



**DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA**  
**ÁREA DE SERVICIOS SOCIALES**

Al contestar refiérase  
al oficio N° **09422**

30 de setiembre, 2011  
**DFOE-SOC-0766**

Señora  
Maureen Clarke Clarke  
Presidenta Ejecutiva  
**INSTITUTO NACIONAL DE LAS MUJERES**

Licenciada  
Ema Rebeca Alfaro Araya  
Auditora Interna  
**INSTITUTO NACIONAL DE LAS MUJERES**

Estimadas señoras:

**Asunto:** Emisión de criterio solicitado por la Junta Directiva del Instituto Nacional de las Mujeres (INAMU), sobre la posibilidad de que esta, como máximo jerarca de la institución, pueda solicitar la modificación del plan de trabajo de la Auditoría Interna.

Se atienden las consultas realizadas mediante los oficios PE-883-07-2011 del 8 de julio de 2011 y AI-091-2011 del 20 de julio de 2010, remitidos por la Presidencia Ejecutiva y la Auditoría Interna del INAMU. Lo anterior, por cuanto la Presidenta Ejecutiva del INAMU, mediante oficio PE-955-08-2011 del 3 de agosto de 2011, solicita tramitar ambas consultas de forma conjunta, en virtud de que versan sobre el mismo asunto.

En primer lugar, debe indicarse que esta Contraloría General, en el ejercicio de su potestad consultiva conforme el artículo 29 de su Ley Orgánica No. 7428 del 4 de setiembre de 1994, y la Circular No. CO-529, publicada en el diario oficial "La Gaceta" No. 107 del 5 de junio de 2000, no se refiere a casos y situaciones concretas, con el objetivo de evitar una posible coadministración en la solución de asuntos que son competencia de la Administración; por tanto, el pronunciamiento que emite el órgano contralor en este caso, pretende entonces dar una orientación general, para que sea la Administración Activa y la Auditoría Interna quienes asuman la solución de los asuntos o temas propios de su ámbito de competencia.

**I- Criterio del Área.**

En virtud de que las consultas planteadas versan en el fondo sobre la independencia funcional y de criterio de la Auditoría Interna en la elaboración de su plan anual de trabajo, y sobre la posibilidad jurídica de que el jerarca institucional solicite una modificación del plan de trabajo de esa unidad; para un mejor desarrollo y comprensión de la presente respuesta, se atienden todas las interrogantes en forma general y conjunta.

La Ley General de Control Interno No. 8292 (en adelante LGCI), establece en su artículo 9 que la Administración Activa y la Auditoría Interna serán los componentes orgánicos del Sistema de Control Interno.

En cuanto a la responsabilidad por el Sistema de Control Interno, dicho cuerpo normativo en su numeral 10 establece que la responsabilidad de mantenerlo, perfeccionarlo y evaluarlo es del jerarca y del titular subordinado, de ahí que, son estos funcionarios quienes tienen la potestad de realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo cumplimiento.

Así las cosas, las interrogantes planteadas se pueden abordar desde dos puntos de vista, tomando en cuenta que el principal responsable del Sistema de Control Interno es el Jerarca y que la Auditoría Interna es un componente orgánico importante de ese Sistema.

La primera de ellas es desde la perspectiva del concepto funcional de auditoría y su independencia respecto de la Administración Activa, y por otro lado, respecto de la potestad del jerarca para solicitar la modificación del plan de trabajo de la Auditoría.

Debe recordarse, que de conformidad con la normativa vigente la Auditoría Interna ejercerá sus funciones con independencia funcional y de criterio, respecto del jerarca y de los demás órganos de la Administración Activa<sup>1</sup>. En esa línea, la elaboración del plan de trabajo de la Auditoría Interna y la orientación de esta herramienta hacia la atención prioritaria y oportuna de los riesgos más relevantes de quehacer institucional, son competencia y responsabilidad exclusiva de esa unidad conforme lo estipula el artículo 22 inciso f) de la LGCI y el Manual para el Ejercicio de la Auditoría en el Sector Público (Resolución R-DC-119-2009 del 16 de diciembre de 2009).

Esa independencia funcional y de criterio, también consagrada en el numeral 25 de la LGCI, es aplicable a la elaboración del plan de trabajo de la Auditoría Interna, el cual debe estar precedido de un análisis del universo auditable y una adecuada valoración de riesgos, entre otros aspectos a considerar para determinar las prioridades de fiscalización; pero sobre todo, dicho plan de trabajo no puede ser ajeno a la realidad y objetivos institucionales.

Sobre el tema de planificación de la Auditoría Interna y en lo que atañe a la elaboración del plan de trabajo de esa unidad, el Manual de Normas para el Ejercicio de la Auditoría en el Sector Público indica:

“2.2 Planificación: El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben ejecutar un proceso sistemático para la planificación de la actividad de auditoría interna, el cual debe documentarse apropiadamente. Dicho proceso debe cubrir los ámbitos estratégico y operativo, **considerando la determinación del universo de auditoría, los riesgos institucionales, los factores críticos de éxito y otros criterios relevantes.**

2.2.1 Planificación estratégica: El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, **deben establecer una planificación estratégica, en la**

<sup>1</sup> Ley Orgánica de la Contraloría General de la República No. 7428. Artículo 62.

***que se plasmen la visión y la orientación de la auditoría interna, y que sea congruente con la visión, la misión y los objetivos institucionales.***

2.2.2 Plan de Trabajo Anual: El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben formular un plan de trabajo anual basado en la planificación estratégica, que comprenda todas las actividades por realizar durante el período, se mantenga actualizado y se exprese en el presupuesto respectivo. ***El plan debe considerar la dotación de recursos de la auditoría interna y ser proporcionado y equilibrado frente a las condiciones imperantes en la institución y conforme a las regulaciones establecidas por los órganos competentes./ Respecto de los servicios de auditoría, el plan debe detallar, al menos, el tipo de auditoría, la prioridad, los objetivos, la vinculación a los riesgos institucionales, el período de ejecución previsto, los recursos estimados y los indicadores de gestión asociados./*** Tales datos deben desglosarse, en lo que proceda, en cuanto a las demás actividades que contenga el plan, incluyendo, entre otras, los servicios preventivos, las labores de administración de la auditoría interna, seguimiento, aseguramiento de la calidad y otras labores propias de la auditoría interna.”.

Tal y como se extrae de las anteriores normas el proceso de planificación de la Auditoría debe ser sistemático y documentado, y debe considerar el universo auditable, los riesgos institucionales y los factores de éxito, además de otros criterios relevantes. Igualmente, en el ejercicio de esa potestad, la Auditoría Interna debe procurar que en sentido general ese plan de trabajo sea concordante con la misión, visión y objetivos institucionales, toda vez que su labor debe contribuir a que se alcancen los objetivos institucionales tal y como dispone el numeral 21 de la LGCI<sup>2</sup>.

Ahora bien, cabe la posibilidad de que en la especificidad del plan de trabajo y en virtud del criterio técnico del Auditor, dentro de su propia valoración del riesgo y otros aspectos, algunos puntos del plan no sean estrictamente concordantes con la valoración de riesgos que realiza la Administración como producto del desarrollo del plan estratégico institucional, lo cual, en la especie, no significa que pueda apartarse del todo de la misión, visión y objetivos institucionales. Esta situación, puede darse en la medida en que el Auditor lo justifique y documente técnicamente en virtud de su independencia funcional y de criterio.

Asimismo, en tratándose del plan de trabajo de la Auditoría Interna para un determinado periodo, es importante que como componentes orgánicos del Sistema de Control Interno, la Administración Activa y esa unidad coordinen de forma que, en la medida de lo posible, los enfoques de riesgo de ambos puedan ser coincidentes, salvo que, como se indicó supra, por razones de criterio técnico debidamente fundamentado, la Auditoría Interna decida abordar

---

<sup>2</sup> Ley General de Control Interno No. 8292. Artículo 21. **Concepto funcional de auditoría interna.** La auditoría interna es la actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones. **Contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades y los órganos sujetos a esta Ley.** Dentro de una organización, la auditoría interna proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto, de la administración se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas.

temas que no necesariamente pueden coincidir con los riesgos identificados por la Administración.

Esa coordinación, en modo alguno representa un desmérito de la independencia funcional y de criterio de la Auditoría, contrario a ello se convierte en una sana práctica a efectos de maximizar el uso de los recursos de esa unidad, en donde además, dependiendo de la magnitud del universo auditable, el jerarca tiene el deber de asignar los recursos necesarios y suficientes para que la Auditoría Interna pueda cumplir con su gestión tal y como lo demanda el artículo 27 de la LGCI.

Sobre la incorporación de modificaciones al plan de trabajo de la Auditoría Interna y la de coordinación entre la Auditoría Interna y la Administración Activa, esta Contraloría General ha indicado en lo que interesa lo siguiente:

*“En oportunidades anteriores esta Contraloría General se ha pronunciado sobre las implicaciones que tiene para el desarrollo del trabajo de la auditoría interna, la incorporación de modificaciones al plan de trabajo solicitadas por el jerarca institucional./ Así, por ejemplo, en el oficio N° 1034 de 25 de enero de 1995 se expresa claramente el criterio del Órgano contralor al respecto, motivo por el cual se transcribe, en lo que interesa, su contenido: / “El plan de trabajo de la auditoría interna constituye el medio por el cual el Auditor Interno proyecta en forma sistemática y ordenada la mejor disposición de los recursos que posee la Unidad, para fiscalizar durante un año las tareas en las que, **de acuerdo con ciertos criterios y su juicio profesional, él considera importante y provechoso para la institución enfocar el trabajo de su Unidad, dentro de la facultad que posee de ejercer sus funciones con independencia funcional y de criterio respecto del jerarca y de los demás órganos de la administración activa.** (Artículo N° 62 de la Ley N° 7428-94) [Normado también en el artículo 25 de la Ley General de Control Interno N° 8292]./ **La confección y adecuado control sobre el desarrollo del plan es un deber que asume el Auditor Interno para alcanzar los objetivos de fiscalización con el propósito del mejoramiento institucional. Siendo éste el fin último que se persigue con el trabajo de auditoría, es innegable que el máximo jerarca tiene la facultad no solo de conocer el plan y sus resultados, sino también de solicitar cambios en él, si con ello prevé alcanzar el mejoramiento tangible de la organización. Sin embargo, dicha facultad debe examinarse más detenidamente, porque no es suficiente con prever un efecto positivo en la entidad como resultado de la fiscalización sin antes considerar concienzudamente las áreas preestablecidas por la Auditoría Interna, junto con los criterios que sustentaron su escogimiento. Esto implica decir que es fundamental para cualquier solicitud de modificación al plan la consulta obligada al titular de la Auditoría Interna, porque los criterios de previo establecidos por éste para revisar diversas áreas, si son de peso no pueden ni deben ignorarse por ese Órgano Colegiado./ Por otro lado, si bien la Junta puede señalar prioridades nuevas, que como se dijo tiene que demostrarse que prevalece, por el interés institucional, en comparación con las prefijadas por la Auditoría Interna en el plan...”** (...)/ De esta transcripción interesa llamar la atención sobre dos aspectos contenidos en el texto./ En primer término, es conveniente que se establezca como*

sana práctica institucional una comunicación y coordinación efectivas entre el Concejo y esa auditoría interna, no solamente en el momento de que surja alguna modificación al plan anual de trabajo de la segunda, sino también, cuando este instrumento sea formulado y formalizado por la auditoría, de manera que tanto el jerarca como el auditor, con fundamento en el análisis técnico y profesional de este último, estén claros de la orientación que se le dará a los recursos destinados al control del patrimonio municipal./ En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que si bien el auditor interno formula su plan de trabajo atendiendo a su criterio profesional, experiencia y el análisis de valoración de riesgos respectivo, entre otros, también debe incluir estudios que, con carácter obligatorio, esta Contraloría General le solicita realizar. En consecuencia, estos estudios no pueden ser excluidos de dicho plan, salvo situaciones fundamentadas y previa autorización de este Órgano de Fiscalización Superior.”<sup>3</sup> (El destacado no es del original).

En línea con lo anterior, el Jerarca puede perfectamente solicitar una modificación al plan de trabajo de la Auditoría, en la medida en que detecte que dicho plan se aparta de la misión, visión y objetivos institucionales y que por ende, no atiende los riesgos más relevantes que podrían afectar el cumplimiento de esos objetivos, o bien cuando ocurra una situación extraordinaria que requiera la intervención de la Auditoría Interna.

No obstante, esa solicitud debe estar debidamente fundamentada, en busca del beneficio institucional y hacerse de manera oportuna para no afectar el plan de trabajo en ejecución.

La eventual modificación del plan de trabajo de la Auditoría Interna a solicitud de la Administración Activa, también debe justificarse en la información que brinde el Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI), siempre que esté adecuadamente implementado y vinculado con la planificación institucional, por cuanto es la herramienta idónea para determinar si lo planificado por la Auditoría Interna atiende o no los riesgos institucionales más relevantes y prioritarios.

Además, esa solicitud debe considerar los recursos que la Administración Activa debe asignar a la Auditoría Interna a efectos de que cumpla con su gestión y lo planteado en la solicitud de modificación del plan, en caso de que los recursos asignados a esa unidad sean insuficientes para atender el universo auditable.

Finalmente, resulta de especial importancia que la Auditoría Interna valore las oportunidades de mejora señaladas por la Auditoría Externa y conforme sus posibilidades las vaya atendiendo y resolviendo, con el fin de cumplir eficientemente con las competencias que le fueron encomendadas conforme el numeral 22 de la Ley General de Control Interno No. 8292.

## II- Conclusiones.

1- La responsabilidad de la elaboración del plan de trabajo de la Auditoría Interna es competencia exclusiva de esa unidad conforme lo estipula el artículo 22 inciso f) de la LGCI.

<sup>3</sup> Contraloría General de la República. Oficio 1037 del 17 de setiembre de 2003 (DI-CR-388).

**DFOE-SOC-0766**

**6**

**30 de setiembre, 2011**

2- La Auditoría Interna tiene total independencia funcional y de criterio para la elaboración de su plan de trabajo anual.

3- El jerarca puede solicitar una modificación al plan de trabajo de la Auditoría Interna en la medida en que dicho plan se aparte de la misión, visión y objetivos institucionales y no atienda los riesgos más relevantes que podrían afectar el cumplimiento de esos objetivos, o bien cuando ocurra una situación extraordinaria que requiera la intervención de la Auditoría Interna.

4- Dicha solicitud debe estar debidamente justificada en busca del beneficio institucional y hacerse de manera oportuna para no afectar la labor que ejerce esa unidad.

5- Dicha solicitud debe fundamentarse en la información que brinde el Sistema Específico de Valoración de Riesgos (SEVRI), debidamente implementado y vinculado con el plan estratégico institucional.

Atentamente,

Licda. Giselle Seginini Hurtado  
**GERENTE DE ÁREA**

GSH/RGBI/RPL/jsm

C.i: Expediente

N.i: 11880, 12407

G: 2011000311-19