



**TRIBUNAL REGISTRAL
ADMINISTRATIVO**

**GOBIERNO
DE COSTA RICA**

BOLETÍN INFORMATIVO

DE LA AUDITORÍA INTERNA



Jueves 12 de junio de 2025



La auditoría interna se ha transformado en los últimos años, debido a su papel de aliado estratégico en la organización, la cual genera valor agregado, sin embargo, es necesario fortalecer el trabajo de esta unidad *staff* y adoptar las mejores prácticas internacionales emitidas por los diferentes organismos especialistas en la materia. De igual manera, el uso de buenas prácticas es aplicable para la administración activa de toda organización.

Según las Normas Generales de Auditoría en el Sector Público (2014b) de la CGR, las mejores prácticas se definen como:

Prácticas administrativas de reconocida aceptación general y que devienen en un beneficio real para el ente u órgano, en virtud de que fortalecen el sistema de control interno, favorecen que la Administración realice una gestión adecuada y por lo tanto, contribuyen en el logro de los objetivos institucionales y apoyan la toma de decisiones. (p.19)

El uso periódico de sanas prácticas internacionales afectan de manera favorable la gestión institucional, lo cual se traduce en valor agregado y valor público en el tiempo.

Seguidamente, se presentan algunos ejemplos de sanas prácticas para ejercer y promover la calidad.

1) Preparación de planes de auditoría basados en riesgos.

De acuerdo con las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna del Instituto de Auditores Internos (2017), la norma 2010–Planificación establece lo siguiente: “El director ejecutivo de auditoría debe establecer un plan basado en los riesgos, a fin de determinar las prioridades de la actividad de auditoría interna. Dichos planes deberán ser consistentes con las metas de la organización” (p.12).

Las normas establecen que, para desarrollar un plan basado en riesgos, es necesario que el director ejecutivo de auditoría consulte con la alta dirección y el Consejo, para entender las estrategias de la organización, los objetivos del negocio, los riesgos asociados y los procesos de gestión de riesgos. Cuando se presentan cambios en los



sistemas de información, controles, riesgos, etc., el director ejecutivo de auditoría revisa y ajusta el plan.

La norma 2010.A1 establece que el plan de trabajo de la actividad de auditoría interna debe estar basado en una evaluación de riesgos documentada, realizada al menos anualmente. Por su parte, la norma 2010-A2 considera que el director ejecutivo de auditoría debe identificar y considerar las expectativas de la alta dirección, el Consejo, así como otras partes interesadas de cara a emitir opiniones de auditoría interna y otras conclusiones.

La norma 2010.C1 indica que el director ejecutivo de auditoría debería considerar la aceptación de trabajos de consultoría que le sean propuestos. Estos trabajos aceptados deben ser incluidos en el plan, mejorar la gestión de riesgos y operaciones, así como añadir valor a las operaciones de la organización. La actividad de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado.

La norma 2110-Gobierno (Instituto de Auditores Internos, 2017) menciona que la auditoría interna debe evaluar y realizar recomendaciones para mejorar los procesos de gobierno de la organización, con el fin de tomar decisiones estratégicas y operativas; supervisar el control y la gestión de riesgos; promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización; asegurar la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la organización, etc. La auditoría interna debe evaluar lo siguiente:

2110.A1 La actividad de auditoría interna debe evaluar el diseño, implantación y eficacia de los objetivos, programas y actividades de la organización relacionados con la ética.

2110-A2 – La actividad de auditoría interna debe evaluar si el gobierno de tecnología de la información de la organización apoya las estrategias y objetivos de la organización. (p.15)

Según la norma 2120 (Instituto de Auditores Internos, 2017), la auditoría interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos. Con respecto a la norma 2130-Control, la auditoría interna debe evaluar la eficacia y eficiencia de los controles de la organización promoviendo la mejora continua.



El Instituto Global de Auditores Internos (2024) en las Normas Globales de Auditoría Interna, establece que el Plan de Auditoría Interna debería ser basado en riesgos y dinámico, así como reflejar los ajustes oportunos en respuesta a los cambios que afecten a la organización.

2) Plan estratégico de la auditoría interna.

Sobre la planificación estratégica, el Principio 9 Planificar estratégicamente de las Normas Globales de Auditoría Interna del Instituto Global de Auditores Internos (2024) establecen lo siguiente:

“El Director de Auditoría Interna planifica estratégicamente con el objetivo de posicionar la Función de Auditoría Interna para cumplir su Mandato y lograr el éxito a largo plazo.”

Complementariamente en el acápite 2.2.1 de las *Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público* de la CGR (2010), se indica lo siguiente:

“El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben establecer una planificación estratégica, en la que se plasmen la visión y la orientación de la auditoría interna, y que sea congruente con la visión, la misión y los objetivos institucionales. (p. 4) Las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, R-DC-064-2014, Norma 203, establecen lo siguiente: O3. El auditor debe elaborar el programa para la actividad de planificación, en el que se definan los procedimientos de auditoría que se requiere aplicar para cumplir con los objetivos correspondientes a esta actividad; así como el objetivo, naturaleza, alcance, oportunidad, plazo y responsables de los mismos.

O4. Los procedimientos de auditoría en la actividad de planificación deben elaborarse para obtener un conocimiento de la entidad, vinculado con el objetivo y alcance de la auditoría, la comprensión del sistema de control interno relacionado con el asunto objeto de auditoría, así como la identificación de los criterios de auditoría que serán aplicados. Con estos insumos de



información y conocimiento, se realizará una evaluación del riesgo, que conduzca a seleccionar las áreas a auditar en la actividad de examen y permitirá la elaboración del Plan General de Auditoría.

06. La organización de auditoría, según sus objetivos, debe valorar oportunamente la posibilidad de utilizar especialistas internos o externos, que sean requeridos para apoyar la realización de una auditoría, según estas normas, deben ser calificados y tener competencia profesional demostrada en sus áreas de especialización y no tener impedimentos que afecten su independencia y objetividad.

07. En la actividad de planificación se deben depurar, validar, desarrollar o ajustar los criterios de auditoría, así como el título, objetivo y alcance del examen a realizar. En ese sentido, al final de dicha actividad de planificación se deberá comunicar a la administración la viabilidad de la auditoría, así como el nombre, objetivo y alcance de la auditoría, y los criterios de auditoría a aplicar.

08. En la actividad de planificación se debe preparar y aprobar el programa específico que el equipo de trabajo elaboró, para ser ejecutado durante la actividad de examen de cada uno de los temas, áreas o cuentas seleccionadas. (pp. 6-8)."

Según las Normas Globales de Auditoría Interna, la planificación estratégica es esencial para la función de auditoría interna. Seguidamente se detallan algunos puntos clave:

1. **Com comprensión de los procesos de gobernanza, gestión de riesgos y control:** La planificación estratégica permite a los auditores internos entender profundamente cómo la organización establece sus objetivos estratégicos, toma decisiones y supervisa la gestión de riesgos.
2. **Desarrollo de una estrategia de auditoría interna:** Definir una visión y objetivos estratégicos que se alineen con los de la organización asegura que la auditoría interna añada valor y mejore las operaciones.
3. **Metodologías estandarizadas:** La planificación estratégica incluye el desarrollo de metodologías que guían la ejecución del trabajo de auditoría interna, asegurando consistencia, calidad y eficiencia.



4. **Plan de auditoría interna:** Un plan basado en una evaluación de riesgos de la organización, que se ajusta a las cambiantes prioridades y riesgos, es crucial para asignar recursos eficazmente.
5. **Coordinación y confianza:** La gestión estratégica requiere una coordinación efectiva y confianza entre la función de auditoría interna y otras funciones de aseguramiento y gestión de riesgos.

La planificación estratégica en la auditoría interna es fundamental para la organización, porque mejora la eficiencia y eficacia, alineación con los objetivos organizacionales, transparencia y rendición de cuentas, optimización de recursos e identificación y gestión de riesgos.

3) Auditoría continua.

Las Guías de Auditoría de Tecnologías Global (GTAG) son parte del Marco para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna (IPPF por sus siglas en inglés). Las publicaciones GTAG destacan aspectos sobre cómo se utilizan las tecnologías de información (TI), sus riesgos asociados y la capacidad de utilizar las TI. Según el Instituto de Auditores Internos (2015), en el documento *Guía de Auditoría de Tecnología Global GTAG-3, Auditoría Continua: Coordinar Auditoría Continua y Monitoreo para proveer Aseguramiento Continuo*, la definición de auditoría continua es la siguiente:

Es la combinación de las evaluaciones continuas de riesgos y controles apoyada a través de la tecnología. La auditoría continua está diseñada para que el auditor interno pueda reportar sobre un determinado tema en un plazo mucho menor que bajo el enfoque tradicional. (p.6)

Según Frett (2018) la auditoría continua se define como:

Es un método utilizado por los auditores para realizar actividades relacionadas con revisiones en tiempo real. La tecnología desempeña un papel fundamental en la automatización de la identificación de excepciones o anomalías,



el análisis de patrones de los dígitos de campos numéricos clave, el análisis de tendencias, el análisis de transacciones detalladas con valores límite y umbrales, las pruebas de controles y la comparación del proceso o del sistema a través del tiempo o con otras entidades similares.

Adicionalmente resalta los beneficios de la auditoría continua:

- Mayor capacidad para mitigar riesgos.
- Reducciones en el costo que implica la evaluación de controles internos.
- Mayor confianza en los resultados financieros.
- Mejoras en las operaciones financieras.
- Reducciones en los errores financieros y la posibilidad de fraude.
- Pasos claves implementación sistema de auditoría continua

La implementación de la auditoría continua es una herramienta que contribuye a las actividades de todo el proceso de auditoría, promoviendo la mejora continua, a través del uso de herramientas tecnológicas. Además, aportan múltiples beneficios, por ejemplo, reducen costos, incrementan la productividad y mejoran el entorno de control de la organización. Con el análisis periódico de datos automatizados, la auditoría interna puede realizar evaluaciones de riesgos y controles en tiempo real, para efectos de detectar deficiencias o anomalías en el giro diario de la organización.

4) Modelo de las tres líneas

El Modelo de las Tres Líneas es un marco conceptual desarrollado por el Instituto de Auditores Internos (IIA) para mejorar la gestión de riesgos y la gobernanza en las organizaciones. Este modelo se actualizó en 2020 y se basa en los siguientes principios:

Gobierno: El organismo de gobierno tiene la responsabilidad de supervisar la gestión de riesgos y asegurar que se implementen controles adecuados.



Primera línea: La dirección y los gerentes son responsables de la gestión de riesgos y la implementación de controles en sus áreas operativas.

Segunda línea: Funciones como la gestión de riesgos, el cumplimiento y el control financiero proporcionan apoyo y supervisión adicional para asegurar que los riesgos se gestionen adecuadamente.

Tercera línea: La auditoría interna proporciona una evaluación independiente y objetiva de la eficacia de los controles y la gestión de riesgos.

La cuarta línea la conforman los auditores externos, reguladores y otros entes externos (los organismos de control), los cuales se ubican fuera de la organización. Para una mayor comprensión, el modelo de las tres líneas del IAI (2020) puede sintetizar en la figura adjunta:

El Modelo de las Tres Líneas del IIA (2020)



Figura 1. Modelo de las tres líneas.

Fuente: <https://www.linkedin.com/in/luismiguelmendozaaquije/>

Según el Equipo Auditool (2024) el modelo de las tres líneas aporta los siguientes beneficios:



1. Mejor gobierno: Con roles y responsabilidades claros, la toma de decisiones es más transparente y responsable.
2. Gestión de riesgos más efectiva: Según estudios, las empresas con funciones de gestión de riesgos más maduras (que a menudo aplican el modelo de las tres líneas) tienen menos pérdidas por riesgos.
3. Mayor eficiencia: Al eliminar duplicaciones, tu equipo puede enfocarse en lo que realmente importa.
4. Cumplimiento regulatorio más fácil: Con una estructura clara de gobierno y control, es más sencillo demostrar cumplimiento a reguladores y auditores externos.
5. Decisiones más inteligentes: Con mejor información sobre riesgos, tu organización puede tomar decisiones más estratégicas

Conforme lo establecen las Normas de control interno para el Sector Público, el sistema de control interno comprende los siguientes componentes funcionales, a saber: ambiente de control, valoración del riesgo, actividades de control, sistemas de información y seguimiento, los cuales se interrelacionan y se integran al proceso de gestión institucional, los cuales están basados en el enfoque COSO, según se muestra en el **Anexo N°1**.

5) Otras sanas prácticas

Existen otras mejores prácticas que fortalecen el sistema de control interno y que son esenciales en la organización, porque generan eficiencia, calidad, innovación, mejora continua, entre otros aspectos. Algunas sanas prácticas globales son las siguientes:

ISO 31000 es una norma internacional que proporciona directrices para la gestión del riesgo.

Según Microsoft 365 Copilot, la aplicación de **COBIT** (Control Objectives for Information and Related Technologies) en una organización es fundamental para garantizar una gobernanza y gestión efectiva de las tecnologías de la información (TI). El Cobit es importante en los siguientes aspectos:

1. Gobernanza de TI



COBIT proporciona un marco estructurado para alinear las TI con los objetivos estratégicos del negocio. Esto asegura que las inversiones en tecnología realmente aporten valor a la organización.

2. Gestión de riesgos

Ayuda a identificar, evaluar y mitigar los riesgos relacionados con el uso de TI, lo cual es esencial para proteger los activos de información y cumplir con normativas legales y regulatorias.

3. Mejora del rendimiento

COBIT establece métricas y objetivos de desempeño que permiten medir la eficacia y eficiencia de los procesos de TI, facilitando la mejora continua.

4. Cumplimiento normativo

Facilita el cumplimiento de estándares y regulaciones como ISO/IEC 27001, GDPR, SOX, entre otros, al proporcionar controles y prácticas recomendadas.

5. Comunicación entre TI y negocio

Fomenta un lenguaje común entre los responsables de TI y los líderes del negocio, mejorando la toma de decisiones y la colaboración.

6. Estandarización de procesos

Permite estandarizar y documentar los procesos de TI, lo que mejora la eficiencia operativa y facilita auditorías internas y externas.

De la misma manera Copilot hace referencia a la aplicación de ITIL (Information Technology Infrastructure Library) en una organización es clave para mejorar la gestión de servicios de TI. El ITIL es importante en los siguientes aspectos:

1. Mejora la calidad del servicio
2. Estandariza procesos
3. Optimiza costos
4. Facilita la medición y mejora continua
5. Mejora la gestión de incidentes y problemas
6. Alinea TI con el negocio
7. Refuerza la gestión de riesgos y cumplimiento



BIBLIOGRAFÍA

Equipo Auditool (2024) Modelo de las tres líneas del IIA: Lo que todo auditor necesita saber. Publicación en Auditool el 27 de mayo de 2024.

<https://www.auditool.org/blog/auditoria-interna/modelo-de-las-tres-lineas-del-ii-a-lo-que-todo-auditor-necesita-saber>

Frett, N. (2018). ¿Qué es la Auditoría Continua? Publicación en Auditool el 28 de noviembre de 2018.

<https://www.auditool.org/blog/auditoria-interna/que-es-la-auditoria-continua>

Mendoza, L. (2020) El Modelo 2020 de las Tres Líneas del Instituto Internacional de Auditores Internos – IIA. Publicación en Auditool el 20 de julio de 2020.

<https://www.linkedin.com/pulse/el-modelo-2020-de-las-tres-lineas-del-instituto-IIA-mendoza-aquije/>

Solano, G. (2019). Propuesta de mejora al Sistema de Aseguramiento de la Calidad de las auditorías internas de la Hacienda Pública costarricense [Trabajo Final de Graduación de Maestría en Auditoría Gubernamental, Universidad Estatal a la Distancia, Costa Rica. San José, Costa Rica].

https://aleph23.uned.ac.cr/F/B75RJJN7P147JAANGXX2JKY9KJ1YYVMNRC23FIAY85K1G95J22-00093?func=full-set-set&set_number=000243&set_entry=000005&format=999

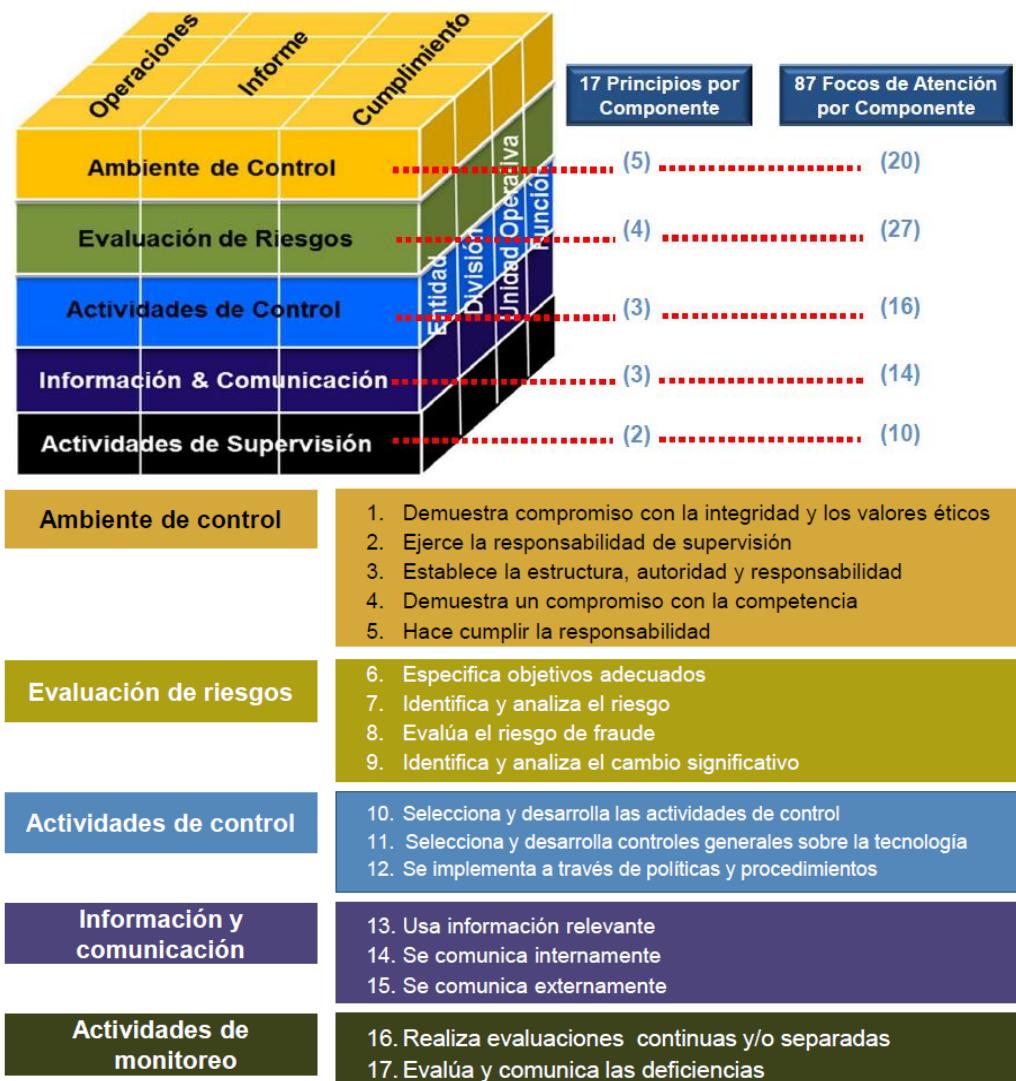
Solano, G. (2021). Mejora continua del Sistema de Aseguramiento de la Calidad de las Auditorías Internas. *Revista de Ciencias Económicas*, 39(2), e41513.

<https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/economicas/article/view/41513>



ANEXO N°1

COMPONENTES Y PRINCIPIOS DEL MODELO COSO 2013



Fuente:

XX Congreso Latinoamericano de Auditores Internos (CLA 2015), organizado por el Instituto de Auditores Internos de Chile A.G. y Federación Latinoamericana de Auditores Interno (FLAI).

XXII Congreso Latinoamericano de Auditores Internos (CLA 2017), organizado por el Instituto de Auditores Internos de Argentina y FLAI.

XXIII Congreso Latinoamericano de Auditoría Interna (CLA 2018), organizado por el Instituto de Auditores Internos de Brasil y FLAI.

XXVII Congreso Latinoamericano de Auditoría Interna (CLA 2023), organizado por el Instituto Uruguayo de Auditoría Interna y FLAI.