

## PRESENTACIÓN

El ejercicio de la rectoría del Ordenamiento de Control y Fiscalización Superiores de la Hacienda Pública (OCFS) conferida a la Contraloría General de la República (CGR) en el artículo 12 de su Ley orgánica, le plantea el reto de contribuir al fortalecimiento de sus componentes, con el objetivo de garantizar la legalidad y la eficiencia de los controles internos y del manejo de los fondos públicos. Tradicionalmente, la CGR ha alcanzado esa contribución por medio de las actividades de fiscalización integral que realiza, con apoyo de opiniones y diagnósticos que proviene de diversas fuentes. Con base en ellos, elabora productos que luego somete a consulta con sus destinatarios, y que finalmente emite para su aplicación en la gestión de las Instituciones.

Desde el año 2011, la Entidad Fiscalizadora Superior decidió promover un nuevo medio de contacto con las Unidades de Auditoría Interna (UAI) para potenciar la eficacia en la identificación de necesidades de ese componente y, en lo posible, de la Administración Activa, de manera que la atención brindada constituyera una respuesta más apegada a su realidad. A los efectos, propició la conformación de fuerzas de trabajo compartido (FTC), con la finalidad de investigar, mediante un esfuerzo colaborativo, temas específicos de interés de las auditorías internas, la Administración Activa y la CGR, que conduzcan a la formulación de propuestas para el fortalecimiento de esos tres componentes del ordenamiento.

Una de estas FTC se enfocó en el fomento de competencias institucionales para las UAI. En el marco de los esfuerzos realizados e informados en el VI y VII Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública, celebrados en agosto de 2014 y septiembre de 2016; esta FTC se complace en presentar este producto como un aporte al quehacer de las UAI, llamadas a agregar valor y promover mejoras en las operaciones de la organización.

Para la construcción de este producto se analizaron las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna del Instituto de Auditores Internos (THEIIA por sus siglas en inglés), las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público y las Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público, con el objetivo de crear herramientas que permitan la aplicación de los requerimientos definidos en estas normativas y por ende, la mejora en la gestión de la UAI y la generación de productos de auditoría con una mayor calidad.

El presente “Manual de referencia para Auditorías Internas” (conocido como MARPAI) es entonces, la unión de esfuerzos para ofrecer un documento de consulta, que las UAI deben al menos valorar para el análisis y actualización constante de la documentación y ejecución de sus servicios, a efecto de promover uniformidad y alineamiento con buenas prácticas para un enfoque moderno de auditoría interna. En ese sentido, cabe aclarar que este producto no constituye una instrucción, lineamiento o normativa de carácter vinculante emitido por la Contraloría, sino una propuesta construida de forma conjunta con las FTC como un aporte para el fortalecimiento de la calidad de los procesos y productos de las UAI.

# Enfoque moderno de la Auditoría Interna: agregando valor

La UAI tiene una función fiscalizadora y asesora, su generación de valor está en función de su aporte para que la misma Administración genere a su vez valor en los procesos institucionales. Es por ello que bajo el concepto moderno de Auditoría Interna, estas Unidades pueden llegar a ser un socio interno, sin que represente una coadministración; y esto se puede lograr a través de las siguientes funciones:

## A.

### Ser un agente promotor de cambio:

Implica que los resultados deben ser orientados no solo a señalar los errores, sino a indicar cuales son las oportunidades de mejora y que acciones ayudaría a la Administración Activa a operar efectivamente.

## B.

### Enfocarse en los riesgos más relevantes:

La UAI debe enfatizar en los riesgos a los que están sujetos los distintos procesos de la Institución, de esta forma se pueden utilizar prioritariamente los recursos de auditoría para cubrir las áreas críticas de la Administración Activa.

## C.

### Generar un proceso de mejora continua en la Institución:

Con la emisión de recomendaciones de auditoría, se facilita la implementación de un proceso en el que los aspectos susceptibles de mejora detectados generen planes de acción concretos.

## D.

### Desarrollar servicios de auditoría orientados a prevenir:

Mediante el análisis de riesgos se anticipan aspectos que pueden influir en la efectividad y la eficiencia de la Institución, y para lograr que sus eventuales efectos impacten de la menor forma posible, las UAI deben considerar la incorporación de técnicas de auditoría continua que permitan determinar variaciones en los procesos que alerten sobre la necesidad de revisar las mediciones de probabilidad e impacto.

Es necesario que la función de Auditoría Interna amplíe sus roles tradicionales, relativos a la salvaguarda de activos y cumplimiento de normas, hacia un enfoque de generación de valor en beneficio de la Institución y los ciudadanos receptores de los servicios públicos; se deben ejecutar servicios más proactivos y buscar resultados más efectivos, mediante la evaluación de la gestión de los procesos, la asesoría sobre la evaluación de riesgos y la colaboración en el cumplimiento de los objetivos de control.

Para este cambio es importante tener claro cómo interactúan las tres líneas de defensa a lo interno de las Instituciones, la primer línea de defensa corresponde a las Gerencias Operativas, las cuales son propietarias de los riesgos y los gestionan; la segunda corresponde a la Gerencia, que establece diversas funciones de gestión de riesgos y cumplimiento para crear y/o supervisar los controles establecidos en la primera línea de defensa y finalmente, la tercer línea de defensa corresponde a la Auditoría Interna, la cual brinda aseguramiento independiente sobre la efectividad del gobierno corporativo, la gestión de riesgos y el control interno.

**Figura 1: El modelo de las tres líneas de defensa**



Fuente: Instituto de Auditores Internos Global. (2013) Declaración de posición: las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control. [Archivo PDF]. Recuperado de <https://global.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/Position-Papers.aspx>

## Las Unidades de Auditoría Interna en el Sector Público Costarricense

Conscientes de que las UAI del Sector Público Costarricense tienen características muy variadas, en cuanto a tamaño, estructuras organizacionales y jornadas laborales, se diseña este Manual de referencia para Auditorías Internas pensando en simplificar los métodos de trabajo, garantizando la sistematización, documentación y profesionalismo en la ejecución de los servicios sustantivos y de apoyo que se realicen.

# Estrategia de implementación del MARPAI

Para la implementación exitosa del MARPAI en una UAI, es necesario considerar la estructura organizacional, el nivel de sistematización y documentación de los procesos actuales, la existencia de normativas específicas que aportan características particulares a los servicios que se brindan, así como el sistema de control existente en la Institución; a continuación se mencionan algunos aspectos que se deben tener en cuenta para la adopción de estos documentos:

## Existencia de manuales de auditoría:

Si la UAI cuenta con un manual de auditoría, deberá decidir si convertir los procedimientos documentados al formato propuesto por el MARPAI, o si por el contrario, se decidirá adaptar algún documento al formato existente.

## Formatos documentales establecidos en la Institución:

Las UAI que decidan adoptar el modelo propuesto por el MARPAI, deben considerar la existencia de libros de marca a nivel institucional, y valorar la modificación en cuanto a aspectos de forma como colores, tipografía, colocación de logotipos y tamaños de los documentos.

## Políticas internas y el Reglamento de Organización y Funciones de la UAI:

El MARPAI posee políticas generales para la gestión de la UAI y para el desarrollo de los servicios, no obstante si se decide adoptar este modelo, se deberá realizar una revisión de la existencia de políticas a nivel de la UAI de la Institución que se contrapongan a las sugeridas, de igual manera se deberá analizar lo establecido en el Reglamento de Organización y Funciones de la UAI para determinar la congruencia con las políticas sugeridas.

## Estructura Interna de la UAI:

El MARPAI está diseñado para que pueda ser utilizado por cualquier UAI sin importar el tamaño de su estructura, pues si bien ha sido redactado considerando que existe un nivel de supervisión y coordinación adicional al Auditor Interno, esto no impide su adaptación por aquellas UAI en las cuales no exista alguno de estos niveles, pues bastará que las actividades se reasignen al puesto con las características y competencias necesarias para ejecutarlo.

La existencia de un nivel de supervisión no representa una obligatoriedad de tener en su estructura organizacional este puesto, pues esta decisión debe ser tomada a partir del correspondiente estudio administrativo.

## Expediente electrónico:

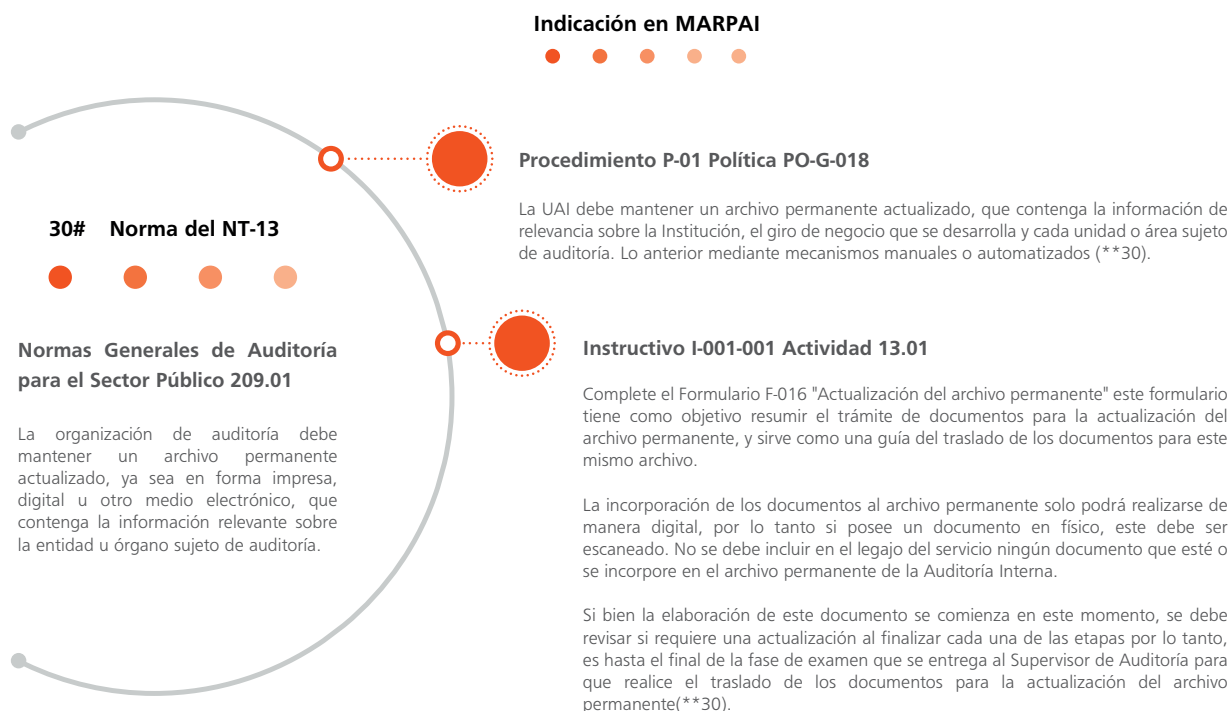
Fue diseñado en concordancia con la tendencia que sigue el Gobierno de Costa Rica sobre la utilización de documentos electrónicos, a fin de que los expedientes de respaldo sean en ese formato, no obstante, este no es un requerimiento obligatorio para la adopción del modelo. Dado lo anterior, se recomienda la utilización del expediente electrónico para aquellas UAI que posean: una plataforma tecnológica que les permita realizar los respaldos de la información de manera oportuna, mecanismos de seguridad, que garanticen la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información; así como las políticas institucionales que respalden el uso de estos medios de documentación. En caso de no contar con estas condiciones, la UAI debe ajustar el MARPAI para garantizar que la documentación física cumpla con criterios de calidad de la información.

## Plazos para ejecución de actividades:

Como parte de las políticas internas que se proponen en el MARPAI, se definen plazos para la respuesta ante diferentes acciones, como por ejemplo el plazo para remitir el informe en borrador antes de la reunión para la presentación de resultados o el plazo para el envío de observaciones por parte del auditado sobre el informe borrador. Estos plazos deben ser valorados por cada UAI a partir de las actuales políticas internas, el ambiente de control interno institucional, la estadística que exista a partir de situaciones anteriores, la experiencia del Auditor Interno ante situaciones similares y de la existencia de regulaciones específicas para el sector al que corresponde la Institución.

## Vinculación de la normativa y el MARPAI:

Con el objetivo de asegurar el cumplimiento de las Normas internacionales para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna del Instituto de Auditores Internos (THEIIA por sus siglas en inglés), las Normas generales de auditoría para el Sector Público y las Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público, se realizó en la Nota Técnica NT-13 "Vinculación de normativa y los procesos para servicios de auditoría" la indicación de la norma que se pretende cumplir con cada política o actividad de los procesos, para facilitar esta relación, se coloca la marca (\*\*#) en rojo, la cual se interpreta como la referencia de la norma en la nota técnica, por ejemplo:



## Control de versiones:

El MARPAI está constituido por documentos que están en constante mejora, por lo que fue diseñado de manera que se pueda llevar un control de cambios y versiones; de esta forma, cuando se requiera verificar la existencia de cambios, se deberá consultar el documento "Bitácora de versiones documentales" en el que se recopila el detalle de las modificaciones que existen entre las versiones. Se recomienda este método para las UAI que adopten el modelo.

# Procesos documentados en MARPAI

Se han clasificado los trabajos realizados por la UAI de acuerdo con el valor que aportan a su objetivo, de manera que se dividen en procesos de apoyo y sustantivos; los primeros corresponde a los que se ejecutan para la gestión y el mejoramiento de los procesos internos de la Auditoría Interna y los segundos son los que se brindan para la mejora y aseguramiento de los procesos de la Administración Activa; ambos se consideran importantes y en su conjunto garantizan la calidad del servicio que se realiza. En un segundo nivel, podemos clasificarlos de la siguiente manera:

## Procesos de apoyo a la actividad de auditoría

### a) Planificación de la Auditoría

Corresponde a la formulación, ejecución, control y evaluación de resultados de los planes establecidos para la UAI.

### b) Mejoramiento continuo

Consiste en los procesos desarrollados para el diseño, mantenimiento, actualización y mejora del sistema de aseguramiento de calidad de la UAI, el cual se desarrolla para considerar y dar respuesta a los riesgos asociados con la calidad del trabajo desarrollado.

## Procesos sustantivos

### a) Auditoría

Corresponde a los procesos sistemáticos, independientes y profesionales desarrollados para obtener y evaluar objetivamente evidencia que compruebe que los hechos y eventos de diversa naturaleza, tengan un grado de correspondencia con un marco de referencia de criterios aplicables y comunicar los asuntos determinados, así como las conclusiones y recomendaciones a la Administración para mejorar la gestión y la toma de decisiones. Estos servicios consisten en auditorías de carácter especial, operativas y de información financiera. En el caso de las UAI este último tipo de auditoría no incluirá la emisión de dictamen sobre estados financieros, pues dicha labor es exclusiva para los auditores externos.

### b) Preventivos

Se refieren a los servicios en los que la UAI provee elementos de juicio para la preparación y formación de la voluntad administrativa (sin sesgo de coadministración al Jera y Titulares Subordinados) o los alerta sobre posibles riesgos y consecuencias de conductas o actuaciones que podrían estar contraviniendo el ordenamiento jurídico y técnico o poniendo en riesgo a la Institución, siempre que sean del conocimiento de la UAI y se refieran a asuntos de su competencia. Estos servicios son las asesorías, advertencias y autorización de libros.

**¡Llegó el momento de fortalecer e impulsar el proceso de mejora de la Auditoría Interna! ¡Adelante!**