**Al contestar refiérase**

**al oficio Nº 6879**

18 de mayo, 2015
**DFOE-PG-0243**

Máster
Walter Jiménez Sorio
Auditor Judicial
**PODER JUDICIAL**

Estimado señor:

**Asunto:** Consulta relacionada con el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público (R-DC-64-2014).

Se atiende la solicitud interpuesta mediante el oficio N.° 57-AUD-2015, relacionada con el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector público (R-DC-64-2014).

## I. MOTIVO DE LA CONSULTA

El consultante señala una serie de aspectos sobre el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público (R-DC-64-2014), relacionados con los temas de Plan General, Recomendaciones, Auditoría Financiera, Auditoría Operativa y Auditorías de Cumplimiento.

## II. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

a) Indica el consultante que el numeral 203.5 del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, señala que los estudios deben contener un Plan General de Auditoría, para el cual requiere de la explicación de algunos aspectos que se detallan a continuación:

i. Marco de referencia

*Marco de referencia. ¿Qué debe comprenderse como un marco de referencia en una auditoría y qué aspectos debería abarcar dicho marco, en el entendido de que esta información será de utilidad para el desarrollo del estudio?*

Criterio de la Contraloría:

En la introducción del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público se establece que *…la auditoría es un proceso sistemático, independiente y profesional para obtener y evaluar objetivamente evidencia en relación con hechos y eventos de diversa naturaleza, comprobar su grado de correspondencia con un marco de referencia de criterios aplicables y comunicar los asuntos determinados, así como las conclusiones y disposiciones o recomendaciones a la respectiva Administración, con el fin de mejorar la gestión y la toma de decisiones y fortalecer el marco de responsabilidades.*/(…). (El subrayado no corresponde al original).

En este sentido el marco de referencia está enfocado a los criterios aplicables y que deben ser observados para el desarrollo de la auditoría. Los criterios de auditoría son niveles razonables y alcanzables de gestión en comparación con los cuales pueden evaluarse la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades. Reflejan un modelo normativo jurídico y/o técnico con respecto a la materia que es objeto de revisión. Representan "lo que debería ser". Cuando los criterios se comparan con lo que realmente existente, surgen los resultados de la auditoría[1].

Por otra parte, si nos referimos al concepto de "Marco de referencia de la auditoría", relacionado con el Plan General de Auditoría, el enfoque sería orientado a una descripción del objeto del estudio, el cual puede estar referido a una de las dependencias de la entidad, a un programa, proceso, proyecto, etc.

ii. Viabilidad de la auditoría:

*Usualmente la viabilidad de un estudio de auditoría se determina, en primera instancia, en el proceso de planificación anual que se realiza para la elaboración del Plan Anual de Trabajo de la Auditoría. Posteriormente, el equipo de trabajo a cargo del estudio, determina su viabilidad durante la etapa de Planificación, dejándose documentado lo correspondiente en el expediente de auditoría. No obstante lo anterior, surge la duda de qué debe comprenderse como "viabilidad de la auditoría" como parte de los requisitos del Plan General de Auditoría.*

Criterio de la Contraloría:

La viabilidad de la auditoría, como elemento integrante del Plan General de Auditoría, está enfocada a tomar la decisión, con base en información recopilada en la etapa de planificación, de que la auditoría se va a seguir desarrollando, acorde con lo señalado en la Norma 203.07 del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público.

[1] Glosario de las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público.

iii. Relevancia de la auditoría:

*Sobre este aspecto en particular, la norma es igualmente omisa en cuanto a explicar los conceptos, por lo que se requiere de un pronunciamiento que clarifique qué debe entenderse por relevancia de la auditoría, como componente del Plan General de Auditoría mencionado en la norma de cita.*

Criterio de la Contraloría:

La relevancia de la auditoría, como componente del Plan General de Auditoría, corresponde a una descripción sobre la importancia de la auditoría y su aporte de valor agregado a la institución.

b) En relación con el tema de recomendaciones el consultante señala:

*Por su lado, el numeral 205.11 del manual aludido, establece que las recomendaciones que se emitan en los informes de auditoría deben, entre otros, generar valor público y estar fundamentadas en la calidad.*

*Si bien el manual de normas de referencia señala que el valor público "es cuando en una entidad pública, su principal producto está relacionado con el bienestar de las sociedad o de algún sector de ésta", no queda claro si la Auditoría Interna debe establecer medios o indicadores para precisar el grado en que las recomendaciones planteadas surten el efecto acotado en la definición mencionada; sobre todo si se toma en consideración que las recomendaciones de auditoría procuran el mejoramiento de las áreas administrativas y los procesos a su cargo, a través de los cuales las Instituciones Públicas brindan sus servicios a la ciudadanía; por lo que las recomendaciones inciden, directa o indirectamente, en el bienestar de la sociedad que alude el enunciado referido; ante lo cual, ¿debe de alguna forma cuantificarse o calificarse el valor público generado por las recomendaciones y bajo qué parámetros?*

*Aunado a lo anterior, la característica de recomendaciones ´fundamentadas en la calidad´, no se explica en el documento, razón por la que no se tiene certeza a qué se refiere y por tanto, se desconoce qué acciones debe emprender la Auditoría para demostrar que las recomendaciones cumplen apropiadamente con esa particularidad.*

*Al respecto, es menester considerar que la actividad de Auditoría Interna debe cumplir con un programa de calidad establecido en la normativa que rige la profesión, de conformidad con las directrices que emanan de la misma Contraloría General de la República; por lo que, si los resultados obtenidos en la observancia de las normas de calidad han sido satisfactorios, podría deducirse que las recomendaciones cumplen con dicha aseveración, toda vez que estas forman parte del proceso de auditoría sometido al programa de calidad.*

Criterio de la Contraloría:

La norma "205. Comunicación de resultados", en el inciso 11, relacionado con la emisión de disposiciones o recomendaciones señala:

> "Las disposiciones o recomendaciones se redactarán cuando el equipo de auditoría haya establecido que existen acciones correctivas u oportunidades de mejora, admisibles y viables, que puedan ser aplicadas por la entidad u órgano auditado, para atender las debilidades encontradas. Deben contemplar al menos lo siguiente: a) Generar valor público / b) Fundamentadas en la calidad / c) Atacar las causas del problema o condición identificada. / d) Dirigidas al nivel responsable de solventar la deficiencia. / e) Ser claras, específicas, convincentes y relevantes".

En relación con lo señalado por el consultante, en cuanto a que *la característica de recomendaciones ´fundamentadas en la calidad´, no se explica en el documento, razón por la que no se tiene certeza a qué se refiere y por tanto, se desconoce qué acciones debe emprender la Auditoría para demostrar que las recomendaciones cumplen apropiadamente con esa particularidad,* es necesario considerar el marco normativo en su integralidad y observar lo indicado en la norma *210. Calidad en la auditoría*, la cual es una labor que debe llevarse a cabo en cada una de las etapas del proceso de auditoría, con el fin de asegurar que los insumos, las tareas realizadas y los productos generados cumplan oportunamente con los estándares profesionales y con los requerimientos establecidos en la normativa bajo un enfoque de efectividad y mejoramiento continuo; formando parte de ello las disposiciones o recomendaciones de los productos del proceso de auditoría.

La norma *2.6 Seguimiento*, en su primer párrafo señala 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,* lo cual no limita que como parte de esa verificación la Auditoría Interna establezca algún mecanismo de medición que le permita cuantificar el efecto (valor público[2]) que tiene la implementación de la disposición o recomendación.

c) Auditoría financiera:

Sobre el tema de auditoría financiera señala el consultante:

*Considerando lo que se indica en el numeral 308 con respecto a los informes de auditoría financiera, se estima pertinente solicitar criterio a esa Contraloría respecto a lo siguiente:*

*¿El informe de auditoría debe contener una opinión con corte al cierre del periodo de la Administración o puede tener una fecha de corte diferente, por ejemplo semestral, trimestral, mensual?*

*Además, señala la norma que se debe indicar si los informes financieros fueron preparados razonablemente en todos los aspectos importantes de acuerdo con el marco normativo contable-presupuestario que resulte aplicable. Por lo tanto:*

[2] El valor público se refiere al valor esencial que las entidades y órganos del Estado están llamadas a generar hacia sus clientes por medio de sus servicios, sus resultados y la confianza y legitimidad construida.

*¿Cuál debería ser el formato a emplear para el dictamen a que se refiere la norma precitada? ¿Puede aplicarse supletoriamente lo referido en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA 'S 700,705,706) u otras fuentes similares relacionadas con el dictamen de auditoría para estados financieros (por ejemplo: el texto Modelos de Dictamen y otros productos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el cual ha sido aceptado por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica para aplicación en los Despachos privados)? ¿Qué aspectos debe de considerarse en el dictamen? ¿Deben de presentarse adjuntas las notas a los estados financieros como los usualmente empleados en auditoría externa?*

*Respecto al apartado sobre "Tipos de auditoría según sus objetivos" se indica que otros objetivos de las auditorías financieras, pueden incluir lo siguiente:*

*"a) La revisión de informes especiales para elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.*

*b) La revisión de información financiera intermedia."*

*Sobre el particular, en los informes financieros ¿se debe de opinar sobre los estados financieros en su conjunto o se puede opinar sobre las cuentas de mayor riesgo o más significativas?*

*En el caso de poder opinar por cuentas, ¿se puede opinar por periodos diferentes o debe de opinarse a las mismas fechas en cada cuenta?*

*Finalmente, en relación con la norma 304.01, que indica que " el auditor debe tener seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, no contienen partidas o representaciones erróneas de importancia relativa y significación esencial, con base en la materialidad calculada", surge la inquietud de si la materialidad debe ser calculada a nivel de estados financieros, o puede calcularse una materialidad para cada estudio o cuenta por aparte.*

*En cuanto a los objetivos de una auditoría de naturaleza financiera, deben estos plantearse estrictamente, en términos de aseveraciones de los Estados Financieros?"*

Criterio de la Contraloría

Respecto del tema de auditoría financiera y acorde con lo consultado, el Órgano Contralor ha señalado que si bien las unidades de auditoría interna pueden tener la capacidad para realizar estudios de auditoría financiera, sus productos están dirigidos especialmente al Jerarca y a otros órganos internos de la institución. Este tipo de productos -informes por lo general-, pueden presentar limitaciones de eficacia ante terceros interesados, que de alguna forma se relacionan con la información de la institución, dado que aunque la auditoría interna realiza su trabajo en forma profesional y objetiva, no deja de formar parte de la organización.

Al respecto, el Código de ética profesional del contador público autorizado, emitido por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, ha incorporado preceptos para proteger el trabajo profesional del auditor, contra la presunción de pérdida de independencia. En relación con ello y entre otras cosas regula:

> *Artículo 11°.- El contador público autorizado, en el ejercicio independiente de su profesión, debe ser independiente de hecho y en apariencia, de tal manera que permita proporcionar una opinión sin ser afectado por influencias que comprometan su juicio profesional./…/ En ninguno de los casos siguientes debe actuar, pues de lo contrario se consideraría falta de independencia:*
> …
> *d) Cuando tenga una relación de subordinación como contador o encargado directo de la contabilidad, auditor interno, contralor financiero-contable, gerente financiero-contable u otra posición dentro de la empresa o cualquier tipo de organización, afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios profesionales. En ninguno de los casos puede expedir documento alguno que dé fe de la veracidad o autenticidad de su propio trabajo[3].*
> (Los subrayados no son del original).

Asimismo, a nivel de regulaciones internacionales de la profesión de auditoría, existen normas que tratan el tema de la emisión de opinión de los estados financieros de manera exclusiva para los auditores externos. En ese sentido, el numeral 610 de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), en su párrafo 4 indica:

> *4. Independientemente del grado de autonomía y objetividad de la función de auditoría interna, ésta no es independiente de la entidad como se requiere del auditor externo cuando expresa una opinión sobre los estados financieros. El auditor externo tiene la responsabilidad exclusiva de la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no disminuye porque utilice el trabajo de los auditores internos.*

Según se dispone en la NIA 610, para efectos de emitir opinión sobre los estados financieros, el auditor externo tiene la posibilidad de hacer uso de información derivada de los estudios efectuados por la auditoría interna, pero el valor general de la opinión, tanto a lo interno como a lo externo, lo acredita el hecho de que sea emitida por un agente totalmente externo a la organización, razón por la cual la auditoría interna no podría emitir una opinión o dictaminar sobre los estados financieros o bien alguno de los rubros que lo integran.

Es claro que este proceder no pretende cuestionar la objetividad, el profesionalismo ni la calidad con que las auditorías internas realizan su función, ni mucho menos, inhibir a esas unidades de efectuar estudios de auditoría financiera que pueden constituirse en insumos importantes para ser utilizados por los auditores externos (tal y como lo establece la NIA 610); no obstante, estos estudios de auditoría financiera, ya sean estudios sobre cuentas específicas o bien sobre estados financieros en su conjunto, deben estar incorporados en el plan de trabajo

[3] Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, Código de ética profesional del contador público autorizado, http://www.ccpa.or.cr/file/normativa/codigo%20de%20etica_final%20(26-1-2015)%201.pdf

de la Auditoría Interna y estar debidamente sustentados en la valoración de riesgos que justifica dicho plan. En atención a lo señalado en la norma 308 del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, los resultados de la auditoría financiera deben ser comunicados formalmente mediante los respectivos informes de auditoría, que deben ser preparados conforme a la estructura que a lo interno establezca la organización de auditoría.

Sobre la determinación de la materialidad, en la norma 304.02 se indica que "La materialidad debe ser determinada en relación con la importancia que tiene la información proveniente de los estados financieros para quienes toman decisiones a partir de esa información". La materialidad depende del tamaño de la partida o error juzgados en las circunstancias específicas de su omisión o correspondiente error. Por lo tanto, la materialidad provee un límite o punto de corte en vez de ser una característica cualitativa que la información ha de tener para que sea útil.

La materialidad para propósitos de planeación se determina a nivel de estados financieros. La mayoría de los procedimientos de auditoría no aplica a los estados financieros tomados en conjunto; por lo tanto, se asigna la materialidad para propósitos de planeación a las cuentas significativas y revelaciones cuando se planean y se efectúan los procedimientos de auditoría.

En relación con el punto de las aseveraciones de los Estados Financieros, se tiene que los objetivos de la auditoría de tipo financiero deben considerar las aseveraciones según lo indica la norma 306.01; sin embargo, no es estrictamente necesario que se revisen todas, según las necesidades de la institución o los resultados de la valoración de riesgos deberá auditarse sobre al menos una de las aseveraciones.

La norma *302. Alcance de la auditoría* señala que *La auditoría financiera debe cubrir las operaciones correspondientes al período de los estados financieros o de algunas de sus cuentas que sean objeto de examen*. Ahora bien, tratándose de que este tipo de auditoría se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable, se debe considerar que las aseveraciones de los Estados Financieros, las cuales se constituyen en declaraciones de la Administración incorporadas en los estados financieros, pueden ser utilizadas por el auditor, como parte de la evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita expresar una opinión acerca de la razonabilidad de la información financiera.

En este contexto, la norma 306. Aseveraciones, del Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público (R-DC-64-2014), señala que:

> *01. El auditor debe verificar la razonabilidad de las aseveraciones de la Administración incorporadas en los estados financieros, relacionadas con propiedad, existencia, integridad, exactitud, valuación, presentación y revelación.*

d) Auditoría Operativa:

En relación con este tema el consultante señala:

*En el caso de que la naturaleza de la auditoría sea operativa, existen factores medibles con los que se puede determinar la Importancia Relativa, desde el punto de vista cualitativo, ¿es factible utilizar para estos caso, análoga y supletoriamente la Norma Internacional de Auditoría NIA 320 Significación (materialidad o importancia relativa) en auditoría, también aplicable en Despachos de Contadores Públicos independientes?*

Criterio de la Contraloría:

En el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, se estipulan los tipos de auditoría según sus objetivos; para el caso de la auditoría operativa, también conocida como auditoría de desempeño, de gestión o de rendimiento; se indica que:

> *Evalúa la eficacia, eficiencia y economía (o al menos uno de estos aspectos) con que la entidad, programa, proyecto, unidad, proceso o actividad del sujeto fiscalizado, utiliza los recursos públicos, para el desempeño de sus cometidos; esto con el propósito de mejorar la gestión del sujeto fiscalizado. El desempeño se examina contra los criterios que lo rigen; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas. / Las organizaciones de auditoría deben seleccionar los temas de auditoría operativa por medio de su proceso de planificación estratégica, táctica y operativa, mediante el análisis de temas potenciales y la identificación de riesgos y/o problemas.*

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 320, "Materialidad en la Planificación y la Realización de una Auditoría", trata de la responsabilidad del auditor para aplicar el concepto de materialidad o importancia relativa en la planificación y realización de una auditoría de estados financieros.

Es importante tomar en consideración que la planificación y selección de temas a ser evaluados en una auditoría operativa, debe estar sustentada con base en el análisis de: antecedentes y la información necesaria para entender al ente auditado con el fin de permitir la evaluación de la problemática; la materialidad o relevancia del problema y/o riesgo, no solo desde el punto de vista de significado financiero, sino también social y/o político, enfocándose en los resultados obtenidos por medio de la aplicación de políticas públicas así como de posibles fuentes de evidencias y la factibilidad de la auditoría.

e) Auditoría de Cumplimiento:

Respecto del tema de Auditoría de cumplimiento, el consultante señala que:

*En cuanto a este tipo de evaluación de Auditoría, ¿debe aplicarse alguna metodología específica para su desarrollo, o bien, se debe seguir la misma dinámica de una evaluación o fiscalización típicas?*

Criterio de la Contraloría:

El “CAPÍTULO II NORMAS GENERALES RELATIVAS AL TRABAJO DE AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO” del Manual de normas generales de auditoría para el sector público, señala que la organización de auditoría debe establecer e implementar políticas y procedimientos para el manejo de la auditoría, así como que el proceso de auditoría del sector público debe comprender las actividades de planificación, examen, comunicación de resultados y seguimientos de disposiciones o recomendaciones. Tomando en cuenta que en el referido manual se estipulan los diferentes tipos de auditorías según sus objetivos, y que como parte de éstas se encuentra la auditoría de carácter especial o de cumplimiento, y considerando que dicho manual debe observarse y cumplirse de manera integral, el desarrollo de la auditoría en referencia debe sujetarse a las actividades indicadas.

Atentamente

ORIGINAL FIRMADO

Lic. José Luis Alvarado Vargas
**GERENTE DE ÁREA**

ORIGINAL FIRMADO

M.Sc. Mario Alberto Pérez Fonseca
**ASISTENTE TÉCNICO**

ORIGINAL FIRMADO

Licda. Silvia Barrientos Alvarez
**FISCALIZADORA ASOCIADA**

SBA/MAPF/ghj
**Ci:** Archivo
**G:** 2015000737-1
**Exp**: **CGR-TRAM-2012004364**
**NI:** 1272 (2015)