 que en nuestro medio viene a sustituir a las normas SAS, de igual forma se adecua al informe COSO, no presentando mayor cambio más que en la terminología utilizada.

En el 2004, el enfoque COSO es objeto de mejora, emitiéndose el informe ERM, cuyo objetivo es ampliar el concepto de riesgo desde una perspectiva

estratégica y ofrecer una metodología para su gestión. En cuanto a la amplitud del tema del riesgo, añade 3 componentes de control tal como: ajuste de objetivos, identificación de acontecimientos y respuesta al riesgo.

En resumen, el informe COSO es el enfoque que marca la pauta en materia de control interno ofreciendo un marco conceptual útil tanto en Latinoamérica como en Costa Rica para la elaboración de normativa.

CAPITULO III

DIAGNOSTICO SOBRE LA APLICABILIDAD DE LOS ENFOQUES DE CONTROL INTERNO EN COSTA RICA

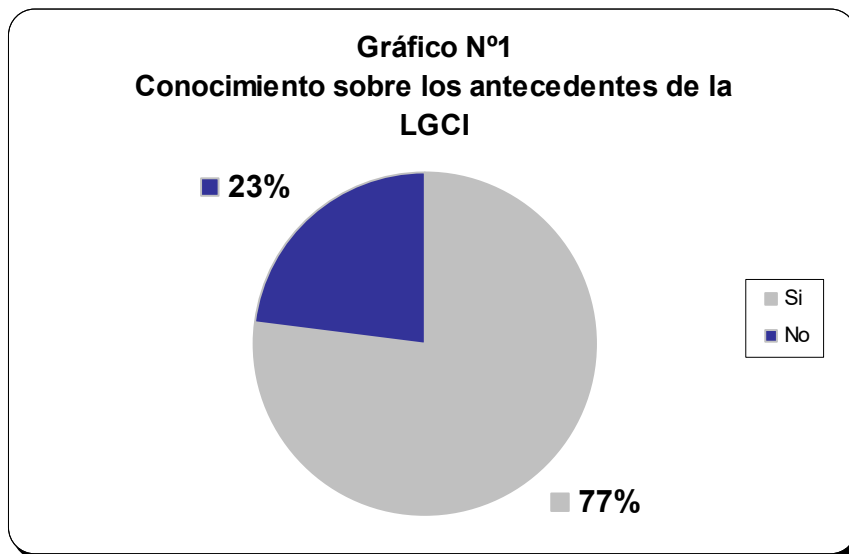
En este capítulo se presentan y analizan los resultados de las entrevistas efectuadas a expertos en materia de control interno, tanto a funcionarios de la administración como de auditorías internas de algunas instituciones públicas de Costa Rica. Lo anterior, relacionado con los enfoques COSO, ERM y MICIL así como con la normativa de control interno vigente en Costa Rica. Es importante indicar que se trató de un sondeo y no de una encuesta, por lo tanto no se pretende hacer inferencias desde el punto de vista estadístico.

1. Diagnóstico

De acuerdo con la información recopilada durante las entrevistas realizadas, a continuación se presenta por tema, los criterios de los expertos en materia de control interno.

1.1 Ley General de Control Interno N° 8292

En el siguiente gráfico se muestra en forma porcentual el nivel de conocimiento sobre los antecedentes de la Ley General de Control Interno, es importante aclarar que del 100% de los entrevistados, el 77% que afirmó conocer acerca de este tema corresponde a auditores internos, el 23% restante son funcionarios de la administración pública.



Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

El 77% de los profesionales entrevistados que manifestaron conocer los antecedentes de la Ley General de Control Interno refirieron que esta normativa se encuentra inspirada en el informe COSO, emitido en 1992 por la Comisión Treadway de los Estados Unidos de América. Por su parte, el 23% restante desconocen los antecedentes de la ley.

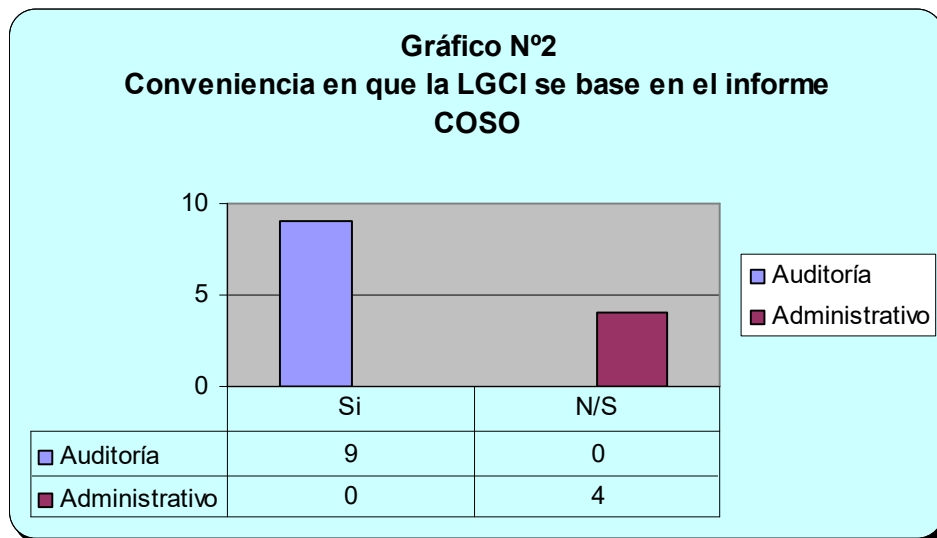
Se considera una debilidad de las organizaciones el no tener conocimientos sobre los antecedentes de la Ley ya que esto no contribuye en la formación de una cultura de control y no es conveniente considerar la Ley como una norma aislada del medio en el que se desenvuelven las organizaciones. Además, se desprende de la información anterior que la administración no se ha integrado de igual forma que lo han hecho las auditorías internas en materia de control interno, tal parece que se relaciona el control interno con las auditorías, cuando en realidad el control interno es responsabilidad de la administración y el papel del auditor es de asesoría, advertencia y fiscalización.

El Master Juan de Dios Araya Navarro, Auditor Interno del Ministerio de Seguridad Pública y la Licenciada Milagro Chávez, Auditora Interna del Ministerio de

Relaciones Exteriores y Culto, coinciden en que un motivo muy importante que impulsó la promulgación de la Ley N° 8292, fue la creación de la Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos, ya que esta ley, cuando fue proyecto, contenía un capítulo sobre control interno el cual debía ser ejercido por el Ministerio de Hacienda en la supervisión del adecuado uso de los fondos públicos en todas las Instituciones Estatales.

Esta situación, según estos profesionales, generó un conflicto de competencias con la Contraloría General de la República, por cuanto la Contraloría y un grupo considerable de Auditores Internos del país manifestaron que el Ministerio de Hacienda no tiene injerencia sobre todas las instituciones públicas; mientras que la Contraloría sí puede ejercer ese nivel de supervisión sobre todas las organizaciones del Estado. A partir de este momento, un grupo Auditores Internos de Instituciones Públicas se organizan y comienzan a trabajar en coordinación con la Contraloría el proyecto de ley que luego culminaría con la promulgación de la Ley General de Control Interno.

Esta ley se ha convertido en un instrumento de gran ayuda para las instituciones estatales, ya que establece un marco conceptual de control que permite desarrollar acciones que promueven el logro de objetivos organizacionales.



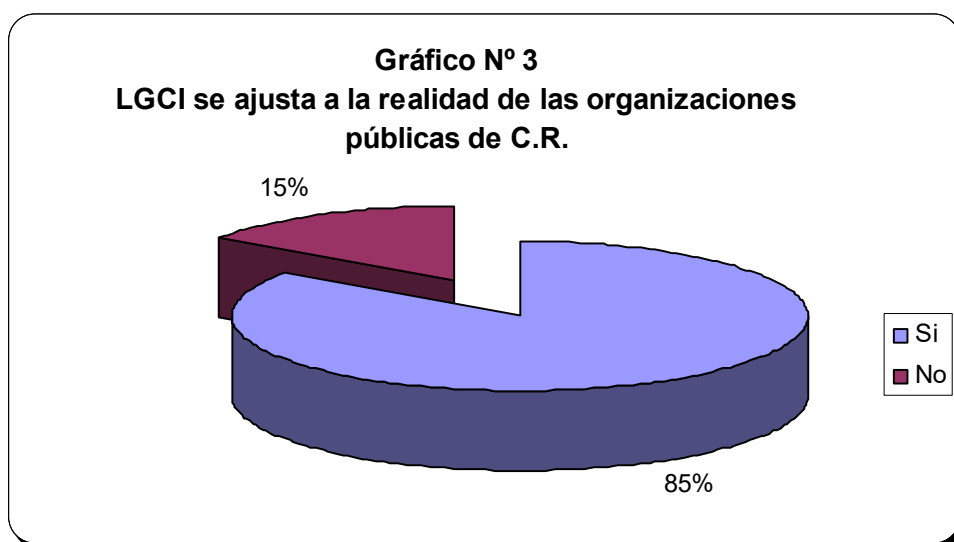
Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

Sobre la conveniencia de que la ley se basara en el informe COSO, 9 de los 13 entrevistados lo consideran adecuado, manifestando que es una fortaleza adoptar las mejores prácticas de otros países, máxime que éste es un marco moderno respecto a los conceptos de control que fue desarrollado con el propósito de brindar seguridad razonable a las entidades y por ende a sus clientes, así como por ser una normativa universal que se puede aplicar en cualquier organización y en cualquier parte del mundo. Con respecto a los 4 profesionales restantes (funcionarios de la administración), éstos indicaron no conocer sobre el tema.

En el ámbito nacional no es algo nuevo adoptar normativa internacional para adecuarla a las organizaciones estatales. A principio de los años 90's, los bancos costarricenses adoptaron la normativa denominada BASILEA II, promulgada por varios bancos centrales europeos, con el propósito de gestionar el riesgo y proteger el patrimonio para de esta forma brindar seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos.

La Ley General de Control Interno se ha constituido en un instrumento importante para las organizaciones en el ámbito de control, ya que era necesario contar con un marco normativo en esta materia debido a la escasa cultura de control

que existe en países subdesarrollados como el nuestro. El hecho de que la ley se haya inspirado en el informe COSO, no es de menospreciar ya que es un modelo que ha sido probado en el ámbito internacional con buenos resultados, sin embargo, el enfoque COSO fue ampliado y surge de esta forma el informe ERM, en el cual se incorpora una metodología para la gestión estratégica del riesgo empresarial, por lo cual la ley en este sentido se encuentra desactualizada. Por lo anterior, parece que una desventaja de convertir un informe técnico a ley es que no puede actualizarse conforme al surgimiento de nuevas prácticas.



Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

Para el 85% de los expertos entrevistados, la ley se adapta a la realidad y a la necesidad nacional, debido a que permite a las administraciones de las instituciones públicas identificar los riesgos que impiden el logro de los objetivos. Además, la ley provee un marco normativo de referencia para el trabajo de las auditorías internas, combina la rendición de cuentas con la transparencia en las funciones y establece la responsabilidad del control en la administración, la cual debe auto capacitarse y asumir su compromiso.

Sin embargo, la escasa cultura de control, la resistencia al cambio por parte de los funcionarios a adaptarse a los lineamientos que establece la normativa, la poca capacitación y la limitación de recursos, ha provocado que las organizaciones más pequeñas como por ejemplo las municipalidades no estén realmente preparadas para su aplicación e incumplan con la normativa en algunos casos.

Como la ley se encuentra inspirada en el informe COSO, de igual forma la aplicación de este enfoque en el ámbito internacional y propiamente en países subdesarrollados encuentra limitantes culturales y económicos, como se puede apreciar en el siguiente cuadro.

Cuadro No 3						
Aplicación del informe COSO a la naturaleza cultural y económica de Latinoamérica						
	Administrativo		Auditoría		Total	
	Absoluto	Relativo	Absoluto	Relativo	Absoluto	Relativo
Si	0	0%	2	22%	2	15%
No	0	0%	5	56%	5	38%
N/S	4	100%	2	22%	6	46%
Totales	4	100%	9	100%	13	100%

Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

Como se observa en cuadro N° 1, solamente el 15% de los expertos entrevistados (auditores), consideran que el informe COSO aplica a la naturaleza cultural y económica de los países de América Latina. El 38% (auditores) opina lo contrario, argumentando que no existe una cultura de control, tanto en Costa Rica como en Latinoamérica, debido a que sus gobernantes, políticos y funcionarios públicos no están acostumbrados a la rendición de cuentas. El 46% restante, desconoce su aplicación, entre los que se destacan funcionarios administrativos, con lo cual se confirma que no se ha generado interés por parte de la administración en conocer los aspectos contenidos en el enfoque COSO para poder determinar su aplicabilidad en el medio.

Ante la consulta de si la Ley General de Control Interno debe ser revisada y modificada, se obtuvo el siguiente resultado:

Cuadro No 4						
Criterios respecto a si la LGCI debe ser modificada						
	Administrativo		Auditoría		Total	
	Absoluto	Relativo	Absoluto	Relativo	Absoluto	Relativo
Si	2	50%	8	89%	10	77%
No	1	25%	1	11%	2	15%
N/S	1	25%	0	0%	1	8%
Totales	4	100%	9	100%	13	100%

Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

De acuerdo con el cuadro N° 2, el 77% incluyendo funcionarios administrativos y auditores interno, manifiestan que la ley debe ser revisada y modificada, mientras que el 15% indica lo contrario y el 8% restante no se refiere al tema, argumentando no conocer a profundidad la ley. Entre los principales ajustes que recomendaron realizar se encuentran:

- Clarificar la relación entre las faltas y sanciones, debido a que no existe un vínculo de gradación o calificación de la falta, según se observa en los artículos 39 y 41.
- Ampliar la competencia de la Contraloría General de la República y de las auditorías internas, para lograr una mayor fiscalización tanto en las entidades públicas, como en las empresas privadas que reciben fondos públicos.
- Profundizar la conceptualización de riesgo, esto porque la ley lo analiza de manera muy superficial en el artículo N° 18.

- Indicar el concepto de “razonabilidad” en el artículo N° 8, ya que éste no habla de una seguridad razonable en el logro de objetivos institucionales.
- Emitir el reglamento conforme al artículo 44 de la ley, para que le brinde soporte y entendimiento.

Con base en las apreciaciones anteriores, es clara la necesidad de revisar la ley y además de corregirla en los aspectos mencionados. Es importante actualizarla de acuerdo con nuevas prácticas de control como lo es el enfoque ERM, el cual propone una metodología para la gestión estratégica del riesgo empresarial.

1.2 Manual de Normas Generales de Control Interno

En el cuadro siguiente se muestran las opiniones de expertos relacionadas con el grado de apoyo que le brinda el Manual de Normas Generales de Control Interno a la Ley General de Control Interno N° 8292 en Costa Rica.

Cuadro No 5						
Consideran que el MNGCI es un apoyo a la LGCI						
	Administrativo		Auditoría		Total	
	Absoluto	Relativo	Absoluto	Relativo	Absoluto	Relativo
Sí	4	100%	6	67%	10	77%
No	0	0%	3	33%	3	23%
Totales	4	100%	9	100%	13	100%

Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

De los profesionales entrevistados, el 77% indica que el Manual de Normas Generales de Control Interno se ha convertido en un apoyo para la ley, por cuanto es considerado una guía de trabajo que ha facilitado la labor del auditor. Por otra parte, el 23% de los consultados, que no consideran el manual como un apoyo a la ley,

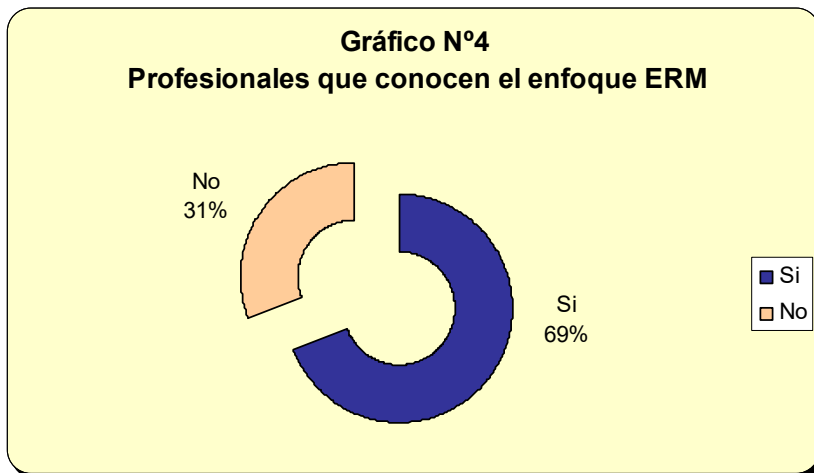
aducen los siguientes motivos: El manual está dirigido básicamente para la actividad de auditoría, mientras que la ley es para toda la administración; además, su publicación se dio antes que se promulgara la ley, lo cual hace que muchas cosas no estén acorde con lo que estipula dicha normativa y finalmente indicaron que el manual no es sustituto del reglamento que hace falta.

Según consulta a la Contraloría General de la República el 29 de setiembre del año en curso, el motivo principal para que el manual fuera confeccionado y publicado antes que la Ley, fue que la Contraloría consideró que la Ley General de Control Interno no iba a ser aprobada y publicada tan rápido, por lo que como medida alternativa promulgó el manual con el fin de brindarle a la administración una herramienta en materia de control interno que le facilitara el trabajo.

Se puede afirmar entonces que el manual es considerado un fuerte apoyo de la ley, lo cual significa que se ha venido utilizando en las instituciones públicas tanto por funcionarios administrativos como por auditores internos y que se ha aprovechado ante la falta de un reglamento que clarifique con mayor detalle los lineamientos estipulados en la ley.

1.3 Enterprise Risk Management (COSO II)

Con el fin de determinar el porcentaje de expertos en control interno que conocen el enfoque ERM, a continuación se presenta el resultado.



Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

Como se observa en el gráfico N° 4 del total de profesionales entrevistados el 69% (auditores internos) manifiesta conocer el enfoque ERM, mientras que el 31% (funcionarios administrativos) indica no conocerlo. Los que refieren haberlo estudiado dicen que este modelo es más conocido en nuestro medio como COSO II, el cual fue emitido por la Comisión Treadway ante la necesidad detectada de mejorar la gestión del riesgo en las organizaciones.

Este documento, según manifiestan los entrevistados, constituye un complemento que mejora o profundiza el Informe COSO, pues agrega el enfoque estratégico y detalla algunos componentes de control como el establecimiento de objetivos, la identificación, administración y respuesta al riesgo. No obstante, para desarrollar una eficiente gestión de riesgos requiere crear una cultura de control, para lo cual es necesario mucho tiempo y esfuerzo. El señor César Quirós Mora, Presidente del Instituto de Auditores Internos de Costa Rica, en entrevista realizada el 3 de octubre del 2006, afirma que el enfoque ERM da énfasis a la valoración del riesgo, lo cual es importante.

Nuevamente, se observa que los funcionarios administrativos son los que no conocen acerca de este enfoque, lo que hace pensar que el conocimiento se está concentrando en las auditorías internas y que la administración por su parte no se ha preocupado por conocer sobre las prácticas internacionales de control interno, talvez esto se da porque aún existen personas que consideran que el control interno es responsabilidad de las auditorías o bien porque existe una separación entre auditorías y administraciones públicas en la realidad.

1.4 Diferencias entre enfoques COSO Y ERM

Con respecto a la pregunta sobre las principales diferencias entre los enfoques COSO y ERM, se tiene el siguiente cuadro.

Cuadro No 6						
Diferencias entre el informe COSO y el ERM						
	Administrativo		Auditoría		Total	
	Absoluto	Relativo	Absoluto	Relativo	Absoluto	Relativo
Ampliación de los componentes de C.I.	0	0%	4	44%	4	31%
Énfasis en valoración del riesgo	0	0%	3	33%	3	23%
Énfasis en la planificación estratégica	0	0%	1	11%	1	8%
N/S	4	100%	1	11%	5	38%
Totales	4	100%	9	100%	13	100%

Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

De los especialistas entrevistados, el 31% indica que la principal diferencia del COSO en comparación al enfoque ERM (COSO II), consiste en la ampliación de los componentes de control interno. El 23% considera que la diferencia del COSO con respecto al ERM radica en que el segundo le da énfasis a la valoración y gestión del riesgo. Asimismo el 8% menciona que el ERM Incluye la parte estratégica en la administración del riesgo, la cual no contiene el informe COSO. Finalmente el 38% de los entrevistados manifiestan desconocer las diferencias entre ambos enfoques.

Es claro que el informe ERM amplía el enfoque COSO en relación con el tema del riesgo, además proporciona una metodología en este sentido. Sin embargo, en el caso particular de Costa Rica la Ley no incluye el enfoque ERM. Para llenar este vacío en cuanto a gestión del riesgo, la Contraloría ha establecido el Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI).

1.5 Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI)

Se procedió a consultar sobre la importancia del SEVRI para las instituciones públicas, sobre lo cual se elaboró el siguiente cuadro.

Cuadro No 7						
Importancia del SERVI para las instituciones públicas						
	Administrativo		Auditoría		Total	
	Absoluto	Relativo	Absoluto	Relativo	Absoluto	Relativo
Sí	3	75%	7	78%	10	77%
No	0	0%	2	22%	2	15%
N/S	1	25%	0	0%	1	8%
Totales	4	100%	9	100%	13	100%

Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

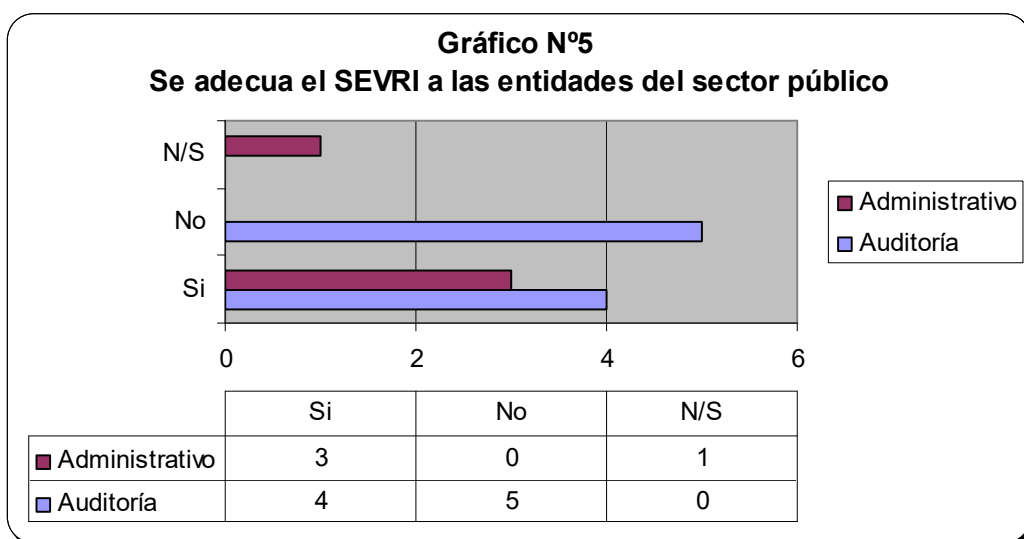
El Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI), es el conjunto organizado de componentes de la Institución que interaccionan para la identificación, análisis, evaluación, administración, revisión, documentación y comunicación de los riesgos institucionales relevantes.

De acuerdo con el cuadro N° 5, el 77% de los profesionales entrevistados opinan que el SEVRI es importante para las instituciones públicas, argumentando que al basarse en la administración de riesgos, ofrece a la administración ventajas por darle una connotación preventiva y de minimización del riesgo. Además, pretende disminuir el impacto cuando en la organización existe la probabilidad que el

riesgo se materialice. Por su parte, el 15% de los especialistas consideran que el SEVRI no es importante para las instituciones por considerarlo poco práctico.

El SEVRI viene a complementar la ley al ofrecer un mecanismo para administrar el riesgo mediante el uso de técnicas estadísticas que miden la probabilidad e impacto de ocurrencia de un evento que pueda poner en peligro el logro de objetivos organizacionales.

Sin embargo, el hecho de considerarse poco práctico por parte de algunos auditores internos hace pensar que podría existir una metodología más sencilla a seguir para la administración del riesgo y sería importante conocerla y analizar otra propuesta con el fin de mejorar la existente o elaborar una nueva metodología.



Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

En cuanto a la pregunta de si se adecua el SEVRI a las entidades del sector público, 7 de los 13 expertos entrevistados, responden afirmativamente y 5 especialistas aducen lo contrario argumentando ausencia de un Plan Nacional de Desarrollo, falta de cultura, recursos y capacitación en la materia por parte de los

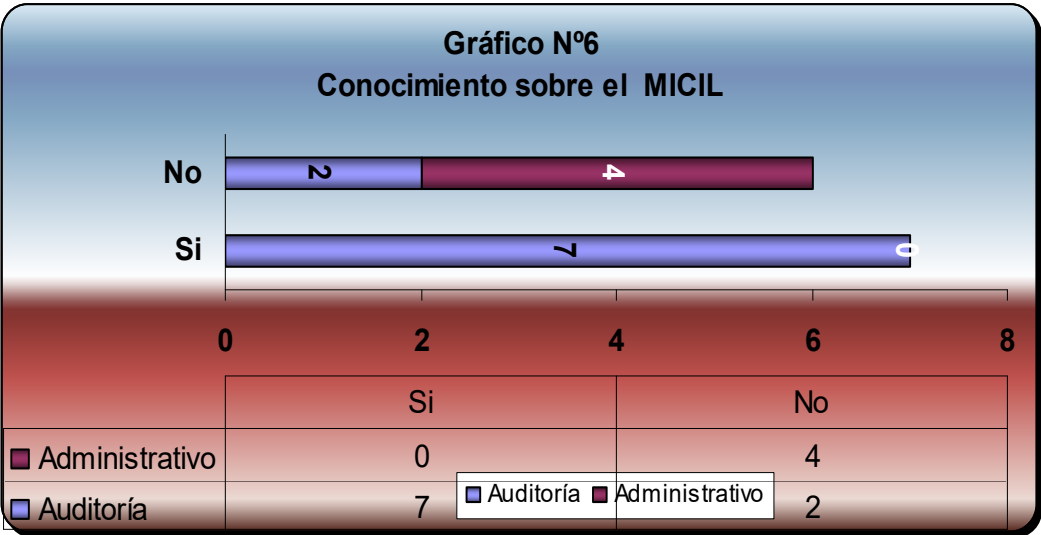
funcionarios públicos, así como la ausencia de estructuras apropiadas en el sector público para una adecuada administración del riesgo.

Asimismo, para los entrevistados que lo consideran inadecuado, como es el caso de algunos auditores internos, refieren que el SEVRI debe ser adaptado a cada institución según sus características y necesidades y requiere del trabajo conjunto de los funcionarios.

A la fecha no todas las instituciones públicas han implantado este sistema lo cual es una señal de que existen dificultades para su puesta en práctica, por lo tanto, se hace necesario retomar el tema a fin de efectuar una revisión a fondo, máxime que es imperante contar con una metodología para la administración del riesgo institucional en nuestro país.

1.6 Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica (MICIL)

A continuación se representa gráficamente la pregunta sobre el grado de conocimiento que tienen algunos expertos sobre el MICIL.



Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

Según se refleja en el gráfico N° 6, de los 13 profesionales, 7 indican conocer o haber oído hablar sobre este enfoque y corresponden a funcionarios de auditorías internas. Mientras que 6 expertos que refieren no conocerlo ni oído hablar sobre éste, 4 laboran en la administración y 2 en la auditoría interna.

Es claro que persiste un problema cultural en las administraciones públicas en cuanto a informarse sobre otros modelos de control existentes en el mundo, como también se pudo observar en cuanto a los enfoques COSO y ERM. Solamente un grupo de funcionarios de las auditorías internas conocen acerca del MICIL, cuya explicación puede estar tanto en su formación académica como en la labor que desempeñan.

Cuadro No 8		
Diferencias entre el enfoque MICIL y COSO		
	Auditoría	
	Absoluto	Relativo
Tropicaliza el informe COSO	6	46%
Responsabiliza a todos los miembros de la organización (Rendición de cuentas)	1	8%
N/A	6	46%
Totales	13	100%

Fuente: Sondeo realizado en algunas instituciones públicas de C.R.

Los funcionarios que conocen o han oído hablar del MICIL, afirman que este informe es una copia del enfoque COSO emitido por la Comisión Treadway pero tropicalizado para América Latina. Con el término tropicalizado se quiere decir que se tomó el informe COSO y se varió parte de la terminología empleada en este informe empezando por el título ya que se consideró que no era apropiado para Latinoamérica y se le puso MICIL. Además, se incorporó el tema de la rendición de cuentas tanto en el ámbito financiero como en el de gestión, porque en la región latinoamericana no predomina la cultura del control a diferencia de países desarrollados.

Los entrevistados, manifiestan que las diferencias del MICIL con respecto al COSO son muy sutiles y principalmente están relacionadas con la adaptación de este informe a América Latina (46%) y la rendición de cuentas (8%).

Asimismo, indican que la promulgación del MICIL se debió principalmente a que los países latinoamericanos no contaban con un marco sobre control interno. En el caso particular de Costa Rica, ya había promulgado legislación en control interno a la fecha de la suscripción del MICIL, por lo tanto no se adhirió a éste.

Para el señor César Quirós Mora, Presidente del Instituto de Auditores Internos de Costa Rica, el MICIL es un texto de referencia para los países de Latinoamérica basado en COSO, sin embargo, considera que se encuentra desactualizado con respecto al enfoque ERM.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES

Este apartado contiene las conclusiones de la investigación, estas se exponen a continuación.

1. El control interno, en cuanto a sus conceptos, técnicas y enfoques, ha pasado por un proceso evolutivo desde su primera definición emitida por el Comité de Procedimientos del AICPA en 1949, hasta los conceptos contenidos en las normas de auditoría SAS N° 55 de 1977, el informe COSO emitido por la Comisión Treadway de los Estados Unidos de América en 1992, el SAS N° 78 de 1995, las normas internacionales de auditoría N° 315 y 330 y el informe ERM.
2. La evolución del control interno ha obedecido a la expansión de las pequeñas organizaciones y a la complejidad de las operaciones, producto de la globalización de mercados, los avances tecnológicos y al desarrollo económico. Asimismo, se debió a la creciente necesidad de contar con una definición común y con sistemas de control que brindaran una seguridad razonable sobre el cumplimiento de objetivos organizacionales, al identificar los riesgos que pusieran en peligro su alcance, como es el caso de actos de corrupción, entre otros.
3. En un inicio, al control interno se le dio un carácter exclusivamente contable y se le relacionaba principalmente con la protección de activos. A partir del informe COSO se le da importancia al logro de objetivos organizacionales, incluyendo las áreas de gestión. Por su parte, las auditorías internas en un principio se orientaron hacia los aspectos contables, posteriormente también asumieron su labor en la evaluación de las áreas operativas para medir eficiencia y eficacia.

4. Los enfoques de control interno más conocidos actualmente en nuestro medio son el COSO y el ERM (COSO II), ambos emitidos por el Committee of Sponsoring Organizations de la Treadway Comisión, publicados en 1992 y 2004 respectivamente.
5. El enfoque COSO, surge con el propósito de definir un nuevo marco conceptual de Control Interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que se venían utilizando hasta el momento; estableciéndolo como un proceso efectuado por todos los miembros de una organización, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, fiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las Leyes y normas vigentes. Además, COSO interrelaciona estos objetivos con cinco componentes de control interno que presenta en forma de pirámide, tales como: Entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, Información y comunicación y; supervisión.
6. El Informe COSO, es el principal referente de control interno emitido en el ámbito internacional y nacional para el desarrollo de otros modelos de control interno así como para la promulgación de normativa. En el ámbito internacional se emiten los informes COCO de Canadá, CADBURY de Inglaterra y MICIL en Latinoamérica, entre otros. Por su parte, en el ámbito nacional se promulga la Ley General de Control Interno, el Manual de Normas Generales de Control Interno y el Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional.
7. Por su parte, el informe ERM "Enterprise Risk Management", a diferencia del informe COSO, tiene una orientación estratégica en su enfoque y brinda una metodología en la evaluación de los riesgos más amplia, agregando tres componentes de control tales como: establecimiento de objetivos,

identificación de eventos y respuesta al riesgo.

8. El MICIL, es un marco de control para Latinoamérica, sobre el cual existe poca bibliografía, sin embargo se encuentra inspirado en el enfoque COSO y difiere en pocos aspectos. Este informe fue aprobado en Bolivia en el 2003 y consiste en un informe técnico de referencia para el diseño, aplicación y operación del control interno de las organizaciones públicas y privadas de la región.
9. Entre los pocos aspectos en que el MICIL difiere del COSO, se encuentran: Incorpora el objetivo confiabilidad de información de gestión, la protección de recursos y el término rendición de cuentas en el componente denominado ambiente de control. Asimismo, proporciona un modelo genérico para la organización con base en los criterios de calidad total, en el cual se destacan las actividades sustantivas de la entidad para identificar riesgos y establecer los controles necesarios. Sin embargo, el MICIL no demuestra ser más aplicable que el enfoque COSO, solamente tratar de ajustarse a la realidad cultural de América Latina.
10. Las organizaciones de auditores internos de Costa Rica no se adhirieron al MICIL, ya que para el año 2003 (fecha en que se aprobó el MICIL) contaba con legislación en materia de control interno, tal como: la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República N° 7428 de 1994, la reforma al artículo 11 de la Constitución Política en el 2000, La Ley Administración Financiera y Presupuestos Públicos del 2001, la Ley General de Control Interno N°8292 y el Manual de Normas Generales de Control Interno, ambas del 2002 y; finalmente la Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública N°8422 del 2005.

11. La Ley General de Control Interno contribuye al logro de los objetivos institucionales, debido a que brinda a la administración insumos o guías de trabajo que ayudan a alcanzar las metas propuestas; además, contiene herramientas que permiten identificar aquellos riesgos que de una u otra manera dificultan el trabajo propicio de la institución. Sin embargo, se han presentado dificultades en su aplicación, lo cual se ha debido a la falta de capacitación y recursos principalmente.

12. La relación que existe entre el informe COSO, con respecto al Enterprise Risk Management (ERM), el MICIL y la normativa de control interno costarricense, se basa en que los últimos tomaron como referente al informe COSO para ser desarrollados. Todos los enfoques tienen el propósito de normar lo referente al control interno y de establecer la responsabilidad de éste en las organizaciones.

13. Sobre el diagnóstico de la labor de campo efectuada en algunas instituciones del sector público, se llegó a las siguientes conclusiones:

- Existe carencia de información sobre control en un sector importante de la administración pública, en lo que se refiere a enfoques de control internacionales como COSO y ERM, sustentado en las entrevistas efectuadas y que conduce a pensar la existencia de varias hipótesis que pueden estar generando este problema, entre las cuales se citan:
1- El sector que conoce del tema no se ha interesado o no ha existido la necesidad de informar al resto de los funcionarios. 2- Desinterés por parte de la administración en conocer sobre tema, siendo de gran importancia y para lo cual se hace imperativo que todos los funcionarios de la administración pública se interesen en comprender e implementar la normativa vigente.

- El control interno constituye un medio importante para el logro de objetivos organizaciones y el informe COSO ha sido un modelo ha seguir tanto en el ámbito nacional como internacional, debido a su efectividad.
- La Ley General de Control Interno N° 8292 del 2002, se formuló inspirada en el Informe COSO, lo cual se considera adecuado, sin embargo, se encuentra desactualizada con respecto al enfoque ERM y para llenar el vacío en cuanto a gestión del riesgo se crea el SEVRI. Además la ley no presenta variaciones importantes con respecto al COSO y el propósito de convertirlo en ley fue hacerlo de acatamiento obligatorio, ya que en nuestro medio no predomina una cultura de control y de rendición de cuentas.
- La normativa nacional no se ha implementado completamente debido a la carencia de una cultura de control, deficiencias en capacitación, falta de recursos, ausencia de planes nacionales de desarrollo y la necesidad de contar con un reglamento y de estructuras adecuadas, entre otros aspectos.
- Es necesario contar con un reglamento que clarifique y sirva de guía en la aplicación de la Ley General de Control Interno N°8292 ya que se encontró que existen aspectos por mejorar en la ley como la relación entre faltas y sanciones y la ampliación del concepto de riesgo, principalmente
- El Sistema de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI) emitido por la Contraloría General de la República, es un enfoque de control basado en riesgos que le brinda a la administración la posibilidad de tomar las medidas preventivas con el propósito de minimizar los riesgos. No obstante, el sistema tampoco se ha implementado completamente,

debido a que al parecer es poco comprensible y requiere mucho recurso para implementarlo, lo cual aunado a la falta de cultura institucional en esta materia y la ausencia de planes nacionales de desarrollo, ha provocado que muchas de las entidades de gobierno no lo hayan implementado a la fecha.

- El MICIL, aunque es un documento emitido recientemente, no es muy conocido por las administraciones públicas de Costa Rica, solamente por algunos auditores internos. Este enfoque se basa en el informe COSO y difiere en pocos aspectos entre los que se destaca el concepto rendición de cuentas. No se considera necesario conocerlo en nuestro medio por cuanto no demuestra ser más aplicable que el informe COSO.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

LIBROS

- Arter, D. (2003). Auditorías de calidad para mejorar la productividad. (3era Ed.).(Trad. Lourdes Wilson) Wincounsin, Estado Unidos: ASQ Quality Press. (Original en inglés, 2003)
- Cianfrani, Ch. y West, J. (2004). Guía práctica de ISO 9001:2000 para servicios (1era Ed.). (Trad. Juan Carlos Jolly). México D.F, México Editorial Panorama. (Original en inglés, 2003)
- Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría (1977). Declaraciones sobre normas de auditoría SAS 45 al 61 (IV). México D.F, México: Consejo Editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
- Comité Internacional de Práctica de Auditoría (2004). Normas Internacionales de Auditoría: Pronunciamientos técnicos. México D.F, México: Equus Impresores, S. A.
- Coopers & Lybrand (1997). Los nuevos conceptos del control interno: Informe Coso. (Trad. Instituto de Auditores Internos de España). Madrid, España: Editorial Díaz de Santos, S. A. (Original en inglés, 1992).
- Davis, K. y Newstrom, J. (2003). Comportamiento humano en el trabajo (5ta Ed.).(Trad. Antonio Núñez). México D. F, México: Editorial Mc Graw-Hill. (Original en inglés, 2002).
- Hernández, R.; Fernández, C. y Baptista, P. (2004). Metodología de la investigación. México D. F, México: Editorial Mc Graw-Hill.

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (1997) . Declaraciones sobre normas de auditoría SAS 73 al 81 (VI). México D.F, México: Consejo Editorial del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C
- Méndez, O. (2006). La investigación científica. San José, Costa Rica: Editorial Investigaciones Jurídicas .
- Otero, D. y Carvajal, A. (2001). Administración del riesgo financiero: Tendencias internacionales en la administración del Riesgo. Taller dirigido por Price Waterhouse Coopers en Panamá.
- Rezzoagli, B (2005). Corrupción y contratos públicos: Una visión desde la fiscalización del Tribunal de Cuentas. Universidad de Salamanca, España: Editorial Ratio Legis.

TRABAJOS FINALES DE GRADUACION

- Garro, C. y Bustamante, A. (2005). El enfoque C.O.S.O. como marco de control interno. [CD Rom]. Trabajo de grado, Licenciatura en Administración con énfasis en Contaduría Pública, Instituto Tecnológico de Costa Rica, San José, Costa Rica.
- Obando, F. (2002). La rendición de cuentas de la administración pública costarricense. Trabajo de grado, Licenciatura en Derecho, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica.

LEYES

- Constitución Política de la República de Costa Rica de 7 de noviembre de 1949 (2006). Poder Legislativo de Costa Rica.
- Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública N°8422 (2005). En Gaceta Oficial N°212. Poder Legislativo de Costa Rica.
- Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos N°8131 (2001). En Gaceta Oficial N°198. Poder Legislativo de Costa Rica.
- Ley General de Control Interno N°8292 (2002). En Gaceta Oficial N° 169. Poder Legislativo de Costa Rica.
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República N° 7428 (1994). Poder Legislativo de Costa Rica.
- Manual de Normas Generales de Control Interno para la Contraloría General de la República y las Entidades y Organos sujetos a su fiscalización (2002). En Gaceta Oficial N°107. Contraloría General de la República de Costa Rica.

ARTICULO DE PERIODICOS

- Somarribas, L.(2006, setiembre) La nueva visión de la Auditoría Interna. [En línea] Informatec (Instituto Tecnológico de Costa Rica) disponible en <http://www.itcr.ac.cr/informatec/2006/Setiembre/n52.htm>

DIRECCIONES Y ARTICULOS DE INTERNET

- Auditoría del Banco de la República de Colombia (2002, julio). Metodología del trabajo de Auditoría [En línea]. Colombia. Recuperado el 10 de septiembre del 2006 de <http://www.cemla.org/pdf/aud-meto1.PDF>

- Coso (2006). Resumen Ejecutivo. [En línea]. Recuperado el 16 de septiembre del 2006 de http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummaryspanish.pdf
- Espinoza, O. (2002). El Control Interno:.. Procesos de Autoevaluación de controles [Revista electrónica].Lima, Perú: Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Recuperado el 9 de septiembre del 2006 de http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2002/Segundo/control_.htm
- Federación Latinoamericana de Auditores Internos (2006). Conferencia “FLAI: Diez años de historia y proyección. [En línea]. Recuperado el 23 de octubre del 2006 de http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/70766573/CUBACLAI_FLAI.pdf
- Federación Latinoamericana de Auditores Internos, Comisión Interamericana de Auditoría y Proyecto sí se puede (2004). Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica. [En línea] Recuperado el 08 de septiembre del 2006 de http://www.asofis.org.mx/mejores_practicas/micil.pdf
- Gutiérrez, G. (2006). Gobierno Corporativo ¿Obligación o Necesidad Actual?. [En línea], Monterrey, México. Recuperado el 18 de septiembre del 2006 de <http://consultoresexatec.org/xoops/html/index.php>
- kPMG(2006). Sarbanes Oxley. [En línea]. Recuperado el 23 de octubre del 2006 de http://www.kpmg.com.co/services/services_corp_gov_sarbanes.htm

- Nieto, F (2004). Desmitificando la corrupción en América Latina. [En línea], Caracas, Venezuela. Recuperado el 07 de octubre del 2006 de http://www.nuso.org/upload/articulos/3229_1.pdf
- Proyecto Rendición de Cuentas, anticorrupción en las Américas (2004). Autoevaluación de Control. [En línea]. Virginia, Estados Unidos de América. Recuperado el 08 de septiembre del 2006 de <http://www.casals.com/documents/tams/SpanishCSATAM.pdf>
- Proyecto Rendición de Cuentas/ Anticorrupción en las Américas (2006). [En línea]. Recuperado el 23 de octubre del 2006 de <http://www.respondanet.com/>
- Schmith, C (2006). Control Interno: Las distintas responsabilidades en la empresa. [En línea]. San José, Costa Rica. Recuperado el 15 de septiembre del 2006 de <http://www.info.ccss.sa.cr/auditoria/aud007.htm>
- Vilorio, N. (2005). Factores que inciden en el sistema de control interno de una organización [Revista electrónica]. Mérida, Venezuela. (11). Recuperado el 10 de septiembre del 2006 de <http://www.saber.ula.ve/db/ssaber/Edocs/pubelectronicas/actualidad contable/num11ano8/articulo10.pdf>
- Wesberry, J. (2006). Prácticas corporativas para minimizar el fraude. [En línea]. Recuperado el 11 de septiembre del 2006 de http://www.atlatl.com.mx/docs/Wesb_PractCorp.pdf#search=%22micil%20costa%20rica%22
- Wikipedia: La enciclopedia libre (2006, agosto). Contraloría General de la República. [En línea]. Recuperado el 30 de septiembre del 2006 de http://es.wikipedia.org/wiki/Contralor%C3%ADa_General_de_la_Rep%C3%BAblica

- Wikipedia: La enciclopedia libre (2006, mayo). Escándalo Watergate. [En línea]. Recuperado el 9 de septiembre del 2006 de <http://es.wikipedia.org/wiki/Watergate>
- Barona, B. (2006). Principios de la OECD. [En línea]. Recuperado el 9 de septiembre del 2006 de http://www.kpmg.com.co/files/documen_corp_gov/release/lb_c2_01.htm

DIRECCIONES DE CONTRALORIAS CONSULTADAS EN INTERNET

- Colegio de Contadores Públicos: <http://www.ccpa.or.cr>
- Contraloría de Bolivia: <http://www.cgcr.gov.bo>
- Contraloría de Chile: <http://www.contraloria.cl>
- Contraloría de Colombia: <http://www.contraloriage.gov.co>
- Contraloría de Ecuador: <http://www.contraloria.gov.ec>
- Contraloría de México: <http://www.contraloria.df.gob.mx>
- Contraloría de Panamá: <http://www.contraloria.gob.pa>
- Contraloría de Paraguay: <http://www.contraloria.gov.py>

ANEXOS

Anexo N° 1

**Artículo “La nueva visión de la auditoría interna”
Revista del Instituto Tecnológico de Costa Rica**

Anexo N° 2

Entrevistas a expertos