



Revisó: Dirección y Unidad de desarrollo y aseguramiento de la calidad	Aprobó: Lic. Donato Gutiérrez Fallas <i>Subcontralor a.i.</i>	Rige: 1 de abril de 2011
		Versión: 02

1. Objetivos

1.1 Objetivo General:

Establecer los lineamientos que deben observarse para definir la estructura, el contenido y la forma de presentación de los instrumentos básicos que se deben aplicar en la Oficina, para comunicar los resultados obtenidos del ejercicio de la función de Auditoría Interna en la Institución.

1.2 Objetivos específicos:

- Lograr una adecuada y consistente aplicación de las normas y principios desarrollados por la profesión para definir la estructura, el contenido y la forma de presentación y comunicación de los resultados.
- Garantizar un mínimo de calidad en la ejecución de las diferentes fases que conlleva el desarrollo y comunicación de los resultados.
- Facilitar los procesos de supervisión, revisión y aprobación de la comunicación de los resultados.
- Promover el desarrollo de habilidades por parte del auditor para plantear y comunicar resultados de un trabajo de auditoría.
- Facilitar el proceso de inducción del personal de auditoría.

2. Alcance

Estos lineamientos se deben aplicar por el personal, al estructurar los instrumentos básicos denominados informes, en los cuales se comunican observaciones, conclusiones y recomendaciones.

Para los oficios técnicos se deben utilizar las disposiciones que le son aplicables de esta guía. Para las Relaciones de Hechos y las Minutas de Cierre se deben aplicar los lineamientos específicos que se establezcan para estos.

3. Definiciones

Instrumentos para la comunicación de resultados, ver Glosario del Manual de normas para el ejercicio de la auditoría.

4. Descripción de disposiciones

Un informe de Auditoría se compone de las siguientes partes:

- Oficio de Remisión
- Título del informe
- Introducción
- Cuerpo del Informe
- Anexos



A continuación se describen y definen el contenido de cada una.

4.1 Oficio de Remisión

Es el documento por medio del cual la Contraloría Universitaria remite oficialmente los resultados obtenidos en el proceso de auditoría. Estos son enviados a los órganos auditados o al superior jerárquico según se establezca. A esto se le asigna un código de identificación que también se incluye en el título del Informe.

Existen dos tipos de oficio de remisión; uno, para remitir el Informe Preliminar y otro para el Informe Definitivo. Seguidamente se resumen los elementos esenciales y opcionales que conforman cada oficio.

Elementos esenciales	Oficio para informe	
	Preliminar	Definitivo
– Destinatario, incluye el cargo que ocupa.	X	X
– Tipo de servicio brindado.	X	X
– Título y tema del trabajo en auditoría realizado.	X	X
– Solicitud de las apreciaciones del destinatario sobre el contenido del documento.	X	
– El plazo que dispone para remitir a la Oficina de Contraloría sus observaciones preliminares. Normalmente se otorgan 8 días.	X	
– Una solicitud para que informe a la Oficina de Contraloría en un plazo establecido y por escrito, sobre: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Las acciones administrativas que se tomen a raíz de las observaciones, conclusiones y recomendaciones incluidas en los resultados del estudio. ▪ Las soluciones alternas, en caso de que discrepe de los resultados. 		X
– La disposición de la Oficina para ampliar o aclarar el contenido de los resultados comunicados.	X	X



Elementos opcionales	Oficio para informe	
	Preliminar	Definitivo
- El origen del estudio.	X	X
- Explicación de los objetivos y el alcance del estudio.	X	X
- Una descripción de los funcionarios o dependencias a los que les remitió el informe preliminar y la indicación de que se recibieron sus observaciones.		X
- Una enumeración de algunos documentos relacionados con el tema de estudio que se consideren relevantes por parte del auditado; en el caso que los haya remitido, como parte de las observaciones a un informe preliminar.		X
- Algún otro dato o información necesaria para motivar la atención prioritaria al asunto en cuestión.	X	X
- Un agradecimiento por la colaboración prestada por el personal. En caso que ya se haya incluido en la remisión del informe preliminar, se dejará entrever que es una reiteración.	X	X
- Una indicación de la presentación previa realizada del informe o del envío de su preliminar.		X

En los casos de resultados de corta extensión, o que por su contenido se pueda omitir la nota de remisión, se debe incluir el origen del estudio y la explicación de los objetivos y del alcance del estudio. En el caso de denuncias, se debe valorar la pertinencia de incluir el origen.

La Unidad de Desarrollo y Aseguramiento de la Calidad, debe mantener publicado en la red interna, los modelos de oficio para la remisión de informes.

4.1.1 Tabla de plazos del oficio de remisión del Informe definitivo

De acuerdo con lo establecido en el *Reglamento Organizativo de la Oficina de Contraloría Universitaria* y la *Ley General de Control Interno*, se debe indicar al auditado que si discrepa de los resultados debe remitir las objeciones y soluciones alternas al superior jerárquico con copia a esta Oficina. Esto en un plazo establecido de la siguiente manera:

Plazo	Destinatario
10 días hábiles	Oficio dirigido a un titular subordinado que fue auditado, el cual también se utiliza para la <u>Rectoría</u> cuando esta es la unidad auditada.
10 días hábiles	Oficio dirigido a un superior jerárquico del auditado y que <u>no</u> es la Rectoría o el Consejo Universitario (puede ser el superior jerárquico inmediato u otro con autoridad para requerir la implementación de las recomendaciones, según disposiciones)
30 días hábiles	Oficio dirigido a la persona que ocupa la Rectoría (jerarca ejecutivo) o al Consejo Universitario (máximo jerarca)



En este sentido, dependiendo de la necesidad de enfatizar sobre el cumplimiento de las recomendaciones y de la actitud mostrada por el auditado en este y en otros trabajos anteriores, debe incluirse un párrafo con lo siguiente:

Destacamos la importancia de considerar los resultados de este trabajo para fortalecer el control interno. Asimismo, cabe resaltar que, una vez recibido el informe y aceptadas las recomendaciones, deben girarse las instrucciones para su aplicación, según corresponda; en caso contrario, deben remitir las objeciones y soluciones alternas al superior jerárquico, con copia a esta Oficina de Contraloría Universitaria, dentro del plazo de ____ días hábiles. Lo anterior, en concordancia con el Reglamento Organizativo de la Oficina de Contraloría Universitaria y la Ley General de Control Interno

4.1.2 Información sobre acciones administrativas

En forma adicional al punto anterior, se le debe solicitar que nos remita las acciones administrativas que se tomen a raíz de las recomendaciones, para lo cual se deben incluir los siguientes párrafos:

Con el propósito de coadyuvar al control e implementación de las recomendaciones, le adjuntamos una tabla denominada “**Seguimiento de Recomendaciones**”, con el fin de que se proporcione al lado de cada una de las recomendaciones, las acciones correctivas dispuestas y la fecha para la cual se estima, estarán implementadas, adicionalmente le estamos remitiendo al correo electrónico oficial indicado por usted, un archivo digital que contiene la tabla mencionada.

Agradecemos, que el documento en respuesta a las recomendaciones incluidas en este informe, se dirijan por la vía escrita debidamente firmadas a esta Oficina de Contraloría Universitaria, y por la vía electrónica a las siguientes direcciones de correo: contraloria.universitaria@ucr.ac.cr y (*nombre de auditor@ucr.ac.cr*). Asimismo, de considerar oportuno, puede suministrar cualquier otra información o documentación que considere importante anexar.

4.2 Título del Informe

Los títulos forman parte del contenido de un Informe, y en su definición deben considerarse los siguientes aspectos:

- El título debe referirse al objeto de estudio, de ser necesario al alcance del trabajo, y excepcionalmente al tipo de servicio de auditoría o metodología aplicada, tal como auditoría, estudio, revisión y denuncia.
- El título del informe debe ser breve, específico y en términos constructivos. Debe evitarse en lo posible la utilización de verbos y gerundios.
- Deben evitarse los signos de puntuación, también la división de palabras con guiones y las



- palabras abreviadas. Tampoco deben incluirse fechas o períodos en los títulos, excepto para los informes de tipo Financiero Presupuestario.
- Como subtítulo se debe incluir el número de informe correspondiente.

Algunos ejemplos son los siguientes:

*Posgrado de Trabajo Social
Gestión administrativa
OCU-R-XXX-20XX*

*Controles administrativos del servicio institucional
de descargas de software
OCU-R-XXX-20XX*

*Consejo Directivo del Programa de Atención Integral de Salud (PAIS)
Constitución, regulación y financiamiento
OCU-R-XXX-20XX*

4.3 Introducción

La parte introductoria del informe se conforma por los siguientes elementos: origen del estudio, objetivo, alcance y limitaciones, así como la constancia del cumplimiento de normas y procedimientos de auditoría y un párrafo de enlace entre la parte introductoria al resto del informe. Estos elementos deben permitir al lector una referencia general sobre el ámbito en el cual se desarrolló el estudio. Además, complementariamente, puede contener: la metodología, un agradecimiento o reconocimiento.

Debe señalarse que la redacción a lo largo de todo el informe debe ser impersonal y utilizarse el género inclusivo, cuando proceda.

A continuación se describe cada uno de estos elementos:

4.3.1 Origen

Debe señalarse el motivo que originó el estudio, mencionar si el trabajo corresponde a una actividad programada dentro del Plan anual de auditoría o si se realizó a solicitud expresa de autoridades universitarias o externas, por requerimiento de convenios o por normas preestablecidas. En el caso de denuncias y en forma similar a lo indicado para la nota de remisión, se debe valorar la pertinencia de su inclusión.

Como ilustración se citan los siguientes ejemplos:

- a) En atención a la solicitud de (Autoridad universitaria o externa), mediante oficio No. ___ de fecha _____, en el cual requirió (aspecto objeto de estudio), esta Oficina procedió a realizar...*
- b) En cumplimiento de nuestro Plan de trabajo, se procedió a realizar un estudio sobre ...*



- c) *En cumplimiento del artículo No 3 del convenio establecido entre la Universidad de Costa Rica y... (entidad externa), denominado (nombre del convenio), que establece que la Oficina de Contraloría Universitaria deberá emitir un informe anual con respecto a (aspecto objeto de estudio), nos permitimos informarle que esta Oficina realizó la evaluación correspondiente....*
- d) *Este estudio de auditoría se realiza en atención al acuerdo que tomó el Consejo Universitario en sesión No ____, artículo ____ del (fecha), mediante el cual se solicitó un estudio de los aspectos relacionados con...*

En el caso de denuncias o solicitudes de personas que no tienen autoridad sobre el objeto de estudio, pero aportan elementos que evidencian la necesidad de llevar a cabo el trabajo, la Oficina debe valorar y complementar estos elementos y asumir la iniciativa de llevar a cabo una revisión. La solicitud o denuncia se considera como una retroalimentación en cuyo caso el estudio se incluye en el Plan de trabajo.

Para este tipo de circunstancia, no se debe incluir los nombres de personas específicas en este apartado del informe, especialmente cuando las denuncias o solicitudes sean anónimas, verbales o escritas y con nombre del denunciante pero sin firmas, o no tenga información que permita validar los nombres de las personas denunciadas.

Si se trata de denuncias o solicitudes recibidas por escrito debidamente firmadas, que no existan dudas sobre su legitimidad y que tratan sobre control interno, el supervisor del trabajo debe valorar su inclusión considerando:

- a) La cantidad y calidad de los elementos probatorios aportados por las personas que dieron el fundamento necesario para realizar el estudio.
- b) El interés y la solicitud expresa del interesado de aparecer en el informe como generador de la iniciativa del estudio.
- c) La necesidad de guardar el principio de confidencialidad en el proceso de una auditoría.

Lo anterior, cuando el informe no sea una relación de hechos para determinar responsabilidades, en cuyo caso se deben aplicar las disposiciones que sobre el particular establezca la oficina y las normas que rigen la materia.

4.3.2 Objetivo

Se refiere al propósito o fin esencial de la auditoría. Es importante resaltar, que este objetivo es básicamente el mismo que se estableció en el programa de trabajo del estudio. Como casos ilustrativos se pueden mencionar los siguientes ejemplos:



- a) *Verificar el acatamiento de la normativa que regula el proceso para el levantamiento del inventario de activos fijos.*
- b) *Verificar la calidad, suficiencia y cumplimiento del procedimiento de registro de los activos fijos.*
- c) *Contribuir con el análisis de la gestión realizada por las instancias universitarias, en el marco de los convenios y contratos suscritos para...*

4.3.3 Alcance y limitaciones

En el alcance se deben definir aspectos relacionados con el ámbito o naturaleza de la auditoría, tales como las operaciones, actividades, aspectos objeto de examen y el período a que corresponde. Ejemplos del contenido del alcance, son los siguientes:

- a) *El estudio realizado abarcó el análisis de los registros, procedimientos y el control interno relacionado con el inventario de Activos Fijos, ...*
- b) *Se examinaron los registros relacionados con el inventario de semovientes, el proceso de ventas y las donaciones, ...*
- c) *El examen comprendió básicamente el período transcurrido entre el _____ y el _____, ampliándose luego, a otros períodos cuando se consideró necesario.*
- d) *El análisis del préstamo de semovientes abarcó aspectos del ámbito administrativo; los relacionados con el cumplimiento de los objetivos académicos, no forman parte de este estudio.*
- e) *Como parte de este análisis se consideró:*
 - *Los informes N° _____ y N° _____ presentados por la Auditoría Interna del _____.*
 - *Los contratos y convenios suscritos _____ y _____, en función de los servicios de asesoramiento y formación brindados por ...(unidad), en el período comprendido entre los años _____.*
 - *Las gestiones internas realizadas en la Universidad para el trámite de los proyectos, aprobación de presupuestos y control contable-financiero de los ingresos y egresos.*
 - *La información sobre la contratación y remuneración del recurso humano que participó en el proyecto, considerando una muestra de los contratos por servicios profesionales, planes de trabajo y declaraciones juradas.*
 - *No se incluye como parte del trabajo, una revisión específica de los productos y servicios específicos recibidos por _____, según se explicó en las consideraciones generales.*



- Tampoco se incluye en el estudio algunos aspectos específicos que serán analizados en forma independiente, por requerir una posición jurídica institucional y la confirmación de acciones por personas que no son funcionarios universitarios, lo cual eventualmente deberá seguir los trámites usuales para valorar posibles responsabilidades.

Las limitaciones se refieren a los inconvenientes suscitados en el proceso, que de alguna manera afectaron el logro de los objetivos del estudio. Conviene que esas razones queden plasmadas en el informe y cuando se considere pertinente y relevante, deberá indicarse si la limitación es provocada por algún funcionario específico. Entre los factores que usualmente constituyen limitaciones, se encuentran:

- Limitaciones de tiempo y recursos.
- Limitaciones en el sistema contable, falta de documentación, registros, etc.
- Limitaciones del sistema de control interno.
- Limitaciones impuestas por la Administración de la entidad u órgano.
- Oportunidad y materialidad del estudio (fecha)

Algunos ejemplos relacionados son:

- a) *La verificación "in situ" de los activos fijos que se encuentran en la Bodega de Reactivos, no se pudo realizar, debido a que el funcionario que funge como jefe de la Sección de activos fijos de esa Unidad Académica, indicó que su personal especializado se encontraba en vacaciones, y que no tenía recursos humanos sustitutos, para atendernos en esa actividad.*
- b) *No se pudieron verificar algunos datos de los registros de control de activos fijos incluidos en la base de datos, ni los documentos que respaldan las transacciones, debido principalmente a que las mismas se destruyeron parcialmente en el siniestro ocurrido en el mes de agosto recién pasado, ...*
- c) *No se pudo evaluar el sistema de control de activos fijos, debido a que esa Unidad no mantiene registros de los mismos,..*
- d) *Como se expone en el punto N° ___ de este documento sobre el trámite de los informes N° ___ y N° ___, emitidos por la Auditoría Interna, estos fueron formalmente trasladados al órgano competente a efectos de que se dirima las discrepancias que, sobre los mismos, sostiene la Administración Activa y la Auditoría Interna de dicha entidad, por lo que esta Contraloría Universitaria no se referirá sobre el particular.*



4.3.4 Cumplimiento de normas y procedimientos de auditoría

Aquí se pretende evidenciar que los resultados y conclusiones del estudio, obedecen a criterios técnicos y objetivos emanados de organismos nacionales e internacionales identificados con la profesión que rige el ejercicio de la auditoría. El párrafo debe incluir lo siguiente:

El estudio se realizó de conformidad con las Normas Generales para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público; se aplicaron los procedimientos de auditoría que se consideran adecuados, dadas las circunstancias.

De existir alguna limitación, debe valorarse su importancia y describirse en forma explícita, o incluso indicar las salvedades correspondientes o especificar la forma general la metodología aplicada.

4.3.5 Metodología

En cuanto al aspecto metodológico, de ser posible, debe ampliarse el párrafo que da fe de nuestra sujeción a normas de auditoría, especificando algunos elementos que evidencien que en el trabajo se usaron las normas técnicas y los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias. Esto respalda los resultados y conclusiones del estudio.

El propósito es darle al lector la confianza de que se siguieron los procedimientos técnicos en auditoría. Como ejemplo de lo anterior se tiene:

- a) *Para la recopilación de la información se realizaron entrevistas al personal que labora en _____, y se aplicaron cuestionarios al 50% de los funcionarios de _____, para lo cual se participó como observadores en el proceso de*
- b) *...se observó el desarrollo del proceso completo durante cinco días, se tomaron notas y se hicieron las observaciones del caso en el momento,... Posteriormente se hizo una revisión selectiva con fundamento en una muestra de.....artículos (estudiantes, activos. etc.)....*
- c) *.Se visitaron las instalaciones en donde se.....y se constató que...*
- d) *Se hicieron los cálculos aritméticos correspondientes, mismos que fueron verificados por...*

4.3.6 Reconocimiento

Opcionalmente y si lo amerita, puede incluirse un párrafo adicional para reconocer al auditado el esfuerzo realizado, en caso que haya evidenciado la superación de observaciones apuntadas en estudios anteriores u otros aspectos concretos, por ejemplo:



*Con respecto a las recomendaciones contenidas en el Informe No (___), denominado **Evaluación del Sistema de Control de Activos Fijos**, se debe resaltar y reconocer que la Unidad Académica ha coordinado esfuerzos para la ejecución de las mismas.*

4.3.7 Enlace

Debe incluirse un párrafo que enlace la Introducción con el Cuerpo del Informe. Este puede ser el siguiente:

Como resultado, se determinaron algunas situaciones que se detallan seguidamente, acompañadas de las recomendaciones respectivas.

Además, cuando proceda, se debe incluir un párrafo que describa en forma sucinta, la organización y contenido del cuerpo del informe y la parte complementaria. Como por ejemplo:

Para facilitar la comprensión de los resultados y la aplicación de nuestras recomendaciones, se ha dividido el contenido del informe en tres capítulos. En el primero nos pronunciamos sobre el proceso de registro de los activos fijos, en el segundo la toma física del inventario de estos bienes y finalmente los aspectos relacionados con la inversión que realiza la Institución por este concepto. Además, se incluye un anexo con el detalle de los activos fijos que no aparecieron en la ubicación establecida y los nombres de los responsables de su custodia.

4.4 Cuerpo del Informe

El cuerpo del Informe está constituido por cuatro elementos básicos, a saber: Observaciones, Conclusiones, Recomendaciones y Firmas y por tres elementos opcionales: Antecedentes, Hechos Relevantes y Complemento. A continuación se establece una síntesis del contenido de cada uno de estos elementos:

4.4.1 Antecedentes

En caso que el informe vaya dirigido a funcionarios que tienen poca relación con el tema y su aplicación en el caso concreto, se debe dar una breve información general sobre la unidad o actividad objeto de estudio, o las circunstancias particulares que son necesarias para comprender los asuntos tratados en el estudio.

Con esto el lector adquiere una perspectiva adecuada sobre la situación que se va a exponer y un mayor grado de comprensión sobre las observaciones, conclusiones y recomendaciones aportadas por la Auditoría.

En el caso de una primera auditoría, la información que se comunica al lector debe ser lo más completa posible, dentro de sus características de brevedad, sencillez y claridad en la redacción. En informes subsecuentes sobre el mismo tema, la información debe ser más breve, pero consistente con una adecuada revelación de cualquier asunto importante.



Algunos casos que describen antecedentes son:

- a) *La Unidad de _____ se crea como consecuencia de la alta demanda de estudios relacionados con la materia de su especialidad, por parte de organismos nacionales e internacionales (Ver lista adjunta). Estos en un afán de colaboración, aportaron la suma de cien millones de colones para equipar adecuadamente sus instalaciones....*
- b) *La Oficina de Administración Financiera es el órgano institucional que se ha encargado del control general de los activos fijos, pero como es costumbre y de acuerdo con el reglamento correspondiente, las dependencias deben llevar un control paralelo de los mismos para....*
- c) *El funcionario _____ fue designado en 1995 representante de la Universidad de Costa Rica en el Vº Congreso Nacional sobre "Control y uso de activos fijos en la Administración Pública".*
- d) *La actividad de vínculo externo remunerado en la Universidad de Costa Rica, tuvo su origen desde hace varias décadas, bajo un marco de normativa interna y externa, que la autoriza y regula. Así por ejemplo, el artículo 84 de la Constitución Política señala que la Universidad de Costa Rica “goza de independencia para el desempeño de sus funciones y de plena capacidad jurídica para adquirir derechos y contraer obligaciones”; más adelante, amplía dicho artículo que “El Estado la dotará de patrimonio propio y colaborará en su financiación”. Del citado artículo se colige que, además del aporte estatal, la Universidad podrá generar sus propios ingresos.*

4.4.2 Hechos Relevantes

Los Hechos Relevantes describen situaciones o circunstancias específicas relacionadas con el objeto de estudio y que inciden en la definición de observaciones, conclusiones o recomendaciones.

La información debe ser concreta, particular del caso o evidentemente relacionada con el objeto de estudio; y cuando sea necesario, se proporcionan fechas y los nombres de personas involucradas. Como ejemplos de lo anterior, se citan los siguientes:

- a) *El funcionario _____ cobró la suma de dos millones de colones por la venta de los activos fijos en desuso, según consta en la factura No _____ y el recibo de ingreso No 300 del día ___de agosto de _____.*
- b) *Mediante oficio No _____, el profesor _____ solicitó un permiso para utilizar el equipo de video al Jefe de la Unidad de audiovisuales de la Biblioteca _____, ...*
- c) *El 24 de abril de 1984, según consta en el documento adjunto, se eximió de toda responsabilidad al encargado de los activos fijos, no obstante;...*



Algunos hechos relevantes muy específicos podrían también ubicarse dentro de la redacción de la “Observación” correspondiente, esto como parte adicional de la “Condición” con el fin de validarla.

4.4.3 Observaciones

En este punto, se debe incluir las observaciones (hallazgos, debilidades, deficiencias, irregularidades, o inconformidades), determinadas en el estudio y que requieran la adopción de medidas correctivas.

De previo a detallar las observaciones, se debe incluir un párrafo que señale que sólo se incluyen los aspectos que requieran ser ajustados o modificados. Algunos ejemplos son:

- a) *En este apartado se presentan aquellos aspectos que se evidenciaron durante el desarrollo de esta auditoría y que, obligan a tomar medidas, en aras de fortalecer el control interno y proteger el patrimonio universitario u otros intereses institucionales.*
- b) *En este apartado se presentan aquellos aspectos que se evidenciaron durante el desarrollo de esta auditoría y que, ameritan ser revisados a efecto de cumplir con lo establecido en la normativa y procedimientos institucionales.*

Debe indicarse que la “observación” se refiere a cualquier situación deficiente y relevante que se determine mediante procedimientos de auditoría. Surgen de un proceso de comparación entre “**lo que debe ser**” y “**lo que es**”. En los informes se utilizará el término “observación”, dado que las palabras hallazgos, debilidades, deficiencias, irregularidades o inconformidades por su énfasis negativo suelen prestarse para interpretaciones erróneas sobre los fines del trabajo de auditoría.

Los siguientes aspectos constituyen los requisitos básicos de cualquier observación de auditoría:

- *Importancia relativa* que tenga una incidencia o repercusión en el normal cumplimiento de los objetivos y que amerite su desarrollo y comunicación formal.
- *Objetivo*: debe fundamentarse en hechos reales. Basado en una labor de auditoría y en la recopilación de evidencia suficiente y competente que respalde los hechos señalados.
- *Convincente* que incluya la información suficiente para que una persona que no ha participado en la ejecución de la auditoría pueda valorar la relevancia, implicaciones, y efectos de los aspectos señalados.

La cantidad de labor necesaria para desarrollar y respaldar una observación depende de las circunstancias y el juicio profesional del auditor. Es importante que la presentación del hallazgo no conduzca a conclusiones erróneas y que su contenido esté plenamente justificado por la labor de auditoría efectuada.



En las **observaciones** se consignan aspectos que requieren atención, fortalecimiento y medidas correctivas relacionadas con el cumplimiento de objetivos y metas (Eficacia), el logro efectivo de objetivos en calidad y cantidad (Eficiencia), la eliminación de gastos innecesarios y la aplicación del menor costo posible (Economía), el cumplimiento de disposiciones legales; políticas, principios, sistemas, normas y procedimientos según el trabajo que se haya realizado.

Los elementos que, preferiblemente, deben conformar una observación son:

- *Condición:* situaciones actuales encontradas. **Lo que es.** Este término se refiere al hecho irregular o deficiencia determinada por el auditor, cuyo grado de desviación debe ser demostrada y sustentada en los papeles de trabajo. Aquí también se pueden resaltar hechos relevantes específicos u otro elemento que evidencie la pertinencia de la Condición.
- *Criterio:* unidades de medidas o normas aplicables. **Lo que debe ser.** Es la norma o estándar técnico-profesional, alcanzable en el contexto evaluado, que permiten al auditor tener la convicción de que existe una situación que es necesario superar, en procura de mejorar la gestión.
- *Causa:* razones de desviación. **¿Por qué sucedió?** Es la razón fundamental por la cual ocurrió la condición, o el motivo por el que no se cumplió el criterio o norma. Su identificación requiere de la habilidad y juicio profesional del auditor y es necesaria para el desarrollo de las recomendaciones constructivas que prevenga la ocurrencia de la condición.
- *Efecto:* es la consecuencia concreta que se deriva de la falta o debilidad determinada. Preferiblemente se puede reflejar su importancia en términos monetarios. Es la consecuencia real o potencial cuantitativa o cualitativa, que ocasiona la observación, útil para establecer la importancia del hallazgo y recomendar a la administración activa que tome las acciones requeridas para corregir la condición. Siempre y cuando sea posible, y de acuerdo con el alcance del trabajo, el auditor debe revelar en su informe la cuantificación del efecto.

La condición es fundamental en una observación y debe quedar claramente especificada, el criterio es inherente a la condición pero podría quedar implícito en el texto. La causa y los efectos, pueden no quedar especificados dependiendo del objetivo y alcance del trabajo, o las limitaciones existentes. Esto considerando la propuesta del auditor encargado y el criterio del supervisor del trabajo y la Dirección de la Oficina.

Es importante que en esta parte del informe se haga referencia a puntos de vista y opiniones de la Administración respecto de los hechos y otra información pertinente obtenida en la revisión. Cuando las opiniones son voluminosas, pueden incluirse en un anexo.



Así mismo, deben indicarse las observaciones de informes anteriores aceptadas por la Administración, que no han sido corregidas, indicando si es del caso, los motivos por los cuales persiste esta situación.

Deben evitarse las transcripciones totales o parciales de las comprobaciones, verificaciones, conciliaciones, extractos de declaraciones, etc., que conforme a la técnica y la doctrina deben permanecer como elementos de respaldo en los papeles de trabajo. No obstante, sí pueden adicionarse elementos relevantes que evidencien y comprueben la veracidad del hallazgo o su importancia relativa.

Los diferentes elementos que conforman una observación se deben anotar, al menos en oraciones independientes, con el fin de darle mayor precisión, concisión y claridad a la exposición de las ideas.

Un caso ilustrativo de una observación con todos los elementos es el siguiente:

1. *No se está controlando el desecho y emisión de sustancias contaminantes en los cuerpos receptores de las aguas residuales en el campus universitario. Esto debido a que la Institución carece de lineamientos y controles relacionados con el desecho final y emisión de reportes de las sustancias contaminantes que utiliza.*

Lo anterior dificulta la determinación de las cantidades de sustancias contaminantes residuales, de las cuales algunas son vertidas en los cuerpos receptores, por lo que la Administración Universitaria no ha logrado establecer las cantidades y cualidades de las aguas residuales en el campus universitario y el tratamiento a realizar.

Al respecto el artículo 4 del Reglamento de Vertido y Reuso de Aguas Residuales, establece lo siguiente:

“Todo ente generador, con excepción de las viviendas, estará en obligación de confeccionar reportes operacionales, que deberá presentar periódicamente ante las siguientes entidades:

- a. ***Si el efluente es reusado o vertido a un cuerpo receptor: a la División de Saneamiento Ambiental del Ministerio de Salud.***
- b. ***Si el efluente es vertido a un alcantarillado sanitario: al Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados y al ente administrador del alcantarillado.”***

Es importante anotar que estos reportes incluyen un análisis de las aguas vertidas, elaborado por alguno de los laboratorios certificados por la División de Saneamiento Ambiental del Ministerio de Salud, con el fin de verificar que los cantidades vertidas no sobrepasen los porcentajes determinados en las tablas anexas a ese Reglamento.



Un ejemplo de una observación, en la cual no se han especificado todos los elementos, debido a que por sí misma es contundente para ser comunicada, es el siguiente:

Las fincas número 147652 y 39829 adquiridas en diciembre de 1979 y que forman parte de la Sede Rodrigo Facio, no están inscritas ante el Registro Nacional a nombre de la Institución.

Estas fincas continúan inscritas a nombre de su anterior dueño Sr. José María Masís.

4.4.4 Conclusiones

En este punto, deben incluir las conclusiones generales del estudio. Una conclusión es una opinión profesional del auditor, sobre el objeto del estudio, fundamentada en las observaciones determinadas y en los hechos y otras informaciones pertinentes obtenidas en el transcurso de la auditoría, esto de acuerdo con el objetivo y el alcance del estudio y el trabajo que efectivamente se logró realizar.

Se requiere tomar una posición sobre el objeto de estudio de acuerdo con el alcance del trabajo.

Un ejemplo de una conclusión sobre el ambiente de control en una unidad académica es:

No se siguen las disposiciones de la Ley General de Administración Pública en cuanto a órganos colegiados, ni se aplica supletoriamente lo establecido en el Reglamento de Ausencias a Asamblea.

Las conclusiones no deben ser simples repeticiones de lo expuesto en la parte de las observaciones, o el resumen de los hechos ordenados en forma secuencial, aún cuando se utilicen palabras diferentes o se presenten en forma abreviada.

El auditor debe asegurarse de que en sus papeles de trabajo exista evidencia suficiente, y pertinente para apoyar cada una de sus conclusiones. El supervisor del trabajo debe valorar la calidad y propiedad de la evidencia aportada.

Las conclusiones no deben contener ejemplos, ni párrafos argumentativos, estos deben incluirse si son necesarios en las observaciones.

Las conclusiones pueden omitirse o sujetarse a algunas condiciones cuando hayan existido importantes limitaciones en la ejecución del trabajo que impidan asumir una posición general sobre el objeto de estudio.

Se recomienda redactar una conclusión general, que sea concisa, clara y con los puntos necesarios expuestos anteriormente.



4.4.5 Recomendaciones

Las recomendaciones constituyen el aporte del auditor sobre la forma en que puede resolverse un problema administrativo o técnico, o el planteamiento de opciones para buscar mejores formas para llevar a cabo una actividad, y facilitar la adecuada gestión de la Administración. Antes de anotar las recomendaciones, estas deben ser introducidas con dos párrafos de presentación como los siguientes:

A efecto de subsanar las situaciones antes expuestas y mejorar los controles establecidos en _____ a continuación presentamos las recomendaciones que consideraron pertinentes en las circunstancias, no sin antes indicar que la administración activa podrá complementarlas con otras acciones a fin de fortalecer los controles ya establecidos y contribuir con una solución integral de la materia objeto de estudio.

Asimismo, reiteramos que, una vez recibido el informe y aceptadas las recomendaciones, deben girarse las instrucciones para su aplicación a los titulares subordinados según corresponda; e informar a esta oficina sobre las actividades, los responsables y plazos dispuestos para su implementación. En caso contrario, deben remitir en el plazo de _____, las objeciones y soluciones alternas al superior jerárquico, con copia a esta Contraloría Universitaria.

Si además fuese necesario desarrollar propuestas extensas es conveniente que se incluyan como un anexo y se haga referencia de este en la recomendación que está relacionada con el asunto específico. Este tipo de aportes deben ser excepcionales y su formulación requieren la autorización expresa del supervisor del trabajo. Debe tenerse presente que el desarrollo y actualización de procesos y sistemas es una función de la Administración por lo que el aporte debe contener ideas o estrategias posibles.

Las recomendaciones deben orientarse a la promoción de cambios o mejoras en las prácticas o procedimientos de la entidad, cuando el trabajo indique que se necesitan tales acciones para lograr mayor eficiencia y economía en las operaciones.

En el informe de auditoría deben ser reiteradas las recomendaciones de informes anteriores, que fueron aceptadas por la Administración y mantienen su vigencia, pero que no han sido puestas en práctica. En la redacción de recomendaciones debe aprovecharse al máximo los aportes brindados en otras oportunidades sobre el tema objeto de estudio o similares.

Al elaborar recomendaciones deben ser considerados los siguientes aspectos:

- a) Los efectos de su aplicación o no aplicación, tanto en la unidad a la que se refiere el informe como en el funcionamiento general de toda la Institución.
- b) La posibilidad de llevar la recomendación a la práctica.



- c) Las disposiciones legales, políticas, procedimientos y cualesquiera otras normas vigentes.
- d) La cultura y modelos organizativos más pertinentes a una institución universitaria.
- e) La oportunidad de su puesta en práctica.
- f) La calidad y propiedad de la misma de acuerdo con prácticas y procedimientos generalmente aceptados.
- g) El costo-beneficio que implica su ejecución.
- h) La trascendencia y posibilidades de resolver una situación en forma integral y no particular.

Un ejemplo de recomendación es el siguiente:

Sobre la planificación y organización de las TI

1. Redefinir y asignar por escrito las funciones y responsabilidades que le correspondan ejecutar al personal de apoyo informático, tomando como base: a.) lo establecido en el Reglamento del Centro de Informática respecto al personal que realiza las funciones de administración de recursos informáticos desconcentrados, b.) las funciones de los RID, descritas y por nivel, adjuntas en los anexos I y II, y c.) las necesidades específicas propias de las tecnologías de información de la Unidad.

La recomendación puede ser ampliada con la inclusión de una o varias **Bondades**, que justifiquen y motiven la aplicación de la recomendación. En este aparte se pueden incluir breves comentarios para enfatizar aspectos importantes, citas textuales, cuadros estadísticos, descripciones, etc.

Un ejemplo de una recomendación con una bondad es el siguiente:

Formular un plan de desarrollo informático, que dirija las TI hacia el apoyo a la misión, visión y objetivos de la Oficina _____, considerando sus requerimientos, su capacidad presupuestaria y las oportunidades que brindan las tecnologías existentes y emergentes.

Lo anterior, facilita a la Oficina _____ el cumplimiento con responsabilidad y dar respuesta a las grandes demandas y expectativas de la comunidad universitaria, requiere de una oficina que, potenciando el uso de las tecnologías de la información, contribuya al reto de forjar un servicio que ofrezca mejor calidad a un menor costo.

También se puede incluir una recomendación sobre el tema de responsabilidad en los casos que, el supervisor del trabajo considere que un informe por su tema y contenido, requiere ser evaluado y valorado por la Administración para realizar una investigación más específica y precisar hechos y personas que participaron, a fin de determinar responsabilidades y eventuales sanciones a personas específicas.



Esto cuando se observan algunos elementos pero el objetivo y alcance del trabajo no permite abordar este tema con mayor detalle y no se planea continuar con el estudio dado que se requiere cumplir con otros aspectos incluidos en el programa de trabajo.

Por otra parte, los trabajos que contengan los elementos suficientes para contribuir en un proceso de determinación de responsabilidades deben analizarse por medio del instrumento denominado Relación de Hechos, para el cual se deben aplicar las disposiciones específicas para este tipo de informes.

4.4.5 Firmas

Se deben incluir las firmas del auditor encargado y el superior de conformidad con los procedimientos establecidos por la Oficina para la emisión, autorización y firma de documentos.

4.4.6 Complemento

La parte complementaria está conformada por dos elementos opcionales: Comentarios y Reflexión Una descripción general de los mismos se incluyen a continuación.

a. Comentario Final

El comentario debe ser adicionado cuando el auditor considera relevante ampliar o explicar más profundamente, la posición o planteamientos principales que ha incluido en el informe. Debe restringirse al tema objeto de estudio y en buena medida a los elementos contenidos en el informe. Este puede ser útil para facilitar la interpretación y motivar la aceptación del informe. No obstante debe utilizarse solo en caso estrictamente necesario y ser conciso. Por ejemplo:

Nos preocupan las situaciones determinadas y señaladas en el presente informe; las cuales, en su conjunto constituyen solamente las consecuencias o secuelas de las actuaciones que se han venido sucediendo desde antes del período estudiado, y que han sido manejadas al margen de cualquier tipo de control institucional.

Debe tenerse presente en todo momento que como funcionarios universitarios no debemos desconocer el derecho positivo que norma nuestras actividades, y aun menos, las diferencias fundamentales que existen entre el manejo del patrimonio público y el del privado.

Finalmente, albergamos la esperanza de que se subsanen las debilidades aquí anotadas, en aras de propiciar el manejo ordenado y documentado de los fondos generados en estas actividades.

b. Reflexión

El auditor puede incluir una reflexión al final del informe para tratar de llamar la atención sobre alguna temática general, que puede inferirse a partir del estudio realizado.



En la reflexión se tiende a proyectar el resultado del estudio a otros niveles de mayor alcance, por lo que debe ser con un enfoque muy positivo, se debe evitar ampliar el efecto de debilidades sin evidencia pertinente. Un ejemplo que introduce una reflexión es el siguiente:

La responsabilidad que conlleva el manejo de los fondos públicos, obliga a buscar las formas más eficientes de administración, parte de ella se logra evaluando y mejorando los sistemas de control interno con que se apoyan importantes procesos de la gestión y desarrollo de una organización. De los aspectos señalados en este informe se infiere la necesidad de que la administración destine mayores recursos a la revisión y perfeccionamiento de sus sistemas administrativos.

4.4.7 Anexos

Los anexos son una extensión de la información relacionada con el contenido de los informes, con el objetivo de aclarar y ampliar situaciones específicas. Los anexos, deben estar ubicados al final del informe, solo se deben incluir en caso necesario. Con los anexos se persiguen los siguientes fines:

- a) Presentar aquellos hechos y otra información importante y pertinente obtenida durante la auditoría de manera pormenorizada y completa, que a juicio del auditor es de utilidad para facilitar la toma de decisiones por parte de la Administración Activa, o para evidenciar en forma detallada algunos elementos fundamentales del análisis o de la evidencia determinada.
- b) Facilitar la agrupación ordenada de aquella información detallada, pero de naturaleza similar, que se considera necesario incluir.
- c) Presentar las fuentes de datos o de cálculos de cualquier tipo que por su incidencia en las observaciones, conclusiones o recomendaciones, deben formar parte del informe.
- d) Presentar propuestas relativamente extensas que complementan y facilitan la aplicación de las recomendaciones.

Al igual que el resto de elementos que conforman el informe, los anexos deben presentar información clara, que sea accesible al lector, sin abusar en el uso de terminología técnica, con excepción de informes técnicos dirigidos a especialistas.

Se debe evitar el uso excesivo de los anexos, ya sea porque se ha incluido la información detallada en los papeles de trabajo, o bien porque se ha elaborado un resumen de la misma en cuadros concisos que por su importancia, se deben incluir en el cuerpo del informe.



Debe especificarse el fin que se persigue con los anexos, o este debe inferirse fácilmente del contenido del informe. Todos los anexos deben tener una referencia dentro del cuerpo del informe.

4.5 Otros aspectos a considerar en la elaboración de Informes

Seguidamente se comentan algunos aspectos relacionados con la estructura, presentación y protección de los informes.

4.5.1 Estructuración del cuerpo del informe

El cuerpo del informe se puede estructurar de acuerdo a tres modalidades que son: tradicionales, temáticos y capitularios según se detalle a continuación:

a) Informe tradicional

Se denomina de esta manera, porque su estructura de presentación se ajusta fácilmente a las necesidades requeridas en la mayoría de los trabajos de Auditoría que se realizan en la Contraloría Universitaria. Condición que en el tiempo, ha hecho que se use con más frecuencia.

Los resultados obtenidos en la auditoría se agrupan según su tipo en: observaciones, conclusiones y recomendaciones, y deben exponerse en forma numerada y consecutiva.

Debe usarse cuando al auditor le interesa resaltar como un todo las observaciones determinadas en el desarrollo de la auditoría, expresadas en términos generales. Esto para motivar al lector a valorar las conclusiones y las recomendaciones sugeridas para solucionar los problemas.

Se utiliza preferiblemente cuando las observaciones son muy afines a una sola temática y por ende puede apreciarse con facilidad como componentes de un mismo problema o aspectos por mejorar.

b) Informe capitulario

En el informe capitulario, se agrupan las observaciones, conclusiones y recomendaciones en dos o más capítulos que contienen temas afines pero con suficiente variación en su contenido, que haga necesaria esta división para facilitar la comprensión del lector.

Es útil hacer esta división en informes complejos o extensos con un tema central que fácilmente puede desglosarse en unos pocos subtemas tratados, tales como: "La evaluación de la administración financiera" que podría dividirse en Contabilidad, Presupuesto y Tesorería. También puede usarse esta estructura cuando las observaciones y recomendaciones van dirigidas a dos o más responsables perfectamente identificables, por ejemplo los usos de los servicios de asesoría técnica, podrían dividirse por usuarios responsables así: Vicerrectoría de Administración, Vicerrectoría de Docencia, Vicerrectoría de Investigación, etc.



Los resultados deben exponerse por capítulos. El auditor deberá presentar en cada uno, las observaciones, conclusiones y recomendaciones respectivas. Al final un apartado de conclusiones generales o un comentario general. Las conclusiones para cada tema no siempre son necesarias.

c) Informe temático

Se denomina de esta manera, por que como su nombre lo indica, la estructura del informe se presenta por temas, se resaltan aquí las partes de un todo.

Se utiliza preferiblemente cuando los temas son muy variados y resulta complejo captarlos en una forma conjunta.

En esta modalidad, lo prioritario para el auditor, es lograr que el lector concentre su atención en los temas específicos. Aquí el auditado conoce el curso de acción a seguir inmediatamente después de enterarse del contenido de las observaciones.

Previa titulación del tema específico, los resultados deben exponerse en forma consecutiva, Observación, Conclusión y Recomendación. Al final puede optarse por hacer un apartado de conclusiones generales o incluir un comentario general. Las conclusiones para cada tema no siempre son necesarias.

4.5.2 Índice

Consiste en una lista ordenada de los encabezados, títulos o subtítulos del documento, relacionada con los números de página que lo corresponden. Es opcional y dependerá de la extensión del documento. En caso de elaborarse, el índice siempre se debe incluir al inicio del documento.

Cuando las figuras, las ilustraciones, las tablas y otros materiales auxiliares son numerosos, pueden presentarse en índice aparte, con su respectivo título y número de página. Estos índices complementarios se deben incluir al final del documento y se referencian en el índice general.