



Acerca de la

Actividad

de la Auditoría Interna

en el Sector Municipal



**INFORME Nro. DFOE-DL-IF-12-2012
28 DE SETIEMBRE, 2012**

DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA

ÁREA DE SERVICIOS PARA EL DESARROLLO LOCAL

**INFORME ACERCA DE LA ACTIVIDAD DE LA AUDITORÍA
INTERNA EN EL SECTOR MUNICIPAL**

2012

CONTENIDO

Página Nro.

RESUMEN EJECUTIVO

1	INTRODUCCIÓN.....	1
	ORIGEN DEL ESTUDIO.....	1
	OBJETIVO DEL ESTUDIO.....	2
	NATURALEZA Y ALCANCE DEL ESTUDIO	2
	METODOLOGÍA APLICADA	2
	GENERALIDADES ACERCA DE LA ACTIVIDAD DE LA AUDITORÍA INTERNA.....	3
2	RESULTADOS.....	4
	NECESIDAD DE FORTALECER EL PROCESO DE PLANIFICACIÓN DE LAS UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA.....	4
	IMPORTANCIA DE FORTALECER LOS PROCESOS DE DOCUMENTACIÓN, ELABORACIÓN DE INFORMES Y SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES.....	7
	INSUFICIENTE RESPALDO DOCUMENTAL DE LOS ESTUDIOS DE AUDITORÍA.....	7
	OPORTUNIDADES DE MEJORA EN LA ELABORACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA.....	9
	DÉBIL PROCESO DE SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES.....	11
	DESAFÍOS PARA FORTALECER LAS UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA EN EL SECTOR MUNICIPAL.....	12
3	CONCLUSIONES.....	14
4	RECOMENDACIONES.....	15

GRÁFICOS

1.	DEBILIDADES EN MATERIA DE PLANIFICACIÓN Y RENDICIÓN DE CUENTAS.....	7
2.	REQUERIMIENTOS BÁSICOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.....	8
	CUADRO ÚNICO: DEBILIDADES EN LOS INFORMES DE LA MUESTRA DE AUDITORÍAS.....	10

RESUMEN EJECUTIVO

¿Qué examinamos?

El proceso de planificación estratégica, la documentación de los estudios de auditoría, la elaboración de los informes y el seguimiento de las recomendaciones emitidas a la Administración por parte de las unidades de auditoría interna del sector municipal. El estudio abarcó el período comprendido entre el 1º de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2011, ampliándose en los casos que se consideró necesario. El presente estudio se realizó en dos etapas. La primera consistió en aplicar un cuestionario a todas las unidades de auditoría de las municipalidades del país, con el fin de recopilar información asociada con la planificación de esas auditorías, así como el recurso humano, financiero y tecnológico con que cuentan para el ejercicio de sus labores. La información remitida por las auditorías internas fue revisada y validada por el equipo de fiscalización y cuando se consideró necesario, se procedió a consultar a los titulares respectivos sobre temas específicos.

En la segunda etapa del estudio se realizaron pruebas de campo en 16 de esas unidades para verificar los procesos relacionados con la elaboración de los informes de auditoría, la conformación de los papeles de trabajo y las autoevaluaciones de la calidad de las auditorías internas. La muestra se seleccionó tomando en consideración varios criterios como: la cantidad de funcionarios que la conforman, nivel de riesgo institucional, el monto del presupuesto asignado, así como la representación de distintas regiones del país.

¿Por qué es importante?

En la medida en que las auditorías internas de los gobiernos locales se fortalezcan y mejoren sus procesos de trabajo, se logra fomentar la eficacia y eficiencia de la gestión institucional. En otras palabras, el fortalecimiento de estas unidades como componentes orgánicos del sistema de control interno institucional, permitirá que orienten su trabajo a proteger y conservar el patrimonio público, exigir confiabilidad y oportunidad de la información, garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones y cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico; así como, coadyuvar en el logro de los objetivos institucionales.

¿Qué encontramos?

El 70% de las unidades de auditoría interna del sector municipal, es decir, 57 de las 82 unidades actuales, carece de planes estratégicos y 19 de esas unidades (un 23%) no cuentan con una metodología para determinar el universo auditable con base en una valoración de riesgos acorde con las particularidades de cada municipalidad. Esto es contrario a lo que disponen las “Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público” y va en detrimento de la determinación de prioridades que le permita a su titular, administrar los escasos recursos con que cuenta para su labor con criterios de eficiencia y eficacia y añadir valor a la gestión institucional.

Adicionalmente, la revisión de la metodología empleada para determinar el universo auditable en 52 de esas unidades de auditoría, permitió establecer que ésta no se ajusta a la realidad de cada ayuntamiento y, en algunos casos, no se incorporan áreas que son exclusivas de la gestión de cada municipalidad, como por ejemplo: zona marítimo terrestre, acueductos, cementerios, mercados, entre otros.

Por otra parte, la verificación de campo realizada en las 16 auditorías internas seleccionadas para tales efectos, permitió comprobar que algunas no elaboran papeles de trabajo para respaldar sus informes y en otras se confeccionan solo para algunos de sus estudios. En otros casos, se preparan dichos papeles de trabajo, sin embargo, carecen de documentos clave como programas, procedimientos y el plan general de auditoría.

Además, como parte de esa verificación de campo, se comprobó que existen oportunidades de mejora en la elaboración de los informes de auditoría, originadas por la omisión de elementos básicos en su contenido y por un débil planteamiento de los hallazgos y las recomendaciones, las cuales se caracterizan por carecer de plazo para su cumplimiento y no concretar la acción de la administración municipal para subsanar las debilidades planteadas. También se constató que, en algunos casos, no existe la práctica de darle seguimiento a las recomendaciones, con lo cual se pierde la oportunidad de asegurarse de su oportuna y eficaz atención por parte de la administración municipal.

En conclusión, el presente estudio revela la existencia de problemas en las unidades de auditoría interna del sector municipal asociados al proceso de planificación de los servicios de auditoría y de la ejecución y documentación de sus estudios. Esta va en detrimento del valor agregado que se espera de esos estudios a la gestión institucional y al fortalecimiento del sistema de control interno de los distintos ayuntamientos y además, no les permiten demostrar un efectivo liderazgo en la protección de los fondos públicos asignados a esas corporaciones municipales.

En consecuencia, se requiere de esfuerzos conjuntos entre los Concejos municipales y las unidades de auditoría interna del sector, de manera que los servicios de auditoría logren convertirse en herramientas de cambio que coadyuven al cumplimiento de los objetivos institucionales y que a su vez, garanticen razonablemente a la ciudadanía que los recursos que les han sido conferidos a los funcionarios públicos de la entidad, se administran de manera eficiente y en apego al bloque de legalidad, procurando la satisfacción del interés ciudadano.

¿Qué sigue?

Se giran recomendaciones a los Concejos municipales y a las auditorías internas del sector municipal, con el fin de que se lleven a cabo las acciones necesarias para superar las debilidades expuestas, fortalecer las unidades de auditoría y lograr una estricta observancia de las normas jurídicas y técnicas para el ejercicio de la auditoría interna en el sector público.

INFORME ACERCA DE LA ACTIVIDAD DE LA AUDITORÍA INTERNA EN EL SECTOR MUNICIPAL

1 INTRODUCCIÓN

Origen del estudio

- 1.1 La Auditoría Interna constituye un componente clave en el control de los fondos públicos, su labor debe contribuir al logro de los objetivos institucionales y proporcionar a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación de la entidad se ejecuta conforme el marco legal y a sanas prácticas de administración.
- 1.2 La aparición de nuevas formas de abuso de los recursos públicos, la evolución en la gestión administrativa, los avances tecnológicos, el creciente reclamo de la sociedad hacia los administradores públicos, imponen con mayor exigencia cambios profundos en el accionar de la auditoría interna. Por tanto, ésta debe demostrar un efectivo liderazgo en la protección de la Hacienda Pública y promover la eficacia y eficiencia de la gestión, en procura de brindar mejores servicios a los ciudadanos.

Ante este desafío y en la búsqueda de herramientas mucho más efectivas, la auditoría interna encuentra en el marco legal y técnico existente su mayor fortaleza. Su valor agregado está directamente relacionado con su aporte a la administración de riesgos, controles y procesos de dirección en la consecución de los siguientes objetivos:

- a) Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal
 - b) Exigir confiabilidad y oportunidad de la información
 - c) Garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones
 - d) Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico
- 1.3 En ese sentido, esta Contraloría General ha venido realizando en los últimos años estudios en varias unidades de auditoría interna del sector municipal, con el fin de fortalecer su gestión. En los años 2008 y 2010, realizó estudios en las unidades de auditoría interna de las municipalidades de San José y Tibás, cuyos resultados revelaron, entre otras cosas, carencia de mecanismos efectivos para la verificación del cumplimiento de las recomendaciones, presentación extemporánea de los resultados de las autoevaluaciones anuales de calidad, debilidades en la elaboración de los informes y en la confección de los papeles de trabajo, e incumplimientos de la normativa técnico-jurídica que rige la materia de planificación, toda vez que se evidenció la ausencia de vinculación de los planes anuales de las auditorías internas con la planificación estratégica institucional e inobservancia de los lineamientos para la formulación de los planes de trabajo.

- 1.4 En virtud de lo anterior y de conformidad con las competencias que le confieren a esta Contraloría General los artículos 183 y 184 de la Constitución Política, 17, 21 y 37 de su Ley Orgánica Nro. 7428, se incorporó la realización del presente estudio en el Plan de Trabajo del Área de Servicios para el Desarrollo Local de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa (DFOE).

Objetivo del estudio

- 1.5 Evaluar la actividad de la auditoría interna del sector municipal y su impacto en el fortalecimiento de la gestión de las municipalidades.

Naturaleza y alcance del estudio

- 1.6 El estudio comprendió el análisis de la planificación, ejecución y comunicación de los estudios y el seguimiento de las recomendaciones por parte de las auditorías internas de los gobiernos locales; durante el período comprendido entre el 1º de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2011, ampliándose en los casos que se consideró necesario. Asimismo, se efectuó de acuerdo con el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, promulgado mediante la Resolución del Despacho de la Contralora General, Nro. R-CO-94-2006, publicada en La Gaceta No. 236 del 8 de diciembre de 2006.
- 1.7 Además, se realizó tomando como criterios de evaluación la Ley General de Control Interno, las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, y los lineamientos y directrices emitidas por este órgano contralor referentes a la labor de auditoría interna en el Sector Público costarricense. También, se consideraron algunos criterios contenidos en la normativa emitida por organismos internacionales que regulan la actividad de la auditoría interna.
- 1.8 En virtud de los resultados que se derivan del presente informe, este órgano contralor realizará a partir del 2012, estudios individuales en algunas unidades de auditoría interna municipales, sobre temas que resultan de especial interés para promover un funcionamiento efectivo de tales unidades.

Metodología aplicada

- 1.9 El presente estudio se realizó en dos etapas. La primera consistió en aplicar un cuestionario a todas las unidades de auditoría de las municipalidades del país, con el fin de recopilar información asociada con la planificación de esas auditorías, así como el recurso humano, financiero y tecnológico con que cuentan para el ejercicio de sus labores. Dicho cuestionario fue remitido mediante correo electrónico a los titulares de cada unidad de auditoría interna. Posteriormente, fue recibido por ese mismo medio, junto con otros documentos en formato digital que se requerían como parte de dicho cuestionario.
- 1.10 La información remitida por las auditorías internas fue revisada y validada por el equipo de fiscalización y cuando se consideró necesario, se procedió a consultar a los titulares respectivos sobre temas específicos.

- 1.11 En la segunda etapa del estudio se realizaron pruebas de campo para verificar los procesos relacionados con la elaboración de los informes de auditoría, la conformación de los papeles de trabajo y las autoevaluaciones de la calidad de las auditorías internas. Para estos efectos, se seleccionó una muestra de unidades de auditoría interna, tomando en consideración varios criterios como: la cantidad de funcionarios que la conforman, nivel de riesgo institucional, el monto del presupuesto asignado, así como la representación de distintas regiones del país.
- 1.12 Es así como, se seleccionaron 16 unidades que representan alrededor del 20% del total de auditorías internas del sector municipal. Las auditorías internas seleccionadas correspondieron a las de las municipalidades de Matina, Moravia, Acosta, Goicoechea, Mora, Vásquez de Coronado, Upala, Naranjo, San Mateo, San Isidro, San Pablo, Oreamuno, Esparza, Osa, Carrillo y Abangares. Durante las pruebas de campo, se aplicaron dos cuestionarios basados en los criterios de auditoría contenidos en la normativa técnica y legal aplicable para el ejercicio de la profesión.
- 1.13 En reunión celebrada el 29 de mayo de 2012 en el Centro de Capacitación de esta Contraloría General, se comunicó sobre los criterios de evaluación a los titulares de las 16 unidades de auditoría interna seleccionadas.

Generalidades acerca de la actividad de la auditoría interna

- 1.14 De conformidad con las Normas de Auditoría de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés)¹, la auditoría interna es el medio funcional que permite a los directivos de una entidad recibir de fuentes internas, la seguridad de que los procesos de que son responsables funcionan de modo tal que queden reducidas al mínimo las probabilidades de que se produzcan fraudes, errores o prácticas ineficientes y antieconómicas.
- 1.15 El dinamismo de su entorno impone un enfoque proactivo y una gestión moderna, basada en la aplicación de conocimientos actualizados, en la búsqueda de herramientas efectivas para enfrentar sus nuevos desafíos y en la coordinación oportuna con diversas instancias, por ejemplo: la administración activa, la Contraloría General de la República y otros sujetos interesados en su actividad y en sus resultados.
- 1.16 La Ley General de Control Interno, Nro. 8292, establece la obligación de toda institución componente de la Hacienda Pública de contar con unidad de auditoría interna, salvo aquellos casos en los cuales este órgano contralor disponga, por vía reglamentaria o disposición singular, que su existencia no se justifica en atención a criterios tales como: presupuesto asignado, volumen de operaciones, nivel de riesgo institucional o tipo de actividad.
- 1.17 Las unidades de auditoría interna son consideradas como uno de los componentes orgánicos del sistema de control interno de las entidades públicas, por lo que su labor se encuentra estrictamente vinculada a la consecución de los objetivos de dicho sistema, establecidos en el artículo 8 de la Ley Nro. 8292 de cita. Es decir, el auditor

¹ Publicado por el Comité de Normas de Auditoría en el XIV Congreso de la INTOSAI 1992 en Washington D.C., Estados Unidos, con anexos del XV Congreso.

debe enfocar su trabajo a la protección y conservación del patrimonio institucional, la confiabilidad y oportunidad de la información, la eficiencia y eficacia de las operaciones y el cumplimiento del ordenamiento jurídico y técnico.

- 1.18 De conformidad con la Ley Nro. 8292 precitada, 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 esa 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 sanas prácticas.
- 1.19 De acuerdo con lo establecido en el Código Municipal, las unidades de auditoría interna de los gobiernos locales dependen orgánicamente del Concejo Municipal. Las relaciones con dicho cuerpo colegiado y con el resto de la entidad se encuentran reguladas internamente en el Reglamento de Organización y Funcionamiento respectivo.
- 1.20 Tales unidades de auditoría generan valor público a la entidad, brindando servicios preventivos y de auditoría en las diversas áreas administrativas que la componen. Con ese propósito es requisito que la administración activa brinde su apoyo a dicha auditoría y le dote de los recursos necesarios para llevar a cabo su gestión de auditoría, en un marco de independencia funcional y de criterio que debe caracterizar la gestión de esas unidades de auditoría.

2 RESULTADOS

Necesidad de fortalecer el proceso de planificación de las unidades de auditoría interna

- 2.1 La planificación estratégica es un proceso sistemático que permite, en este caso a la auditoría interna, definir sus objetivos de largo y mediano plazo para orientar, en términos generales, sus acciones operativas, mediante las que no solo logre proporcionar 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 sanas prácticas, sino que, en el ejercicio de sus servicios y actividades se aporte valor a la gestión institucional y se contribuya al logro de los objetivos institucionales de una manera efectiva, eficiente y económica.
- 2.2 El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna deben ejecutar un proceso sistemático y documentado para la planificación de la actividad de auditoría interna, a fin de determinar prioridades que le permitan administrar efectivamente los recursos con los que cuenta para su labor de auditoría y añadir valor a la institución.
- 2.3 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 conforme las particularidades de cada

entidad. Asimismo, en la planificación estratégica se deben plasmar la visión y la orientación de la auditoría interna y que sea congruente con la visión, la misión y los objetivos institucionales.

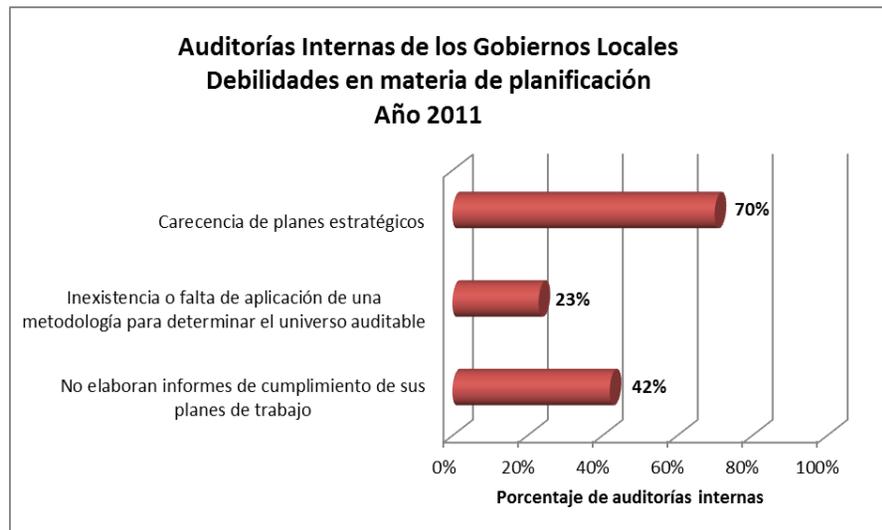
- 2.4 En ese orden de ideas, y en concordancia con lo previsto en el artículo 22, inciso f) de la Ley General de Control Interno, toda auditoría interna debe confeccionar un plan anual operativo (PAO) que sea congruente con su plan estratégico. El PAO constituye un instrumento fundamental de toda unidad que pretenda guiar su gestión de manera sistemática y profesional, con miras al logro de objetivos definidos; además, es el punto de partida para la elaboración del presupuesto, pues éste debe estipular los recursos necesarios para cumplir dicho plan.
- 2.5 Al respecto, las Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público, señalan que el proceso de valoración del riesgo debe ser continuo y considerar los criterios de riesgo de la alta dirección y del jerarca, entre otros, que se estimen necesarios. Esto en procura de una administración efectiva de la actividad de auditoría interna tendiente a agregar valor a la organización.
- 2.6 Los proyectos de auditoría incluidos en el PAO deben estar en armonía con el direccionamiento que los jefes han definido para el desarrollo del cantón y el mejoramiento de la calidad de vida de sus ciudadanos. En ese sentido, las normas en referencia establecen que el plan anual 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.
- 2.7 Sin embargo, a pesar de esa vasta normativa respecto del tema de la planificación de las unidades de auditoría interna, el presente estudio permitió determinar que 57 de las auditorías internas del sector municipal (un 70%), carece de planes estratégicos. La ausencia de una visión de mediano o largo plazo por parte de la mayoría de auditorías internas municipales, ha provocado que no se tracen objetivos y acciones estratégicas ajustadas al entorno municipal, que permitan maximizar el uso de los recursos de esas unidades de auditoría e integrar y priorizar los asuntos objeto de auditoría en los planes anuales, de tal forma que se abarquen progresivamente mediante estudios de auditoría y otros servicios, las áreas consideradas de riesgo relevante para la Hacienda Municipal.
- 2.8 Aunado a que 19 de esas unidades (un 23%) no cuentan con una metodología para determinar el universo auditable con base en una valoración de riesgos acorde con las particularidades de cada municipalidad. El universo auditable constituye el conjunto de elementos susceptibles de la prestación de los servicios de la auditoría interna dentro de su ámbito de competencia institucional. Generalmente, el universo de auditoría contempla un detalle de unidades auditables que pueden agruparse de diferentes formas: por función, actividad, unidad organizacional, proyecto o proceso. También puede ampliarse para considerar un inventario de los trabajos que la auditoría interna puede efectuar en relación con esas unidades auditables.
- 2.9 Adicionalmente, la metodología utilizada para establecer el universo auditable, en 52 de las 62 unidades de auditoría que indicaron a este órgano contralor disponer de esa herramienta, consiste en una plantilla de Excel –la cual al parecer fue suministrada

por una entidad bancaria- que contiene para todos los gobiernos locales las mismas áreas y criterios de riesgo para seleccionar los estudios de auditoría. En 11 casos, en la herramienta utilizada para la determinación del universo auditable, no se incorporan temas relevantes del quehacer municipal, como por ejemplo, lo relacionado con la gestión de los recursos para la red vial cantonal (Ley Nro. 8114). Además, en 7 de 13 unidades de auditoría interna, cuyos gobiernos locales tienen a su cargo la administración de la zona marítimo terrestre, no se incorpora ese tema como parte del universo auditable.

- 2.10 En 43 unidades de auditoría interna (69%) que disponen de herramientas para definir el universo auditable, los estudios concernientes al Comité Cantonal de Deportes y Recreación se clasifican con un enfoque financiero o con el fin de evaluar únicamente la liquidación presupuestaria, sin abordar otras temáticas como la gestión de esos comités respecto del desarrollo del deporte y la cultura en los respectivos cantones.
- 2.11 Es oportuno señalar que las auditorías internas de los gobiernos locales tienen el compromiso de velar porque sus métodos y herramientas de planificación, se ajusten a la realidad y contexto del sector municipal y a las particularidades de cada entidad, de manera que se incorporen en ese universo auditable, áreas que son exclusivas de cada gobierno local; sin embargo, las metodologías empleadas por esas auditorías no se han ajustado a la realidad de cada ayuntamiento.
- 2.12 Esta situación plantea el riesgo de que los estudios programados por las auditorías internas estén omitiendo áreas y procesos relevantes de la gestión institucional, en detrimento de una programación que coadyuve de manera más efectiva al logro de los objetivos institucionales y en procura de generar valor público a la institución.
- 2.13 Esto cobra relevancia si se considera que de conformidad con el Índice de Gestión Municipal para el año 2011, existen áreas de la gestión institucional municipal que necesitan fortalecerse en gran medida, en especial la de control interno, cuya calificación promedio apenas alcanzó un 28,9.
- 2.14 De igual manera, 34 de las unidades en referencia (un 42%) no elabora ni remite al Concejo Municipal informes de cumplimiento de sus planes de trabajo, contrario a lo dispuesto por las Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público que, entre otras cosas, estipulan que el Auditor Interno debe informar al jerarca, de manera oportuna y al menos anualmente, sobre la gestión ejecutada y el grado de cumplimiento del plan de trabajo y los logros relevantes. El gráfico Nro.1 revela un detalle de los asuntos indicados en los párrafos inmediatos anteriores.

./..

Gráfico Nro. 1



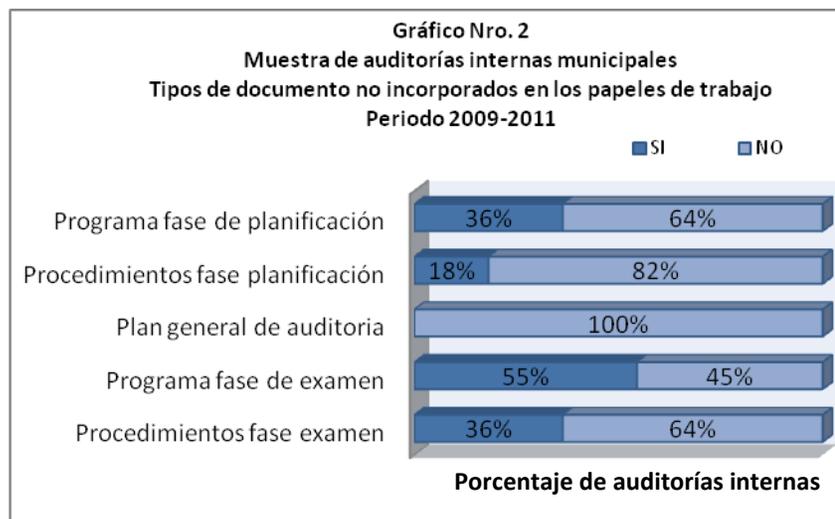
Importancia de fortalecer los procesos de documentación, elaboración de informes y seguimiento de las recomendaciones

Insuficiente respaldo documental de los estudios de auditoría

- 2.15 De conformidad con el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, el proceso de auditoría debe comprender las etapas de planificación, examen, comunicación de resultados y seguimiento de disposiciones o recomendaciones. Esas etapas, permiten al auditor guiar sistemáticamente sus estudios, de manera que se puedan alcanzar los objetivos propuestos mediante la utilización de programas, procedimientos, pruebas, y cualquier otro medio analítico.
- 2.16 Respecto de la documentación de las citadas etapas de auditoría, la norma 208 del mencionado manual establece que *“Las auditorías se deben documentar por medio de papeles de trabajo, los que deberán contener información que permita extraer de ellos la evidencia que sustenta los hallazgos contenidos en el informe./ En los papeles de trabajo debe constar la información estrictamente necesaria para respaldar la labor de auditoría realizada, de conformidad con el criterio profesional del auditor y con las exigencias técnicas aplicables...”*.
- 2.17 Por su parte, las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, establecen que el auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, deben realizar las actividades necesarias de acuerdo con los objetivos y el alcance de cada servicio que se brinden, las cuales deben documentarse de conformidad con las políticas y procedimientos establecidos en la auditoría interna.
- 2.18 En otras palabras, los papeles de trabajo constituyen el soporte documental del trabajo realizado por los auditores internos, por medio de los cuales se obtiene evidencia suficiente y pertinente que sustenta cada una de las opiniones emitidas por el auditor en sus informes y por lo tanto, revisten de vital importancia para reflejar la calidad profesional del trabajo realizado. Por ende, es de exclusiva responsabilidad de

las unidades de auditoría interna documentar los servicios que presta (auditoría, advertencia y asesoría) de conformidad con las políticas y procedimientos que establezca para tales fines.

- 2.19 No obstante lo dispuesto en la normativa referida, la verificación realizada en una muestra de informes de auditoría preparados por 16 unidades de auditoría interna municipales, seleccionadas como parte de la muestra de este estudio, permitió comprobar que en 5 de dichas unidades no se elaboran los papeles de trabajo que respaldan sus informes, en 4 se confeccionan solo para algunos de sus estudios y únicamente en 7 auditorías internas se elabora tal documentación para todos sus estudios.
- 2.20 Cabe destacar que en las unidades de auditoría interna que no cuentan con papeles de trabajo, se observó la carencia total de evidencia de auditoría en algunos casos y la acumulación de copias de documentos desordenados sin referencia a algún estudio en particular.
- 2.21 En las 11 unidades de auditoría interna que elaboran papeles de trabajo, para todos o para algunos estudios, se determinó la ausencia de algunos papeles de trabajo de relevancia en la ejecución de estudios de auditoría, situación que se aparta de lo previsto en las normas 203 y 204 del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público. En el gráfico Nro. 2 se puede apreciar un detalle del tipo de documentos ausentes en los papeles de trabajo analizados.



Fuente: Elaborado con base en los informes de Auditoría Interna de los 11 ayuntamientos que confeccionan papeles de trabajo.

- 2.22 Estas situaciones ponen de manifiesto que los informes emitidos carecen de ninguno o del suficiente respaldo documental de las diferentes etapas del proceso de auditoría. También, evidencia una realidad que compromete la calidad profesional del trabajo de las auditorías internas, dado que las opiniones emitidas en sus informes, no cuentan con el respaldo documental necesario ante eventuales objeciones o cuestionamientos a su contenido por parte de la Administración o terceros interesados en los estudios realizados, incluso, para eventuales procesos judiciales.

Además, tales circunstancias denotan un débil compromiso con el aseguramiento de la calidad de la labor de la auditoría interna.

- 2.23 En este sentido, la norma 210 del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público dispone, entre otras cosas, que la organización de auditoría debe asumir su compromiso y responsabilidad con el aseguramiento de la calidad, de manera que se garantice que los procesos y productos se realicen de conformidad con la normativa técnica y jurídica relacionada y bajo un enfoque de mejoramiento continuo.
- 2.24 En congruencia con esta disposición normativa, las directrices para la autoevaluación anual y la evaluación externa de calidad de las auditorías internas del sector público², establecen que las evaluaciones de la calidad tienen como objetivos básicos: evaluar la eficacia de la actividad de esas unidades de auditoría, identificar e implementar oportunidades de mejora para la actividad de auditoría interna y brindar una opinión sobre el cumplimiento de las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público.
- 2.25 En este orden de ideas, el estudio permitió comprobar que 12 de las 16 auditorías internas consideradas en la muestra, han realizado las autoevaluaciones anuales de la calidad exigidas por las citadas directrices, sin embargo, únicamente 4 realizaron un seguimiento al plan de mejora propuesto para subsanar los resultados de dicha autoevaluación, razón por la cual las deficiencias aquí expuestas, permanecen en el tiempo sin lograr que se avance hacia la consecución de los objetivos propuestos en tales directrices.

Oportunidades de mejora en la elaboración de los informes de auditoría

- 2.26 El Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público define un informe de auditoría, como un documento escrito mediante el cual la organización de auditoría comunica formalmente a la administración sujeta a examen, los resultados de la auditoría efectuada, incluyendo las respectivas conclusiones y disposiciones o recomendaciones.
- 2.27 La norma 205 de dicho manual establece que los informes de auditoría deben elaborarse en un lenguaje sencillo, ser objetivos, concisos, claros y completos y con una estructura predeterminada de conformidad con las políticas que al respecto emita la organización de auditoría. Asimismo, dispone que los informes deben revelar que la auditoría fue realizada conforme con la normativa contenida en dicho manual, contemplar las observaciones recibidas por la Administración y contener un resumen ejecutivo. La norma 204 de ese manual establece, además, que la presentación de los hallazgos de auditoría se debe realizar con sus atributos: criterio, condición, causa y efecto.
- 2.28 De conformidad con tales criterios, el presente estudio revela que existen oportunidades de mejora relacionadas con la elaboración de los informes a cargo de las unidades de auditoría interna del sector municipal objeto de análisis, por cuanto

² Resolución Nro. R-CO-33-2008 de la Contraloría General de la República, publicada en La Gaceta 147 del 31 de julio del 2008

se identificaron diversas debilidades en el proceso de elaboración de los informes de auditoría.

- 2.29 En la revisión de 46 informes emitidos por las 16 unidades de auditoría interna seleccionadas para el presente estudio durante los años del 2009 al 2011, se observó que en tales documentos se omite el resumen ejecutivo, no se consigna el objetivo del estudio ni se hace referencia a la normativa que fundamenta la auditoría.
- 2.30 Los hallazgos de auditoría omiten alguno o varios de los atributos previstos en la normativa citada. Además, en 13 de esas 16 unidades de auditoría se carece de instrumentos donde se resuman, describan y relacionen los atributos de los hallazgos identificados en el desarrollo de la auditoría, a fin de facilitar la redacción de los informes.
- 2.31 Además, se incluyen recomendaciones sin plazo de cumplimiento y la mayoría son imprecisas y no concretan la acción de la administración municipal para subsanar las debilidades planteadas. A manera de ejemplo, se incorporan recomendaciones, tales como, *“tomar las acciones necesarias para corregir lo expuesto en los resultados del informe”* o, *“tomar las medidas necesarias a fin de que las irregularidades descritas no se vuelvan a repetir”*. El cuadro único de este informe muestra un detalle de las principales debilidades determinadas como parte del estudio en esas 16 unidades de auditoría interna.

Cuadro Único

SECTOR MUNICIPAL DEBILIDADES EN INFORMES EMITIDOS POR 16 UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA PERIODO 2009-2011

DEBILIDADES	INFORMES	
	Cantidad	Porcentaje
Carecen del resumen ejecutivo	26	57%
No contienen el objetivo del estudio	6	13%
No indican que se realizó de conformidad con el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público	27	59%
No incorporan las observaciones de la Administración	34	74%
No se incluyen los cuatro atributos del hallazgo	38	83%
Las recomendaciones carecen de plazos para su cumplimiento	36	78%
Las recomendaciones son imprecisas en cuanto lo solicitado	35	76%

Fuente: Elaborado con base en el análisis realizado a una muestra de 46 informes de 16 unidades de auditoría interna del sector municipal.

- 2.32 En este sentido, se infiere del presente estudio que las situaciones descritas obedecen principalmente al hecho de que 10 de las 16 unidades de auditoría evaluadas no tienen dentro de sus procedimientos, una estructura predeterminada para la elaboración de los informes de auditoría, con lo cual se incumple la norma 205 de

cita, es decir, se nota la ausencia de políticas sobre las formas de comunicación y el trámite de los informes que origina el proceso de auditoría.

- 2.33 Así las cosas, las debilidades identificadas en los informes emitidos por las auditorías internas de los gobiernos locales objeto de estudio, podrían restar credibilidad a tales documentos, toda vez que, entre otras cosas, se presenta un débil planteamiento de los hallazgos, no hay claridad sobre la normativa aplicada en tales estudios y las recomendaciones formuladas son imprecisas y sin plazo para su cumplimiento.

Débil proceso de seguimiento de las recomendaciones

- 2.34 El numeral 206 del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público de repetida cita, dispone que cada organización de auditoría del sector público debe establecer e implementar los mecanismos necesarios para verificar oportunamente el cumplimiento efectivo de las disposiciones o recomendaciones emitidas.
- 2.35 Por su parte, el inciso g) del artículo 22 de la Ley General de Control Interno, establece, entre otras cosas, que las auditorías internas deben elaborar un informe anual del estado de las recomendaciones de su unidad de auditoría, de las emitidas por la Contraloría General de la República y los despachos de Contadores Públicos. No obstante lo establecido en la referida normativa, se constató que solamente en 3 de las 16 unidades se realizó el seguimiento de las recomendaciones al total de los informes evaluados, en 6 se efectuó esa labor de manera parcial a algunos de los informes emitidos y las restantes 7 unidades de auditoría interna no efectuaron dicho seguimiento.
- 2.36 En este sentido, la ausencia de plazos y la falta de claridad sobre el producto esperado en las recomendaciones, representan unas de las principales causas que han conllevado al abandono total o parcial de las labores relacionadas con el seguimiento de tales recomendaciones.
- 2.37 Aunado a lo expuesto en este aparte, según la información suministrada a este órgano contralor, por 6 de las unidades de auditoría interna que realizan seguimiento de recomendaciones (en todos o algunos de sus informes), se determinó que durante el período comprendido entre el 2009 y el 2011 se emitieron 671 recomendaciones, de las cuales a la fecha del presente estudio se habían cumplido 220 (32.8%), es decir, existen 451 (67%) pendientes de cumplimiento.
- 2.38 Adicionalmente, las unidades de auditoría interna no han establecido las acciones que determinen responsabilidades por el incumplimiento injustificado de las recomendaciones por parte de la entidad auditada, con lo cual se contraviene lo previsto en la Ley General de Control Interno y el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público.
- 2.39 Es menester destacar que el seguimiento de las recomendaciones como una parte fundamental de las etapas del proceso de auditoría en el sector público, representa el medio por excelencia para que las unidades de auditoría, mediante los informes emitidos, procuren que la administración municipal subsane las situaciones que se

deben corregir en la institución y así lograr que se generen cambios que redunden en el cumplimiento de los objetivos institucionales y por ende, en el mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos.

- 2.40 En otras palabras, de esta forma es como finalmente las auditorías internas generan valor público³ mediante la prestación de sus servicios de auditoría, lo que significa en cierto modo, que su trabajo se retribuye a la ciudadanía cuando se le proporciona una garantía razonable de que los recursos que les han sido conferidos a los funcionarios públicos de la entidad, se van a utilizar de manera eficiente y conforme con lo previsto en el bloque de legalidad y las sanas prácticas de administración.
- 2.41 Sin embargo, de prevalecer la actuación descrita por parte de algunas unidades de auditoría interna, difícilmente se logre traducir su labor en ese valor público para la administración de sus gobiernos locales. Esto en razón de que las unidades de auditoría interna carecen de un proceso sistemático, establecido por escrito, que comprenda las políticas y procedimientos para el seguimiento de las recomendaciones, observaciones y demás resultantes de su gestión, que le permitan asegurarse de su oportuna y eficaz atención por parte de la administración municipal y que contemple con claridad las acciones que proceden en caso de que las recomendaciones emitidas sean incumplidas injustificadamente por los funcionarios municipales con autoridad para cumplirlas.
- 2.42 En otros términos, la ausencia de seguimiento de las recomendaciones contenidas los informes de auditoría emitidos, no garantiza que la labor de la unidad de auditoría interna está contribuyendo a mejorar la gestión municipal, en procesos tales como: incrementar la recaudación de tributos, reducir gastos, maximizar el uso de los recursos o evitar su despilfarro, agilizar y mejorar la prestación de servicios. Todo en favor de lograr mayores y mejores servicios y obras para las distintas comunidades, de por sí cada vez más exigentes.
- 2.43 Al respecto, es factible señalar que una auditoría no podría considerarse finalizada hasta que no estén implementadas todas las recomendaciones señaladas en el informe, lo que viene a justificar el seguimiento que la auditoría interna debe realizar al progreso de las acciones correctoras previamente comprometidas.

Desafíos para fortalecer las unidades de auditoría interna en el sector municipal

- 2.44 Las normas para el ejercicio de la auditoría interna, tanto a nivel nacional como internacional, exigen que el titular de la unidad de auditoría interna tenga las competencias necesarias para ejercer el cargo y cuente con un desarrollo profesional continuo. Tales normas también consignan que las unidades de auditoría deben contar con los recursos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos.
- 2.45 En ese sentido, el auditor, el subauditor y el resto del personal de las unidades de auditoría interna, deben caracterizarse por su idoneidad para los puestos

³ Es el valor creado por el estado a través de servicios, bienes, leyes, regulaciones y otro tipo de acciones.

correspondientes. Por ello, tanto el auditor como el subauditor, serán profesionales capacitados en materia de auditoría con los conocimientos, experiencia, actitudes, aptitudes y habilidades para administrar la unidad de auditoría interna.

- 2.46 En consonancia con lo dispuesto por las normas, los enfoques modernos proponen que para el éxito en el ejercicio de la profesión de la auditoría interna, el auditor debe poseer competencias gerenciales, conocimientos en análisis y valoración de riesgos, estar comprometido con el aseguramiento de la calidad y el mejoramiento continuo, además, dispuesto a implementar y utilizar los medios tecnológicos que agilicen sus procesos de trabajo.
- 2.47 El presente estudio permitió comprobar que entre las unidades de auditoría interna de los gobiernos locales existen brechas presupuestarias que han ocasionado a lo largo de los años diferencias en cuanto a la asignación de recursos humanos, financieros y tecnológicos. También se identifican distintos grados de profesionalización del personal que labora en esas auditorías internas. Es decir, la cantidad y competencias del personal, así como la disposición de recursos, ocasiona que esas unidades de auditoría se enfrenten a distintas realidades que repercuten en su accionar.
- 2.48 Las limitaciones de recursos que enfrentan algunas unidades de auditoría afecta la posibilidad del acceso de éstas a los materiales y suministros básicos, a capacitaciones, asesorías o a la contratación de profesionales que coadyuven con criterios especializados, todos ellos necesarios para realizar su trabajo.
- 2.49 Por su parte, en cuanto al recurso humano el estudio revela que 40 (un 49%) de dichas unidades son unipersonales, por lo que el cúmulo de funciones atinentes al cargo se concentran en la figura del titular como único funcionario de la unidad de auditoría, no solo las sustantivas sino las administrativas. Además, 12 (un 15%) de sus titulares no ostentan el grado académico de licenciatura en Contaduría Pública o una carrera afín, contrario a los lineamientos vigentes para el cargo de auditor interno⁴.
- 2.50 Esas circunstancias contrastan con el hecho de que en la última década, los gobiernos locales han experimentado un crecimiento importante en sus presupuestos, personal y funciones (transferencias para la red vial cantonal y red de cuidado, entre otros), y por lo tanto, son mayores y más complejas las responsabilidades de auditoría a cargo de esas unidades de auditoría. Aunado a los problemas de corrupción que aquejan al sector municipal.
- 2.51 Es en este contexto, donde el reto para las auditorías internas municipales estriba no solo en ajustarse a las exigencias vigentes para el ejercicio de la profesión de manera competente y actualizada, sino que además demanda la optimización en el uso de los recursos y la búsqueda de soluciones alternativas a las limitaciones que se enfrentan. Por ejemplo, es recomendable buscar alianzas estratégicas entre las auditorías

⁴ Lineamientos sobre los requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos, las condiciones para las gestiones de su nombramiento, suspensión y destitución de dichos cargos, y la aprobación del reglamento de organización y funcionamiento de las auditorías internas del Sector Público (L-1-2006-CO-DAGJ), publicado en La Gaceta Nro. 236 del 8 de diciembre del 2006.

internas del sector municipal y el intercambio de experiencias y procedimiento de trabajo y buenas prácticas.

- 2.52 También, resulta de suma relevancia un mayor involucramiento del jerarca y en especial, un papel más activo de las mismas auditorías internas, ya que a pesar de que 76 (un 94%) de las auditorías indicó a este órgano contralor como parte del presente estudio, carecer de algún tipo de recurso humano, financiero, tecnológico o material, en los últimos cinco años, solo 20 (un 25%) ha realizado, de conformidad con el numeral 2.4 de las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, un estudio técnico en el que se fundamente la necesidad de recursos y el impacto que eso tiene en su labor respecto de su universo auditable.
- 2.53 Dicha norma establece que ante limitaciones de recursos que afecten la cobertura y alcance de la actividad de auditoría interna, se debe presentar al jerarca un estudio técnico sobre las necesidades de recursos, debidamente fundamentado, que contemple, al menos, el universo de auditoría, la identificación de riesgos, cantidad y características de los recursos requeridos y la indicación del riesgo que se asume en el evento de que se mantengan las necesidades de recursos. En la determinación de necesidades de recursos de la auditoría interna, deben contemplarse las condiciones imperantes en la institución y las regulaciones establecidas por los órganos competentes.

3 CONCLUSIONES

- 3.1 El presente estudio revela la existencia de problemas en las unidades de auditoría interna del sector municipal asociados al proceso de planificación de las actividades de auditoría. Esta situación les dificulta la ejecución de estudios que generen valor agregado a la gestión institucional y al fortalecimiento del sistema de control interno de los distintos ayuntamientos y además, no les permiten demostrar un efectivo liderazgo en la protección de los fondos públicos asignados a esas corporaciones municipales.
- 3.2 Entre esos problemas destaca la falta de un plan estratégico y la definición de su universo auditable con base en un proceso continuo de valoración de riesgos, en detrimento de la integración estratégica de los objetivos de la administración y los de la auditoría interna. Esto en perjuicio de una asignación de prioridades de auditoría que facilite orientar los esfuerzos y los escasos recursos de esas unidades hacia las áreas estratégicas de la corporación municipal. Además, va en detrimento del valor agregado que se espera a la gestión institucional y al fortalecimiento del sistema de control interno de los distintos ayuntamientos.
- 3.3 También, predomina la falta de políticas y de un proceso sistemático establecido por escrito para el seguimiento de las recomendaciones, que le permita a la auditoría interna asegurarse de su oportuna y eficaz atención por parte de la administración municipal. En complemento, se infiere del análisis realizado, la presencia de debilidades en cuanto al aseguramiento de la calidad de sus procesos y productos, se nota la ausencia de un compromiso con el mejoramiento continuo, además que no se le da la importancia que merece el proceso de seguimiento de las recomendaciones.

- 3.4 Si bien, las auditorías internas del sector municipal, en su mayoría, enfrentan importantes desafíos para la realización de las labores de auditoría, se desprende del análisis efectuado por esta Contraloría General, la urgencia de que esas unidades de auditoría analicen su gestión de manera individual, en procura de garantizar que sus procesos se ajusten a las exigencias jurídicas y técnicas vigentes para el ejercicio de su labor y exista una garantía razonable de que sus estudios se enfocan de un modo estratégico y con una visión de largo plazo, en aquellas áreas o actividades más sensibles de la entidad, dentro de las que por su débil estado destaca la de control interno institucional.
- 3.5 Además, se requiere que utilicen los mecanismos establecidos por las normas legales y técnicas para justificar las necesidades de recursos y evidenciar el impacto que la carencia de éstos tiene en el cumplimiento de sus competencias. Esto es necesario, a fin de superar el rezago que enfrentan muchas de esas auditorías en la dotación de recurso humano, financiero y tecnológico, no obstante, las responsabilidades que tienen a su cargo, producto de las nuevas y mayores responsabilidades asumidas por los gobiernos locales en los últimos años.
- 3.6 Ante este panorama, se puede afirmar que las circunstancias que aquejan a muchas unidades de auditoría interna de los gobiernos locales, han repercutido en su desempeño, así como en el aporte o valor público que se proporcionan a la entidad y a la ciudadanía.
- 3.7 En otras palabras, si bien es valioso el aporte que esas unidades realizan a la entidad y a la sociedad, no cabe duda de que dicha contribución puede ser mayor, más oportuna y eficiente, de manera que los servicios de auditoría logren en todos sus extremos, convertirse en una verdadera herramienta de cambio que coadyuve al cumplimiento de los objetivos institucionales y que a su vez, garanticen razonablemente a la ciudadanía que los recursos que les han sido conferidos a los funcionarios públicos de la entidad, se administran de manera eficiente y en apego al bloque de legalidad, procurando la satisfacción del interés ciudadano.
- 3.8 Así las cosas, urge que en el desarrollo de la actividad de las auditorías internas del sector municipal, se implementen medidas que conlleven no solo a subsanar las condiciones expuestas en este informe, sino que redunden también en una cultura comprometida con la calidad, el mejoramiento continuo y una rigurosa observancia de las normas para el ejercicio de la profesión y la auditoría en el sector público.

4 RECOMENDACIONES

- 4.1 Esta Contraloría General, con el propósito de impulsar avances efectivos en el desempeño de las auditorías internas municipales que, a su vez, se traduzcan en el logro de una gestión municipal más eficaz, eficiente, orientada a la satisfacción oportuna de las necesidades de sus ciudadanos y apegada al ordenamiento jurídico, considera que es de vital importancia que tales unidades de auditoría, posterior a su análisis particular, establezcan un plan de acciones para solventar los aspectos expuestos en este informe, respecto de las materias de planificación, la

autoevaluación anual de la calidad, la documentación de los estudios, elaboración de los informes y el seguimiento de las recomendaciones.

- 4.2 Dicho plan se debe realizar con base en un análisis concienzudo de las situaciones que enfrentan particularmente cada unidad de auditoría interna en su quehacer diario, con el propósito de que se planteen soluciones efectivas, garantizando el estricto cumplimiento del marco legal y técnico definido para el ejercicio de la profesión de la auditoría interna en el Sector Público.
- 4.3 Aunado a ello, resulta importante que las autoridades municipales (Concejo y Alcaldía) se involucren y apoyen las iniciativas que proponga la auditoría interna, para que se dote, en el caso de que así se requiera y esté dentro de la capacidad financiera de la Municipalidad respectiva, en el corto y mediano plazo, de los recursos financieros, humanos, tecnológicos y logísticos necesarios para cumplir sus cometidos conforme el ordenamiento jurídico y técnico. Ello, observando la independencia funcional y de criterio que la normativa aplicable otorga a dichas unidades de auditoría.
- 4.4 Dicha propuesta se debe fundamentar en un plan estratégico debidamente conformado por esas auditorías internas, con fundamento en su universo auditable y la valoración de riesgos institucionales, y en observancia de criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Al respecto es pertinente que se concientice a ese órgano colegiado acerca de la importancia de contar con una unidad de auditoría interna fortalecida, que apoye los procesos estratégicos del ayuntamiento en el cumplimiento de los fines institucionales, lo cual a su vez le permitirá generar valor agregado a la gestión institucional y fortalecer el sistema de control interno.
- 4.5 Para estos propósitos, este órgano contralor considera conveniente y una sana práctica institucional, que exista una comunicación entre el Concejo y esa unidad asesora, en aras de lograr consenso y fomentar la armonía, lo cual redundará en un beneficio para la corporación municipal, todo en apego al ordenamiento jurídico y técnico.
- 4.6 Por último, es necesario valorar la posibilidad de establecer alianzas estratégicas entre las auditorías internas del sector municipal, que consideren, entre otras cosas, el intercambio de experiencias, procedimientos de trabajo y buenas prácticas para el ejercicio de la labor que la normativa vigente asigna a esas unidades de auditoría.