

# NORMAS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA INTERNA EN EL SECTOR PÚBLICO

N-X-2009-CO-DFOE

## CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
1. NORMAS SOBRE ATRIBUTOS.....	2
1.1 Propósito, autoridad y responsabilidad.....	2
1.1.1 Reglamento de organización y funcionamiento .....	2
1.1.2 Servicios de la auditoría interna .....	2
1.2 Pericia y debido cuidado profesional.....	2
1.3 Aseguramiento de la calidad.....	3
2. NORMAS SOBRE EL DESEMPEÑO .....	3
2.1 Planificación .....	3
2.1.1 Planificación estratégica.....	3
2.1.2 Plan de trabajo anual.....	3
2.1.3 Comunicación del plan de trabajo anual y sus modificaciones .....	4
2.1.4 Control del plan de trabajo anual.....	4
2.2 Administración de recursos .....	4
2.3 Políticas y procedimientos.....	5
2.4 Informes de desempeño .....	5
2.5 Planificación puntual .....	5
2.6 Ejecución del trabajo .....	5
2.7 Comunicación de los resultados .....	6
2.7.1 Información sobre incumplimiento de las normas .....	6
2.7.2 Oficialización de resultados.....	6
2.8 Seguimiento de acciones sobre resultados.....	6
2.8.1 Programación del seguimiento .....	7
2.8.2 Ejecución del seguimiento.....	7
Anexo 1: Glosario.....	8
Anexo 2: Normativa complementaria.....	11
Anexo 3: Procedimiento de aprobación del reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna, y sus modificaciones .....	12

## ***INTRODUCCIÓN***

---

La auditoría interna desempeña un papel de especial relevancia por cuanto es una actividad independiente, objetiva y asesora, que contribuye al logro de los objetivos institucionales mediante la práctica de un enfoque sistemático y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de dirección, la administración del riesgo y el control en las instituciones respectivas, conforme lo establece el bloque de legalidad.

El dinamismo de su entorno impone un enfoque proactivo y una gestión moderna de la auditoría interna, 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, tales como la administración activa, la Contraloría General de la República y otros sujetos interesados en la actividad y sus resultados.

Para la concreción de los esfuerzos pertinentes, la auditoría interna encuentra en el bloque de legalidad existente su mayor fortaleza, por lo que resulta fundamental que las referencias jurídicas y técnicas se revitalicen constantemente. Tal es el propósito de las presentes normas, con las cuales se promueve un marco básico para la gestión de una auditoría interna efectiva y una orientación para un mejoramiento continuo y de cumplimiento de sus competencias.

Esta normativa se compone de dos grupos: (1) las normas sobre atributos, relativas a las consideraciones fundamentales para la actividad, y (2) las normas de desempeño, que se refieren a la administración de la auditoría interna, la planificación y la ejecución de los trabajos, y la comunicación y el seguimiento de resultados.

Las normas incluidas en este documento constituyen la regulación fundamental para el ejercicio de la auditoría interna, conjuntamente con las normas generales que rigen la actividad de auditoría para el sector público<sup>1</sup>.

Las normas presentes se mantendrán disponibles en el sitio Web de la Contraloría General de la República ([www.cgr.go.cr](http://www.cgr.go.cr)), así como en los demás medios que se estimen pertinentes. Además, con el propósito de preservar su vigencia a la luz del desarrollo teórico y práctico de los asuntos que trata, se revisarán y actualizarán periódicamente; en tal sentido, se agradecen de antemano las sugerencias y los comentarios que se comuniquen a este órgano contralor, los que pueden remitirse a la dirección [contraloria.general@cgr.go.cr](mailto:contraloria.general@cgr.go.cr).

---

<sup>1</sup> Ver Anexo 2, punto 1.

## ***1. NORMAS SOBRE ATRIBUTOS***

---

- 1.1 Propósito, autoridad y responsabilidad*** El propósito, la autoridad y la responsabilidad de la actividad de auditoría interna deben responder a lo previsto en el bloque de legalidad y plasmarse en su reglamento, el cual debe contemplar, asimismo, lo relativo a la organización y funcionamiento de la auditoría interna y los servicios que presta.
- 1.1.1 Reglamento de organización y funcionamiento*** La organización y el funcionamiento de la auditoría interna deben formalizarse en un reglamento aprobado por las autoridades competentes<sup>2</sup>, que se mantenga actualizado y que contenga las definiciones atinentes al marco de acción del ejercicio de esa actividad, referidas al menos a lo siguiente:
- a. Naturaleza
  - b. Ubicación y estructura organizativa
  - c. Ámbito de acción
  - d. Competencias
  - e. Relaciones y coordinaciones
- 1.1.2 Servicios de la auditoría interna*** Los servicios que presta la auditoría interna deben ser ejercidos con independencia funcional y de criterio, conforme a sus competencias, y se clasifican en servicios de auditoría y servicios preventivos.
- Los servicios de auditoría comprenden los distintos tipos de auditoría. A los efectos, debe observarse la normativa general aplicable<sup>3</sup>.
- Los servicios preventivos incluyen la asesoría, la advertencia y la autorización de libros.
- 1.2 Pericia y debido cuidado profesional*** Los servicios que presta la auditoría interna deben cumplirse con pericia y con el debido cuidado profesional. En caso de limitaciones relacionadas con la pericia, se deben gestionar el asesoramiento y la asistencia pertinentes.

---

<sup>2</sup> Ver Anexo 3.

<sup>3</sup> Ver Anexo 2, punto 1.

**1.3 Aseguramiento de la calidad**

Se deben instaurar los procesos necesarios para el aseguramiento de la calidad en el ejercicio de la auditoría interna, mediante evaluaciones tanto internas como externas; a los efectos deben aplicarse las directrices emitidas por la Contraloría General de la República<sup>4</sup>.

Como parte de las evaluaciones internas deben incluirse adicionalmente las revisiones continuas del desempeño de la actividad de auditoría interna.

---

**2. NORMAS SOBRE EL DESEMPEÑO**

---

**2.1 Planificación**

Se debe planificar la actividad de auditoría interna, de manera estratégica y operativa, considerando la determinación del universo de auditoría, una valoración del riesgo institucional y otros criterios relevantes.

**2.1.1 Planificación estratégica**

Se debe establecer una planificación estratégica, en la que se plasmen la visión y la orientación de la auditoría interna, que constituya la base para el plan de trabajo anual, y que sea congruente con la visión, la misión y los objetivos institucionales.

**2.1.2 Plan de trabajo anual**

Se debe 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. Dicha formulación debe ejecutarse oportunamente según la planificación y presupuestación institucional. 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, el asunto, los objetivos las fechas de inicio y de finalización previstas, y los recursos estimados.

Tales datos deben desglosarse, en lo que proceda, en cuanto a las demás actividades que contenga el plan, incluyendo los servicios preventivos, las labores de administración de la

---

<sup>4</sup> Ver Anexo 2, punto 2.

auditoría interna, seguimiento, aseguramiento de la calidad y otras labores propias de la auditoría interna.

**2.1.3** *Comunicación del plan de trabajo anual y sus modificaciones* Se debe dar a conocer al jerarca el plan de trabajo anual de la auditoría interna y el requerimiento de recursos necesarios para su ejecución. Asimismo, se deben valorar las observaciones y solicitudes que, sobre los contenidos de ese plan, plantee esa autoridad en su condición de responsable principal por el sistema de control interno institucional.

El plan de trabajo anual también se debe remitir a la Contraloría General de la República, a más tardar un mes antes del inicio del período económico de la institución.

Las modificaciones al plan de trabajo anual deben comunicarse oportunamente al jerarca y a la Contraloría General de la República.

**2.1.4** *Control del plan de trabajo anual* Se debe ejercer un control continuo de la ejecución del plan de trabajo anual, en procura de la debida medición de resultados, la detección oportuna de eventuales desviaciones y la adopción de las medidas correctivas pertinentes.

**2.2** *Administración de recursos* Se debe gestionar que los recursos de la auditoría interna sean adecuados y suficientes.

Ante limitaciones de recursos que afecten la ejecución del plan de trabajo anual, se debe presentar al jerarca un estudio técnico sobre las necesidades de recursos, debidamente fundamentado, que contemple al menos lo siguiente:

- a. Universo de auditoría
- b. Identificación de riesgos
- c. Cantidad y características de los recursos requeridos para el ejercicio de la actividad de auditoría interna, con la debida cobertura y alcance.
- d. Indicación del riesgo que se asume en el evento de que se mantengan las necesidades de recursos que se sustentan en el estudio.

En la determinación de necesidades de recursos de la auditoría interna, se deben contemplar las condiciones imperantes en la institución y las regulaciones establecidas por los órganos competentes.

- 2.3 Políticas y procedimientos** Se debe establecer normativa interna, fundamentalmente políticas y procedimientos, para guiar la actividad de auditoría interna en la prestación de los diferentes servicios.
- Dicha normativa debe ser congruente con el tamaño, complejidad y organización de la auditoría interna, mantenerse actualizada y ser de conocimiento de todos los funcionarios de la auditoría interna.
- 2.4 Informes de desempeño** Se debe informar al jerarca, de manera oportuna y al menos anualmente, sobre lo siguiente:
- a. Gestión ejecutada por la auditoría interna, con indicación del grado de cumplimiento del plan de trabajo anual y de los logros relevantes.
  - b. Estado de las recomendaciones y disposiciones emitidas por los órganos de control y fiscalización competentes<sup>5</sup>.
  - c. Asuntos relevantes sobre dirección, exposiciones al riesgo y control, así como otros temas de importancia.
- 2.5 Planificación puntual** Se debe realizar una planificación puntual de cada servicio de auditoría interna, la cual debe considerar al menos los objetivos e indicadores de desempeño de la actividad por auditar, así como la valoración del riesgo correspondiente.
- Esta planificación debe ajustarse si es necesario, conforme a los resultados que se vayan obteniendo durante la ejecución del servicio, y si se requiere brindar un servicio adicional, debe valorarse la oportunidad en que este ha de prestarse y realizar las acciones procedentes.
- En lo atinente a los servicios de auditoría, debe observarse además la normativa general aplicable<sup>6</sup>.
- 2.6 Ejecución del trabajo** Se deben realizar las actividades necesarias de acuerdo con los objetivos y el alcance de cada servicio que se brinde, las cuales deben supervisarse según corresponda de acuerdo con el tamaño y organización de la auditoría interna. Tales actividades y la supervisión correspondiente, deben documentarse de conformidad con las políticas y procedimientos establecidos en la auditoría interna
- En lo atinente a los servicios de auditoría, debe observarse

---

<sup>5</sup> En cuanto a las disposiciones de la Contraloría General, considerar lo dispuesto en las directrices correspondientes. Ver Anexo 2, punto 3.

<sup>6</sup> Ver Anexo 2, punto 1.

además la normativa general aplicable<sup>7</sup>.

## **2.7 *Comunicación de los resultados***

Se deben comunicar los resultados del trabajo en la forma y oportunidad que resulten pertinentes de conformidad con su naturaleza y las políticas y procedimientos establecidos en la auditoría interna. .

En el evento de que una comunicación contenga un error u omisión significativos, oportunamente se debe comunicar la información corregida a todas las partes que recibieron la comunicación original.

En lo atinente a los servicios de auditoría, debe observarse además la normativa general aplicable<sup>8</sup>.

### **2.7.1 *Información sobre incumplimiento de las normas***

Cuando se den circunstancias que afecten el cumplimiento de alguna de las presentes normas en un trabajo específico, tal condición debe documentarse apropiadamente, mediante un razonamiento que contemple principalmente la indicación expresa de las normas que no se observan, así como los motivos y el impacto correspondientes. Dicho razonamiento debe incorporarse en la comunicación de resultados correspondiente, de conformidad con su naturaleza y con las políticas y procedimientos establecidos en la auditoría interna.

### **2.7.2 *Oficialización de resultados***

Los resultados del trabajo deben oficializarse mediante su comunicación formal, según corresponda, al jerarca o al titular subordinado competente, así como a otras instancias de la organización relacionadas. Adicionalmente, se debe definir si tales resultados se darán a conocer a partes externas a la institución, de conformidad con su naturaleza y las políticas y procedimientos establecidos en la auditoría interna.

En el caso de resultados de los que pueden derivarse posibles responsabilidades, la comunicación debe realizarse observando la normativa específica emitida por la Contraloría General de la República<sup>9</sup>.

## **2.8 *Seguimiento de acciones sobre resultados***

Debe establecerse y mantenerse un proceso de seguimiento de las recomendaciones, observaciones y demás resultados de la gestión de la auditoría interna para asegurarse de que las acciones establecidas por las instancias competentes se hayan implementado eficazmente. Ese proceso también debe contemplar los resultados conocidos por la auditoría interna, de

---

<sup>7</sup> *Idem.*

<sup>8</sup> *Idem.*

<sup>9</sup> *Idem.*

estudios de auditores externos, la Contraloría General de la República y demás instituciones de control y fiscalización que correspondan.

Tratándose de disposiciones de la Contraloría General de la República, debe observarse la normativa específica aplicable<sup>10</sup>.

*2.8.1 Programación del seguimiento*

Se debe programar el seguimiento de acciones sobre los resultados, definiendo su naturaleza, oportunidad y alcance, y teniendo en cuenta al menos los siguientes factores:

- a. La relevancia de las observaciones y recomendaciones informadas.
- b. La complejidad y condiciones propias de las acciones pertinentes.
- c. El impacto que puede derivarse si no se implementa la acción pertinente.
- d. La oportunidad con que deba realizarse el seguimiento.

*2.8.2 Ejecución del seguimiento*

El proceso de seguimiento debe ejecutarse de conformidad con la programación respectiva, y contemplar, al menos, los siguientes asuntos:

- a. Una evaluación de lo actuado por la administración, incluyendo la oportunidad.
- b. La comunicación a los niveles adecuados ante situaciones que implican falta de implementación de las acciones pertinentes, con indicación de los riesgos que ello conlleva.
- c. La documentación del trabajo de seguimiento ejecutado, de conformidad con las políticas y procedimientos establecidos en la auditoría interna.

---

<sup>10</sup> Ver Anexo 2, punto 3.

## **Anexo 1: Glosario**

---

<b>Administración activa</b>	Uno de los componentes orgánicos del control interno. Desde el punto de vista funcional, es la función decisoria, ejecutiva, resolutoria, directiva u operativa de la Administración. Desde el punto de vista orgánico, es el conjunto de órganos de la función administrativa que deciden y ejecutan, incluyendo al jerarca.
<b>Auditoría interna</b>	Uno de los dos componentes orgánicos del SCI. Es la actividad independiente, objetiva, asesora y que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para agregar valor 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 instituciones y órganos. Debe proporcionar a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y demás servidores de la institución se realiza con apego a sanas prácticas y al marco jurídico y técnico aplicable.
<b>Bloque de legalidad</b>	Comprende el ordenamiento jurídico y el marco técnico aplicable a un determinado tema.
<b>Competencia institucional de la auditoría interna</b>	Ámbito de aplicación de las competencias y potestades de la auditoría interna, que abarca: <ol style="list-style-type: none"><li>Toda la organización del ente u órgano al que pertenece la auditoría interna.</li><li>Los entes u órganos públicos a los que la institución a la que pertenece traslada fondos por voluntad propia, para dar a esos fondos públicos un destino distinto amparada a una autorización legal que le permite tomar esa decisión.</li><li>Los entes privados a los que la institución gire o transfiera fondos, independientemente de si la ley obliga a la institución a trasladar esos fondos o la autoriza en forma genérica.</li></ol>
<b>Conferencia final</b>	Fase previa a la oficialización de los resultados de los servicios de auditoría, que tiene como fin exponer dichos resultados a la administración activa y obtener las observaciones correspondientes.

<b>Debido cuidado profesional</b>	Desempeño de los trabajos de manera prudente y competente, sin que ello implique infalibilidad.
<b>Funcionarios de la auditoría interna</b>	El auditor interno, el subauditor interno y el resto del personal que realiza las labores de auditoría interna.
<b>Independencia de criterio</b>	Condición según la cual la auditoría interna debe estar libre de injerencias del jerarca y de los demás sujetos de su competencia institucional, en la planificación, organización y ejecución de sus labores.
<b>Independencia funcional</b>	Atributo dado por la posición de la auditoría interna en la estructura organizacional, como un órgano asesor de alto nivel dependiente del jerarca.
<b>Jerarca</b>	Superior jerárquico del órgano o ente, y quien ejerce la máxima autoridad dentro del órgano o ente; puede ser unipersonal o colegiado.
<b>Pericia</b>	Conocimientos, aptitudes y otras competencias que deben reunir los funcionarios de la auditoría interna, individual y colectivamente, para cumplir con sus responsabilidades individuales.
<b>Servicio de advertencia</b>	Es un servicio dirigido a los órganos sujetos a la competencia institucional de la auditoría interna, y consiste en señalar las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de conocimiento de la auditoría interna.
<b>Servicio de asesoría</b>	Es un servicio dirigido al jerarca y consiste en el suministro de criterios, observaciones y demás elementos de juicio para la toma de decisiones. También puede ser brindado a otras instancias institucionales, si la auditoría interna lo considera pertinente.
<b>Servicio de autorización de libros</b>	Es un servicio dirigido a los órganos sujetos a la competencia institucional de la auditoría interna, y consiste en el acto de otorgar la razón de apertura de los libros de contabilidad y de actas que deban llevarse. Así también, aquellos otros libros que a criterio de la auditoría interna deban cumplir con este requisito.
<b>Titular subordinado</b>	Funcionario de la administración activa responsable de un proceso, con autoridad para ordenar y tomar decisiones.

Ejemplo: gerentes y jefes de unidad.

**Universo de auditoría**

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, proceso, etc.), pero puede ampliarse para considerar un inventario de los trabajos que la auditoría interna puede efectuar en relación con esas unidades auditables.

## ***Anexo 2: Normativa complementaria***

---

1. *Manual de normas generales de auditoría para el sector público* (M-2-2006-CO-DFOE). Resolución R-CO-94-2006 del 17 de noviembre de 2006, publicada en La Gaceta N° 236 del 8 de diciembre de 2006.
2. *“Directrices para la autoevaluación anual y la evaluación externa de calidad de las auditorías internas del Sector Público”* (D-2-2008-CO-DFOE). Resolución R-CO-33-2008 del 11 de julio de 2008, publicada en La Gaceta N° 147 del 31 de julio de 2008.
3. *“Directrices que deben observar las auditorías internas para la verificación del cumplimiento de las disposiciones emitidas por la Contraloría General de la República”* (D-3-2007-CO-DFOE). Resolución R-SC-1-2007 del 15 de junio de 2007, publicada en el Diario Oficial *“La Gaceta”* N° 126 del 2 de julio de 2007.
4. *“Directrices sobre la comunicación de relaciones de hechos y denuncias penales por las auditorías internas del sector público”* (D-1-2008-CO-DFOE). Resolución R-CO-9-2008 del 19 de febrero de 2008, publicada en el Diario Oficial *“La Gaceta”* N° 51 del 12 de marzo de 2008.

### ***Anexo 3: Procedimiento de aprobación del reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna, y sus modificaciones***

---

El procedimiento para la aprobación del proyecto del reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna, y sus modificaciones, comprende los siguientes pasos:

1. El auditor interno confecciona el proyecto de reglamento o de modificación.
2. El auditor interno somete a la aprobación del jerarca el proyecto de reglamento o de modificación.
3. El jerarca analiza el proyecto para otorgar su aprobación, dentro de un plazo máximo de treinta días hábiles. En el evento de que se presente una divergencia de criterio sobre el contenido del proyecto, se procede con los siguientes pasos:
  - a. El jerarca comunica al auditor interno el criterio mediante el que discrepa del contenido del proyecto.
  - b. El auditor interno valora lo comunicado por el jerarca, le expone su criterio y de manera conjunta procuran llegar a un acuerdo:
    - i. De alcanzarse un acuerdo satisfactorio, el jerarca procede a dar la aprobación correspondiente al proyecto.
    - ii. De no obtenerse un acuerdo satisfactorio, el auditor interno somete el caso a resolución de la Contraloría General, debidamente fundamentado, al momento de solicitar al ente contralor la aprobación correspondiente del proyecto.
4. El auditor interno solicita la aprobación correspondiente a la Contraloría General de la República, adjuntando los siguientes documentos:
  - a. Una certificación del auditor interno mediante la que haga constar que el documento aprobado por el jerarca cumple con la normativa aplicable.
  - b. Copia certificada del reglamento o modificación aprobado por el jerarca.
  - c. En caso de discrepancias no resueltas sobre el contenido del proyecto, la documentación que fundamente debidamente tal condición.
5. La Contraloría General se pronuncia dentro del plazo de veinte días hábiles, con base en la documentación presentada por el auditor interno. La solicitud de información adicional por parte de la Contraloría General interrumpirá el plazo indicado.
6. El auditor interno realiza las gestiones necesarias para la publicación del reglamento o la modificación aprobados por la Contraloría General de la República, en el Diario Oficial “La Gaceta”.

A continuación se presenta el diagrama de flujo que contempla las actividades principales del procedimiento definido:

