



CONSEJO UNIVERSITARIO

MANUAL PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA INTERNA EN LAS ENTIDADES Y ÓRGANOS SUJETOS A LA FISCALIZACIÓN DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

PRESENTACIÓN

A TODAS LAS ENTIDADES Y ÓRGANOS SUJETOS A LA FISCALIZACIÓN DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

En el "Manual sobre normas técnicas de auditoría para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización" publicado en "La Gaceta" N°104 del 31 de mayo de 1982, vigente desde el 1° de setiembre de ese mismo año, la norma N°102 establece y define a la auditoría interna.

Sin embargo, con vista en que las unidades de auditoría interna establecidas tienen funciones y características muy disímiles, se ha considerado conveniente, después de un amplio estudio sobre el particular, que las entidades y órganos antes mencionados dispongan de un manual que sirva de guía para la organización y funcionamiento de esas unidades.

Consecuentemente con lo expuesto, la Contraloría General de la República en uso de las facultades que le confieren los artículos 4° inciso m), 6° inciso h) y 8°, inciso c) de su Ley Orgánica estima oportuno emitir el siguiente Manual para el ejercicio de la auditoría interna en las entidades y órganos sujetos a su fiscalización, incluidas las empresas del Estado organizadas como sociedades anónimas y sus subsidiarias.

MANUAL PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA INTERNA EN LAS ENTIDADES Y ÓRGANOS SUJETOS A LA FISCALIZACIÓN DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

PRESENTACIÓN

Conforme pasa el tiempo, adquiere mayor importancia el control fiscal. Cada día aumentan los recursos que el país destina al servicio público, que son patrimonio típicamente nacional; también, cada día son mayores las necesidades y en consecuencia las presiones que se ejercen sobre todas las unidades que gastan o invierten fondos públicos o que en cualquier otra forma emplean recursos propiedad del Estado.

A la tradicional justificación del control que basa su razón de ser en la necesidad de mantener una administración legal y honesta de los bienes sociales, cuentas claras, se ha venido sumando, con las transformaciones que ha sufrido el Estado moderno, la imperiosa necesidad de fortalecer aquellos aspectos mediante la búsqueda de mecanismos dirigidos a procurar un uso eficiente y eficaz de tales bienes.

Ante la contradicción de que aumentan los presupuestos y también las necesidades que se pretenden cubrir con los mismos, la época actual exige más énfasis en todo aquello que tienda a evitar el desperdicio, los grandes derroches que caracterizan a casi todos los estados modernos.

En esta tarea, las auditorías internas tienen una gran responsabilidad que cumplir. Me atrevo a afirmar que sin la colaboración entusiasta, inteligente y técnica de ellas, es imposible pretender mejoras sustanciales. Para ello, las auditorías deben replantearse el papel que han venido jugando hasta el presente y su proyección hacia el futuro.

La Contraloría General de la República se ha hecho tal cuestionamiento y desde hace algún tiempo (año 1982) oficializó su criterio deslindando funciones, definiendo competencias procurando que estas unidades ejerzan realmente auditoría, dejen de cumplir funciones que no les competen y con ello contribuyan a mejorar el control con aquellos objetivos de búsqueda de eficiencia y eficacia.

El presente Manual constituye un conjunto orgánico de disposiciones que busca definir lo que deben ser estas unidades y facilitar, mediante directrices, normas y procedimientos

complementarios, la canalización de sus recursos hacia la ansiada meta de un mejor aprovechamiento de los mismos.

Como todo esfuerzo humano, este documento es susceptible de ser mejorado; esperamos la colaboración de aquellos a quienes va dirigido; la mejor forma es poniéndolo en ejecución; el contrato con la práctica de tantas y disímiles entidades que conforman el vasto sector público costarricense, permitirá enriquecerlo con el tiempo.

I. INTRODUCCIÓN

El presente Manual constituye una guía para la transformación o implantación de unidades de auditoría interna en la Administración Pública, incluidas las empresas públicas del Estado organizadas como sociedades mercantiles y sus subsidiarias. En él se desarrollan aspectos tales como los requisitos de la auditoría interna y de su organización, las disposiciones comunes al auditor, las diferentes etapas en la ejecución de una auditoría, incluida la comunicación de resultados.

II. LA AUDITORÍA INTERNA

1. Definición.

La auditoría interna es la actividad encargada de evaluar en forma independiente, dentro de una organización las operaciones contables, financieras, administrativas y de otra naturaleza, como base para prestar un servicio constructivo y de protección a la administración. Es un control que funciona midiendo y valorizando la eficacia y la eficiencia de todos los otros controles establecidos en el ente.¹

Por consiguiente, la auditoría interna mide y valoriza en forma posterior los controles que lleva a cabo la administración en forma previa o concurrente a la ejecución de las operaciones.

La auditoría interna ayuda a la administración a alcanzar sus metas y objetivos con mayor eficiencia, economicidad y eficacia, al proporcionarle, en forma oportuna, información, análisis, evaluaciones, comentarios y recomendaciones pertinentes sobre las operaciones que examina. Con la acción de la auditoría interna se obtiene, como beneficio derivado, una mejora en el trabajo del personal de la entidad u órgano, al conocer que el mismo será objeto, además, de un control posterior.

¹

Manual sobre Normas Técnicas de Auditoría para la Contraloría General de la República y las Entidades y Órganos Sujetos a su Fiscalización.

2. Requisitos.

La auditoría interna debe ser:

2.1. Oportuna y posterior: la evaluación de las operaciones contables, financieras, administrativas y de otra naturaleza, debe realizarse en tiempo a propósito y conveniente, y cuando se hayan ejecutado esas operaciones.

2.2. Objetiva: la evaluación de las operaciones se debe realizar de acuerdo con la técnica y no al modo de pensar y de sentir del auditor.

2.3. Planeada y sistemática: se debe decidir, con anticipación, qué hacer, cómo hacerlo, cuándo hacerlo y quiénes deberán realizarlo.

2.4. Profesionalmente dirigida: debe estar a cargo de un profesional en Contaduría Pública.

2.5. Una función asesora: las recomendaciones que se incluyan en el informe no deben ser implantadas por la auditoría misma, sino por medio de la administración.

III. ORGANIZACIÓN DE LA UNIDAD DE AUDITORÍA INTERNA

Al ser tan disímiles los objetivos institucionales, las disposiciones legales, las políticas, los procedimientos, etc., que coexisten en la Administración Pública, resulta difícil reunir en un solo documento todos los elementos y condiciones que satisfagan adecuadamente las necesidades organizativas de cada una de las unidades de auditoría interna de las instituciones, órganos y empresas públicas; no obstante ello, si es posible conformar una guía general sobre la jerarquía, la autoridad, la responsabilidad, las atribuciones y funciones de esas unidades de control con base en conceptos desarrollados por la doctrina, en la experiencia de la Contraloría General en materia de control, en los resultados obtenidos del análisis de las auditorías internas de la Administración Pública y empresas del Estado y en recomendaciones de órganos superiores de control. Con ello se pretende que la auditoría interna sea una unidad especializada que sirva de apoyo a la gestión de la administración activa y, al mismo tiempo, proporcione una base sólida y de coordinación al control externo que ejercita la Contraloría General.

1. Estructura.

La selección de la clase de estructura que la unidad necesita depende del tamaño de la organización, del sistema de control interno financiero y administrativo establecido, del volumen, de la complejidad, del área geográfica que cubre, etc.; tendrá la distribución, orden, y enlace que se consideren convenientes para cumplir con su objetivo. En cada entidad u órgano deberá existir una sola unidad de auditoría interna.

2. Deberes.

Sus deberes principales serán:

2.1. Practicar auditorías o estudios especiales de auditoría en cualesquiera de las dependencias u oficinas de la institución u órgano, en el momento que considere oportuno. Este alcance debe estar consignado en un reglamento aprobado por la máxima autoridad de la institución u órgano de la cual depende y debe ser conocido por todos los niveles administrativos.

2.2. Presentar un informe escrito de cada auditoría o estudio especial de auditoría que se lleve a cabo, con los resultados, conclusiones y recomendaciones, tendientes a mejorar la eficiencia y eficacia de la gestión financiera y administrativa.

2.3. Ejecutar su trabajo con independencia de acción y criterio, y respecto de las demás unidades administrativas.

2.4. Otros que le sean asignados por disposiciones legales y atinentes a sus funciones.

3. Atribuciones.

Son atribuciones principales las siguientes:

3.1. Tener libre acceso, en cualquier momento, a todos los libros, archivos, valores y documentos de la institución u órgano, así como a otras fuentes de información relacionadas con su actividad.

3.2. Solicitar de cualquier funcionario o empleado en la forma, condiciones y plazo que estime conveniente, informes, datos y documentos necesarios para el cabal cumplimiento de sus funciones.

3.3. Solicitar de funcionarios y empleados de cualquier nivel jerárquico, la colaboración, la asesoría y las facilidades que demande el ejercicio de la labor de auditoría interna.

3.4. Cualesquiera otras necesarias para el cumplimiento de sus deberes, acordes con el ordenamiento jurídico vigente.

4. Funciones.

Sus funciones principales son:

4.1. Realizar auditorías o estudios especiales de auditoría de acuerdo con las normas técnicas de auditoría y otras disposiciones emitidas por la Contraloría General de la República, y las normas de auditoría generalmente aceptadas en cuanto fueren aplicables, para lo cual deberá:

- a) Verificar el cumplimiento, la suficiencia y validez del sistema de control interno, con el fin de:
 - i. Verificar que los activos de la entidad u órgano, propios o en custodia, estén debidamente controlados y salvaguardados contra pérdida, menoscabo, mal uso o desperdicio.
 - ii. Verificar que la información contable, financiera, administrativa y de otra naturaleza, usada en la toma de decisiones sea suficiente, oportuna y confiable.
 - iii. Evaluar los resultados de los estudios que realice la administración sobre la eficiencia, economicidad y eficacia con que se han utilizado los recursos, en el cumplimiento de los programas y objetivos preestablecidos.
 - iv. Comparar el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias de políticas, de planes y de acuerdos que rigen la entidad u órgano.
- b) Revisar en forma posterior las operaciones contables, financieras, administrativas y de otra naturaleza que considere pertinentes y formular conclusiones y recomendaciones.

4.2. Comunicar sobre los resultados de las auditorías o estudios especiales de auditoría que realice.

4.3. Comprobar que los funcionarios responsables tomen las medidas apropiadas, en relación con las conclusiones y recomendaciones que contienen los memorandos e informes de auditoría o estudios especiales de auditoría aceptadas por la administración activa, tanto los preparados por la auditoría interna, como por la Contraloría General o por cualesquiera otros auditores externos. Asimismo dará cuenta por escrito a las

autoridades superiores de cualquier omisión que compruebe al respecto.

4.4. Efectuar el control posterior de la ejecución y liquidación del presupuesto de la entidad u órgano.

4.5. Realizar auditorías del sistema de procesamiento electrónico de información de la institución u órgano, de acuerdo con disposiciones generalmente aceptadas en cuanto fueren aplicables.

4.6. Asesorar en cualesquiera funciones de su competencia, al órgano administrativo de más alto nivel.

5. Ubicación e independencia organizativa.

En la organización de la entidad u órgano, la unidad de auditoría interna debe depender directamente del órgano administrativo de más alto nivel, como por ejemplo, de la Junta Directiva, del Consejo de Administración, del Consejo Municipal, del Ministro, etc., a efecto de que pueda expresar sus opiniones en forma objetiva y con la energía que demande la situación.

Debe tener la facultad para organizarse según lo requieran sus deberes y el cumplimiento de sus atribuciones y funciones, y lograr con ello, entre otros, hacer expeditas la obtención de evidencia, la movilización de un lugar a otro, el asentamiento de su labor en el lugar requerido y las relaciones con el resto del personal.

IV. DISPOSICIONES COMUNES AL AUDITOR

1. Requisito

1.1. Del auditor en general:

Los requisitos académicos y la experiencia para el desempeño del cargo deben estar establecidos en un manual descriptivo de puestos; algunos de los cuales son: suficiente conocimiento en contabilidad, en auditoría, en administración y de las disposiciones legales que regulan la institución u órgano donde trabaja.

1.2. Del auditor y del subauditor.

Conforme lo establece el artículo 8º del Reglamento a la Ley del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, los cargos de auditor y subauditor internos deben ser desempeñados por contadores públicos autorizados, con entrenamiento y experiencia

en la materia de su especialidad. Estos funcionarios son de nombramiento del órgano administrativo del cual dependen.

2. Independencia.

Los auditores deben mantener una actitud mental independiente, en cuanto a criterio y acción en las operaciones o actividades que revisan.

3. Cuidado profesional.

Los auditores deben ejecutar sus trabajos y preparar los informes correspondientes con el debido esmero profesional.

4. Ética profesional.

Para llevar a cabo sus labores en forma óptima, el auditor interno y sus subalternos deben actuar conforme a las normas de ética profesional emitidas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, a las disposiciones que sobre el particular dicta la Contraloría General y a las contenidas en el Reglamento Interno de Trabajo de sus propias instituciones u órganos.

5. Entrenamiento profesional.

La administración activa debe establecer y mantener programas de entrenamiento continuo para los auditores, con la finalidad de lograr su desarrollo profesional. Los entes u órganos que disponen de áreas de auditoría en informática operacional o de ejecución del presupuesto, deberán contar además con programas de entrenamiento en esos campos.

6. Relaciones humanas.

El auditor interno y sus subalternos deben actuar en forma constructiva, de manera que su trabajo se constituya en una verdadera ayuda a la administración; con ello logra que sus recomendaciones sean aceptadas y puestas en práctica. Para la consecución de este objetivo le es necesario mantener muy buenas relaciones humanas con el resto del personal de la entidad u órgano, las cuales incluyen un excelente trato verbal, tacto y cortesía, actitud que, de ningún modo debe influir en la objetividad de su labor.

V. EJECUCIÓN DE LA AUDITORIA

1. Plan de auditoría.

La auditoría interna debe preparar un plan de trabajo que contemple las auditorías o estudios especiales de auditoría por ejecutarse en un período determinado, con la finalidad de lograr una mejor utilización de los recursos humanos y materiales de que dispone la unidad. Deben exceptuarse de este plan todos aquellos estudios que por su confidencialidad son dejados a criterio del auditor interno, en cuanto a la oportunidad de su ejecución.

El citado plan debe ser presentado a la autoridad superior correspondiente de más alto nivel jerárquico para su aprobación; puede ser por períodos de seis meses, un año o más, de acuerdo con las necesidades, y debe incluir estudios de auditoría sobre aspectos importantes en relación con el volumen de los recursos que se manejan, la complejidad de las operaciones o la naturaleza o características propias de la entidad u órgano, según la política establecida sobre el particular.

El plan de auditoría debe contener, cuando menos, lo siguiente:

- a) Una definición clara del tipo de auditoría o examen por realizar.
- b) Una justificación del motivo para llevar a cabo cada uno de los trabajos.
- c) Un orden de prioridad de los respectivos trabajos, de conformidad con su importancia, naturaleza, complejidad, etc.
- d) El personal y el tiempo que debe ser utilizado en cada estudio o examen.
- e) La posible coordinación que deberá establecerse con otras unidades administrativas de la propia institución.

El plan de auditoría debe ser flexible a fin de posibilitar su modificación sobre la marcha, según las necesidades que se presenten y las evaluaciones periódicas de su cumplimiento.

2. Estudio y evaluación del sistema de control interno

El sistema de control interno, establecido en la entidad u órgano, debe ser estudiado y evaluado al iniciar cualquier auditoría o estudio especial de auditoría, en función del objetivo de esa auditoría o estudio especial de auditoría para comprobar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno existente en la entidad, órgano o unidad administrativa examinada, y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de

auditoría. Los resultados proporcionarán al auditor la base para formular recomendaciones para corregir desviaciones o para introducir mejoras en los controles insuficientes. En una auditoría operativa, permiten fijar las áreas problema o de interés para el control que deben ser objeto de examen detallado.

El auditor al estudiar y evaluar el sistema de control interno debe, entre otros:

- a) Estudiar y conocer en forma clara y precisa la organización, los objetivos, disposiciones legales, políticas y procedimientos establecidos en la entidad u órgano.
- b) Verificar si los controles internos se cumplen tal y como se establecieron en el sistema.
- c) Verificar si dichos controles son suficientes y válidos.
Dicho estudio y evaluación puede hacerlo el auditor mediante los métodos de cuestionario narrativo, gráfico o utilizando una combinación de métodos. Debe utilizar como guía el "Manual para Evaluar el Control Interno en el Sector Público" emitido por la Contraloría General, cuando opte por el método de cuestionario, y los procedimientos sobre esta materia vigente en el ejercicio profesional de la Contaduría Pública que sean aplicables.

3. Programa de auditoría

El auditor a quien se le asigne una auditoría o estudio especial de auditoría debe elaborar un programa preliminar de auditoría, en razón del gran número de comprobaciones y evaluaciones de naturaleza análoga, propias de la auditoría, y que deben ser aplicables, total o parcialmente, a todas las dependencias de la entidad u órgano.

3.1 Definición

El programa de auditoría es una compilación racional, metódica y pormenorizada de prácticas comunes de auditoría y evaluación del sistema de control interno, basadas en normas técnicas de auditoría² y en procedimientos técnicos generalmente aceptados en la Contaduría Pública y aplicables total o parcialmente a todas las unidades administrativas de la institución u órgano.

3.2 Finalidades

El programa de auditoría tendrá las siguientes finalidades:

² Manual sobre Normas Técnicas de Auditoría para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización.

- a) Facilitar el cumplimiento ordenado del trabajo.
- b) Servir de guía para no incurrir en lo posible, en omisiones o repeticiones de procedimientos.
- c) Ahorrar tiempo al auditor.
- d) Permitir una mejor supervisión del trabajo de auditoría.
- e) Verificar el cumplimiento de las normas técnicas de auditoría y de otros principios propios de la auditoría generalmente aceptados.
- f) Efectuar una asignación adecuada del trabajo a los auditores y a los asistentes o auxiliares, de conformidad con su nivel académico y entrenamiento.
- g) Estimular al auditor para que utilice otros procedimientos o evaluaciones específicos al aspecto por examinar.

3.3 Flexibilidad

El programa deberá ser suficientemente flexible como para permitir modificaciones y ajustes durante su ejecución, ya sea por criterio del auditor o por la necesidad de mantener actualizado ese importante instrumento de trabajo ante variaciones de las disposiciones que le han servido para elaborarlo.

3.4 Contenido

El programa de auditoría debe contener, fundamentalmente, las siguientes partes:

- a) Notas importantes, como por ejemplo, dónde se encuentran contenidas abreviaturas y definiciones, cómo debe ser llenado el programa de auditoría, etc.
- b) Control de la auditoría, como por ejemplo: quién realizó y quién supervisó los procedimientos generales y el cuestionario de control interno, cuáles fueron las fechas de entrada y de salida del auditor, cuánto tiempo se invirtió en la auditoría y cuánto en la confección del informe.

- c) Descripción de los objetivos generales y específicos del trabajo.
- d) Las normas técnicas que se deben cumplir.
- e) Los procedimientos generales relativos a las cuentas y aspectos objeto de examen.
- f) El cuestionario de control interno, cuando se utiliza este método, o el método de evaluación del sistema de control interno que será utilizado.
- g) El personal designado para ejecutar el trabajo.

El tiempo estimado para cada fase del trabajo.

La auditoría interna puede utilizar programas de auditoría preelaborados, especialmente cuando se trate de auditorías financiero-contables, incluidos los procedimientos y pruebas que deben efectuarse para verificar cuentas o aspectos del balance y del estado de resultados.

4. Procedimientos de Auditoría

Los procedimientos de auditoría los constituyen los actos consecutivos y coordinados que se realizan en el curso del trabajo de una auditoría o estudio especial de auditoría.

La finalidad de los procedimientos de auditoría es ser el medio o instrumento para obtener evidencia comprobatoria, suficiente y adecuada de:

- a) Que las transacciones fueron debidamente analizadas, autorizadas y registradas.
- b) La precisión aritmética en los registros.
- c) Que el trabajo de resumir cuentas y de preparar estados financieros fue preciso y con atención a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- d) Si el uso de los recursos humanos, financieros y materiales fue eficiente, económico y eficaz en el logro de los objetivos y metas.
- e) El cumplimiento de las disposiciones legales vigentes.
- f) Cualquier otro hecho o aspecto importante su- jeto a la función de auditoría.

La auditoría interna debe disponer de un Manual de Procedimientos de auditoría específico para el ejercicio de sus funciones, el cual cumplirá, como mínimo, con lo que se establece en el "Manual de Procedimientos de Auditoría para la Contraloría General y los Entes y Órganos sujetos a su Fiscalización" y los procedimientos de auditoría vigentes en el ejercicio de la Contaduría Pública, que sean aplicables.

5. Evidencia

"Se obtendrá material de prueba suficiente y adecuado, por medio de la inspección, observación, investigación, indagación y confirmación, que permita sustentar los memorandos e informes que se suscriban".³

El auditor debe consignar en sus papeles de trabajo la evidencia obtenida mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría, la cual debe ser suficiente, adecuada y pertinente para sustentar en forma amplia y segura sus comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Por lo tanto, el material de prueba que se obtenga debe reunir dos características fundamentales:

- a) La evidencia debe ser suficiente y adecuada, es decir, bastante en cantidad y convincente para que una persona con un criterio discreto pueda alcanzar similares conclusiones que el auditor.
- b) La evidencia debe ser pertinente, es decir relevante a los hechos y otra información afín, obtenida en la auditoría o estudio especial de auditoría. La extensión o amplitud de las pruebas de auditoría necesarias para obtener evidencia suficiente, adecuada y pertinente, será precisada por el auditor encargado del trabajo, pero la misma deberá ser de cualesquiera de los siguientes tipos: física, documental, testimonial y analítica.

6. Papeles de trabajo

6.1 Definición

Constituyen los papeles de trabajo el conjunto de cédulas y documentos, en los cuales el auditor registra todos los datos e información útil e importante, obtenida durante la auditoría o estudio especial de auditoría, así como los resultados de las pruebas realizadas durante su examen.

³

Manual sobre Normas Técnicas de Auditoría para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización.

6.2 Finalidades

Los papeles de trabajo deben servir de soporte material a un informe de auditoría, sin formar parte de este, por lo cual deben:

- a) Registrar los puntos del programa de auditoría que fueron cumplidos, cuáles no fue posible cumplir y otros procedimientos realizados no incluidos en el programa.
- b) Indicar el resultado del estudio y evaluación del sistema de control interno.
- c) Consignar la evidencia obtenida en apoyo a los comentarios, conclusiones y recomendaciones.
- d) Facilitar la revisión y supervisión del trabajo realizado.
- e) Respalidar el informe en caso de un proceso jurisdiccional.

6.3 Principales papeles de trabajo.

Entre los principales papeles de trabajo se encuentran los siguientes:

- a) Copia del borrador del informe del auditor.
- b) El programa de auditoría.
- c) Los resultados del examen y evaluación del sistema de control interno.
- d) El memorando o cédula sumaria del rubro o aspecto examinado.
- e) Las cédulas analíticas, relacionadas con la sumaria, que contienen cada uno de los aspectos o rubros revisados y las pruebas realizadas.
- f) Las observaciones y notas escritas por el auditor sobre procedimientos empleados y su alcance, asuntos por aclarar, hechos relevantes, etc. Además de los papeles de trabajo mencionados pueden presentarse otros de carácter específico de conformidad con el estudio de la cuenta o aspecto examinado.

6.4 Requisitos

Como los papeles de trabajo no han de ser para uso exclusivo del auditor que los prepara, los mismos deben cumplir con algunos requisitos, como los siguientes:

- a) Deben ser completos, precisos, claros, comprensibles, legibles y técnicamente elaborados.
- b) Deben limitarse a informar sobre asuntos importantes, pertinentes y útiles con relación a los objetivos establecidos para la auditoría o estudio especial de auditoría.
- c) Deben contener, entre otra, la siguiente información:
 - i. Nombre de la entidad.
 - ii. Descripción del objetivo de la auditoría o estudio especial de auditoría.
 - iii. Período que cubre dicha auditoría o estudio especial.
 - iv. Firma y fecha de quien elaboró la cédula.
 - v. Firma y fecha de quien revisó la cédula.
 - vi. Extensión de las pruebas que se realizaron, método de muestreo utilizado y porcentaje de transacciones examinadas.
 - vii. Fuentes de donde se extrajo la información.
 - viii. Códigos y simbologías de las marcas de auditoría.
 - ix. Referencias cruzadas con otras cédulas (sumarias o específicas).Otros datos pertinentes al trabajo.
- d) Deben incluir un índice adecuado para facilitar su identificación y localización.

6.5 Marcas de auditoría

El auditor interno deberá utilizar determinadas marcas de revisión con la finalidad de evitar comentarios demasiado detallados sobre verificaciones llevadas a cabo

en Libros, formularios u otros documentos que examinare dejando así constancia fehaciente de que la comprobación se examinó y para indicar cualquier otra observación que considere necesario.

Las marcas de auditoría que se utilicen deben ser racionales y uniformes para que sean comprensibles para los auditores en general, y para cualquier persona autorizada que pudiere tener acceso a los papeles de trabajo. Deben estar definidas en el manual de procedimientos de auditoría específico que debe disponer cada auditoría interna.

6.6 Archivo

Los papeles de trabajo que se originen en las auditorías o estudios especiales de auditoría se deben archivar en orden lógico de acuerdo con las necesidades de la auditoría, y conservar por el tiempo que las disposiciones legales lo determinen o, por un tiempo más largo si se considera necesario, a criterio del jefe de la unidad de auditoría interna.

6.7 Carácter confidencial

Los papeles de trabajo revelan el alcance de la auditoría o estudio especial de auditoría y la extensión y naturaleza de las pruebas aplicadas, por lo que su condición confidencial se mantiene durante el curso de la auditoría y después de realizada ésta, y deben archivar con la seguridad que corresponda.

Su contenido solo puede ser del conocimiento del personal de la auditoría interna, de las autoridades superiores responsables de la administración, del personal de la Contraloría General en el ejercicio de sus funciones, de otro personal autorizado y cuando haya solicitud expresa de autoridad competente.

7. Supervisión

El auditor interno o el funcionario que éste designe, deberá ejercer supervisión de las labores que realicen los auditores o los asistentes de auditoría, con el propósito de guiarlos en la ejecución de su trabajo.

Al realizar esa supervisión, deberá verificar que se está cumpliendo, por lo menos, con lo señalado en los puntos anteriores correspondientes a la ejecución de la auditoría, esto es:

El estudio y evaluación del sistema de control interno.

El programa de auditoría.

Los procedimientos de auditoría.

La evidencia.
Los papeles de trabajo.

VI. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

Las unidades de auditoría interna deben comunicar los resultados de sus auditorías o estudios especiales de auditoría al órgano administrativo de más alto nivel, del cual dependen directamente tal y como quedó establecido en el punto III.5. Ubicación e Independencia Organizativa.

La comunicación de resultados debe hacerse por escrito durante el desarrollo de la auditoría mediante memorandos, oficios o informes parciales, o al finalizar la misma por medio del informe final.

Los hechos y otra información pertinente obtenida en el transcurso de la auditoría o estudio especial de auditoría debe ser comentada con los funcionarios responsables, a efecto de obtener de ellos sus puntos de vista, opiniones y cualquier información adicional, y lograr a la vez, facilitar cualquier acción correctiva que sea necesaria.

1. El informe

1.1 Requisitos

El informe debe reunir, entre otros, los siguientes requisitos:

- a) Presentar información sobre asuntos importantes para los usuarios.
- b) Presentar información oportuna, es decir en tiempo a propósito y conveniente.
- c) Presentar información exacta, suficiente y pertinente, o sea: fiel, lo bastante en cantidad, convincente y relativa al objetivo de la auditoría o estudio especial de auditoría.
- d) Presentar información objetiva, es decir exenta de parcialidad.
- e) Presentar información redactada de manera clara y simple.

- f) Presentar información concisa, es decir que exprese los resultados obtenidos con las menos palabras posibles.
- g) Presentar información constructiva, que es la finalidad propia de la auditoría interna.

1.2 Partes

Los capítulos y secciones más importantes del texto de un informe son los siguientes:

a) Introducción:

Este capítulo normalmente hace referencia a las siguientes secciones:

- i. Origen de la auditoría, es decir, si el trabajo corresponde al plan de auditoría o a solicitud expresa de terceras personas.
- ii. Objetivo o propósito de la auditoría o estudio especial de auditoría.
- iii. El alcance de la auditoría o estudio especial de auditoría.
- iv. Cumplimiento de las normas técnicas de auditoría.⁴
- v. Período revisado.
- vi. Limitaciones que se presentaron en el desarrollo del trabajo de auditoría.

b) Comentarios:

En este capítulo se consignan en forma completa, clara, concisa, comprensible, objetiva y constructiva los resultados obtenidos en la auditoría o estudio especial de auditoría, que por su importancia no hayan sido tratados durante la ejecución del trabajo. También se incluirán los resultados del estudio y evaluación del sistema de control interno y de otros aspectos que hubieren sido objeto de examen, tales como, los relacionados con el cumplimiento de objetivos y metas (eficacia), el logro efectivo de objetivos en calidad y cantidad (eficiencia), la eliminación de gastos innecesarios y la aplicación del menor costo posible (economía), la legalidad de los gastos y el cumplimiento de disposiciones legales, políticas,

⁴

Manual sobre Normas Técnicas de Auditoría para la Contraloría General de la República y las Entidades y Organos Sujetos a su Fiscalización.

principios, sistemas, normas y procedimientos, según el trabajo que se haya realizado.

Respecto de los hechos y otra información pertinente obtenida, se debe comentar la situación actual encontrada, "lo que es", (condición), las unidades de medida, normas o principios aplicables, "lo que debe ser", (criterio), los motivos de las desviaciones, por qué sucedió", (causa), y la incidencia de esas desviaciones, "diferencia entre lo que es y lo que debe ser" (efecto).

Es importante también que en este capítulo del informe se haga referencia a puntos de vista y opiniones de la administración, respecto de los hechos y otra información pertinente obtenida en la revisión, los cuales deben consignarse, por efectos prácticos en un anexo. Asimismo, deben indicarse las recomendaciones que no fueron puestas en práctica de informes anteriores, aceptadas por la administración, indicando los motivos por los cuales no se insiste en su aplicación.

c) Conclusiones:

Las conclusiones no deben ser simples repeticiones de lo expuesto en el capítulo de comentarios, aún cuando pudieran emplearse palabras diferentes. Una conclusión debe ser entonces, una deducción lógica, consecuencia de un hecho o de una situación o de un conjunto de hechos o situaciones, pero no el hecho o la situación considerados en sí mismos.

Las conclusiones deben formular con absoluta independencia de criterio, objetividad, claridad y responsabilidad profesional la opinión del auditor en relación con los hechos y otra información pertinente obtenida en el transcurso de la auditoría o estudio especial de auditoría. El auditor debe, por tanto, asegurarse de que en sus papeles de trabajo existe evidencia suficiente y adecuada para apoyar cada una de sus conclusiones.

Finalmente, las conclusiones no deben hacer referencia a situaciones o hechos particulares, ni contener ejemplos.

d) Recomendaciones:

Las recomendaciones se deben formular en tono constructivo, dirigidas a mejorar el sistema de control interno y a corregir errores y deficiencias contables, financieras, administrativas o de otra naturaleza, encontradas en las operaciones evaluadas en el transcurso de una auditoría o estudio especial de auditoría.

En las recomendaciones se debe tomar en consideración lo siguiente:

- i. Los efectos de su aplicación práctica, tanto en la unidad a la que se refiere el informe como en el funcionamiento general de toda la institución u órgano.

- ii. La posibilidad de llevar la recomendación a la práctica, es decir que no sea solo aceptable desde un punto de vista teórico.
- iii. Las disposiciones legales, políticas, procedimientos y cualesquiera otras normas vigentes.

e) Anexos:

Los anexos forman parte del informe, pero no de su cuerpo y deben contener información relacionada con los comentarios del mismo, con el objeto de aclarar conceptos.

Los anexos, que estarán ubicados al final del informe, solo deben incluirse en caso necesario. Se debe evitar el uso de los mismos, ya sea con la inclusión de información detallada en los papeles de trabajo, o bien con un resumen de la misma en cuadros concisos que se puedan incluir en el cuerpo del informe.

Al igual que el resto de los capítulos del informe, los anexos deben presentar información clara, que sea accesible al lector sin abusar en el uso de terminología técnica con excepción de informes técnicos completos. Dicha información debe ser suficiente pero sin abundar en extensión.

Con los anexos se persiguen los siguientes fines:

- i. Presentar aquellos hechos y otra información pertinente obtenida durante la auditoría o estudio especial de auditoría de manera pormenorizada y completa y que por ese detalle no debe incluirse dentro del cuerpo del informe.
- ii. Facilitar la agrupación ordenada de aquella información detallada pero de naturaleza similar.
- iii. Presentar las fuentes de datos o de cálculos de cualquier tipo que sustenten comentarios y que por su cantidad, complejidad o fin específico deben formar parte del informe.

1.3 Revisión

Los borradores de los informes deben ser revisados antes de que se suscriban oficialmente a efecto de verificar que se han observado en su elaboración al menos los requisitos en cuanto a la ejecución de la auditoría (punto V) y a la comunicación de resultados (punto VI).

Los auditores deben revisar cuidadosamente los informes que preparan y

discutirlos con el supervisor encargado; diferencias de criterio por cuestiones de forma o de fondo deben ser debidamente aclarados antes de que el informe sea remitido al superior correspondiente.

1.4 Remisión

Los informes deben ser remitidos oportunamente, con la finalidad de que las recomendaciones contenidas en él, sean conocidas y puestas en práctica en el menor tiempo posible.

2. Memorandos u oficios

Durante el desarrollo de la auditoría o del estudio especial de auditoría, y cuando la naturaleza del asunto lo amerite, el auditor preparará y enviará a quien corresponda, memorandos u oficios (especie de informes parciales) que contemplen comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre hechos y otra información pertinente obtenida en el desarrollo de esa auditoría o estudio especial de auditoría y que hayan sido oportunamente discutidas y atendidas por la administración antes de finalizar el trabajo.

3. Verificación del cumplimiento de recomendaciones

La unidad de auditoría interna debe disponer de un programa de seguimiento de recomendaciones aceptadas por la administración activa, formuladas en sus memorandos e informes de auditoría o estudios especiales de auditoría, en los de la Contraloría General o en los de auditores externos, con la finalidad de verificar si las mismas han sido puestas en práctica.

Para facilitar el citado trabajo solicitará a la unidad administrativa correspondiente, referirse por escrito sobre la puesta en ejecución de dichas recomendaciones, y periódicamente deberá comprobar en el campo, la veracidad de dicha información e insistir sobre aquellas recomendaciones que no hayan sido puestas en práctica. Asimismo, informará a la autoridad competente cualquier omisión sobre el particular que compruebe al respecto.

VII. RELACIONES ENTRE LAS UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA Y LA CONTRALORÍA GENERAL

La Contraloría General, en su función de control superior, y las unidades de auditoría interna deben establecer canales de comunicación y coordinación viables, a efecto de que la primera pueda recibir el apoyo apropiado a sus funciones de fiscalización superior, y la segunda el respaldo suficiente para ejercer su labor dentro de la entidad y órganos al que pertenece.

Aunque los principios de la fiscalización tienen una misma base técnica, es necesario para establecer esa comunicación y coordinación, considerar los objetivos y funciones de control de cada uno de esos órganos, así como las políticas de fiscalización y disposiciones legales vigentes que les atañen. En consecuencia para lograr los objetivos de esa comunicación y coordinación se requiere, al menos que:

1. Las unidades de auditoría interna

1.1. Cumplan con lo que establece el Manual sobre Normas Técnicas de Auditoría para la Contraloría General y las Entidades y Órganos Sujetos a su Fiscalización y el presente Manual para el Ejercicio de la Auditoría en las Entidades y Organos Sujetos a la Fiscalización de la Contraloría General.

1.2. Comprueben que la administración activa cumpla con lo que establece el Manual sobre Normas Técnicas de Control Interno para la Contraloría General y las Entidades y Órganos Sujetos a su Fiscalización.

2. La Contraloría General

2.1. Promueva reuniones de trabajo con los auditores internos para divulgar políticas y otra materia relacionada con el control de la Hacienda Pública.

2.2. Divulgue entre auditores y administradores, las publicaciones de carácter técnico relacionadas con normas, políticas y procedimientos en materia de auditoría, de control interno y otros inherentes al control de la Hacienda Pública.

3. La Contraloría General y las unidades de auditoría interna establezcan cualesquier otros medios de comunicación y coordinación que sean legalmente viables.

Aprobado por el Consejo Universitario en Sesión N° 599, Art. II, inciso 12, del 16 de

mayo de 1986.