



Methodical proposal for the practice of operational auditing in local governments in Costa Rica

PROPUESTA METODOLÓGICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA OPERATIVA EN LOS GOBIERNOS LOCALES DE COSTA RICA

**Tec Empresarial, Abril - Julio 2017,
Vol 11 Núm 1 / p. 49-61.**

Raudin Esteban Meléndez Rojas
raudin.melendez@ucr.ac.cr

Magíster Scientiae en Administración Pública de la Universidad de Costa Rica (UCR). Profesional en Auditoría de la Municipalidad de Montes de Oca, San José, Costa Rica, y profesor de la Escuela de Administración Pública, de la UCR.

- Recepción del artículo: 26 agosto, 2016.
- Aprobación del artículo: 9 diciembre, 2016.

ABSTRACT

This article focuses on the development of an operational audit method that can be applied in local organizations of the country, in order to evaluate the administrative capacity in all levels, adding value and improving its management processes.

To carry out the operational audit, a working methodology was designed, consisting of phases, stages and activities. A taxonomic structure was also designed, which consisted of

concepts, categories and variables that were proposed to be researched in the municipalities using general guides of audit that will allow the evaluation.

The guides presented are not intended to limit the research possibilities of the auditor, or to be reductionist. They are just a general guide to facilitate the work of the audit team during the professional practice.

Keywords: Management audit, local government, work study, methodology, management operations

RESUMEN

Este artículo se enfocó en el desarrollo de un método de auditoría operativa que pueda ser aplicado en las organizaciones municipales del país, el cual permita evaluar la capacidad administrativa en todos los niveles, agregando valor y mejorando sus procesos de gestión.

Para la propuesta metodológica se diseñó un plan de trabajo compuesto por fases, etapas y actividades para llevar a cabo la auditoría operativa. A su vez, se definió una estructura taxonómica compuesta por conceptos, categorías y variables que se proponen

investigar en las municipalidades, a través de guías generales de auditoría que permitirán evaluarlas.

Los asuntos listados en las guías no pretenden agotar las posibilidades de investigación del auditor ni pretenden ser reduccionistas, simplemente representan una guía general que facilite la labor del equipo de auditores durante su ejercicio profesional. Este documento podría generar un aporte al proceso de control y fiscalización de la hacienda pública local.

Palabras clave: Auditoría de gestión, administración local, estudio del trabajo, metodología, operación administrativa



» INTRODUCCIÓN

En los últimos años, las constantes demandas y exigencias planteadas por la sociedad costarricense hacen cada vez más necesario el proceso de fiscalización, control y el mejoramiento de la competencia, la estructura, los procesos y las operaciones de las organizaciones que conforman el sector público nacional. Las organizaciones que integran el Régimen Municipal Costarricense no escapan de esta realidad. Por el contrario, es claro que su fortalecimiento y desarrollo permitirá mejorar la gobernabilidad del país, acercando el ejercicio del poder al ciudadano, así como a grupos organizados de la sociedad civil y a las comunidades, que exigen probidad y transparencia en la gestión pública.

Debido a los nuevos retos que enfrenta Costa Rica en esta materia, se requiere de procesos efectivos de rendición de cuentas y la búsqueda de transparencia en la gestión pública local, a través del uso de nuevas herramientas que faciliten la mejora continua, así como el fortalecimiento de la fiscalización y el control de la función pública. Ante este panorama, el proponente llevó a cabo una investigación que tenía como fin desarrollar una guía metodológica para la ejecución de la auditoría operativa en las organizaciones municipales del país, que permitiera agregar valor y mejorar la gestión de dichas organizaciones.

Para llevar a cabo el estudio, las preguntas de investigación fueron las siguientes: ¿se han realizado, a nivel de las organizaciones del Régimen Municipal Costarricense, suficientes estudios sobre auditoría operativa como para concluir que existe un método que incluya unas técnicas apropiadas, el cual ha sido aplicado de manera genérica con buenos resultados?, en caso contrario, ¿existe la posibilidad de diseñar un método de trabajo que permita llevar a cabo la realización de la auditoría operativa en los gobiernos locales del país, al no encontrarse experiencias previas?

Con el propósito de atender estas interrogantes, el proponente realizó una investigación preliminar, obteniendo los siguientes resultados:

- a. Mediante consultas realizadas a varias auditorías internas del sector municipal del país, se observó que ninguna presenta una guía metodológica para ejecutar la auditoría operativa que incluya una estructura taxonómica de conceptos, categorías y variables. Se corroboró que a nivel nacional y local existe una carencia de investigaciones en las cuales se aplique un método ordenado, coherente y sistemático de trabajo en este campo.
- b. Se realizaron diversas búsquedas en la red de internet, en bases de datos electrónicas de la Universidad de Costa Rica, y en la base de datos científica EBSCO Discovery Service (EDS), sin que se encontraran resultados similares al tema que se propone.

Por lo tanto, se observó que se trata de un tema y un campo de la



administración, en general, y de la auditoría, en particular, que se encuentra todavía sin desarrollar a nivel metodológico en el país, por lo tanto, son pocas las publicaciones nacionales que versan sobre esto.

En el campo de estudio del ejercicio de la auditoría operativa en el sector público, confluyen elementos de análisis provenientes de la contaduría pública, la administración, el control interno, la metodología de investigación y el análisis administrativo, los cuales, en conjunto, proporcionan una serie de técnicas cualitativas y cuantitativas que pueden adaptarse para realizar el análisis y que representarían un apoyo valioso para el investigador; quizá por ello existen muy pocas publicaciones a nivel conceptual y metodológico para su análisis y realización.

Por este motivo, con la elaboración de la investigación se persiguió como objetivo general el desarrollo de un método de auditoría operativa que pudiera ser aplicado en las organizaciones municipales de Costa Rica, que permitiera evaluar la capacidad administrativa en todos los niveles, agregando valor y mejorando la gestión de dichas organizaciones. El objetivo básico de esta investigación se plasmó en los siguientes tres objetivos secundarios:

- 1) Definir la estructura taxonómica para la realización de la auditoría operativa en las organizaciones municipales del país.
- 2) Proponer un plan de trabajo para la realización de la auditoría operativa en las organizaciones del Régimen Municipal del país, que establezca las fases, etapas y actividades necesarias para su desarrollo y aplicación.
- 3) Generar un instrumento que permita llevar a cabo la evaluación integral o parcial de las organizaciones municipales del país, determinando su nivel de desempeño y oportunidades de mejoramiento.

Este artículo se enfocó en el desarrollo de un método de auditoría operativa que pueda ser aplicado en las organizaciones municipales del país

Debido a que el ejercicio de la auditoría interna en el sector público costarricense es una materia regulada por un conjunto de preceptos jurídicos y técnicos dictados por la Contraloría General de la República, la guía metodológica propuesta consideró toda la normativa técnica, que es de acatamiento obligatorio para las organizaciones del sector público nacional, dentro de las cuales evidentemente están inmersos los gobiernos locales del país.

MARCO TEÓRICO

Con el propósito de sustentar teóricamente esta propuesta, seguidamente se exponen las teorías, enfoques y axiomas que proporcionan el fundamento conceptual para el diseño de un Método de Auditoría Operativa que pueda ser aplicado en las Organizaciones del Régimen Municipal Costarricense.

De acuerdo con Hernández, Fernández y Baptista (2014), el desarrollo de la perspectiva teórica es un proceso y un producto. Es un proceso porque permite la inmersión en el conocimiento existente y disponible que puede estar vinculado con nuestro planteamiento del problema, y un producto (marco teórico) que a su vez es parte de un producto mayor: el reporte de investigación. Al respecto, señalan que:

Una vez planteado el problema de estudio (es decir, cuando ya se tienen los objetivos y preguntas de investigación) y cuando además se ha evaluado su relevancia y factibilidad, el siguiente paso consiste en sustentar teóricamente el estudio, lo que (...) denominaremos desarrollo de la perspectiva teórica. Ello implica exponer y analizar las teorías, las conceptualizaciones, las investigaciones previas y los antecedentes en general que se consideren válidos para encuadrar el estudio (Hernández et al, 2014, p. 60).

Por este motivo, para tener una completa comprensión del tema objeto de estudio, primeramente se definen los conceptos de auditoría y auditoría interna en el sector público. Luego, se describen los tipos de auditoría, según lo establecido por la Contraloría General de la República, a saber: auditoría financiera, auditoría de carácter especial y auditoría operativa. Luego se especifican los propósitos y fines de la auditoría operativa. Por último, se describe el sustento político-jurídico de las municipalidades costarricenses.

Definición de auditoría

Los autores Whittington y Pany (2005) señalan que la auditoría es la revisión y el examen crítico y sistemático que realiza un profesional o grupo de profesionales independientes del sistema auditado sobre una organización, sistema, proyecto o producto, con el objeto de emitir una opinión independiente y competente. Por su parte, la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (2000) señala que la auditoría: “se entiende como la revisión y examen de una función, cifra, proceso o reporte, efectuados por personal independiente a la operación, para apoyar la función ejecutiva” (p.5). En este mismo orden de ideas, Sandoval (2012) señala que la auditoría:

Significa verificar que la información financiera, administrativa y operacional que se genera es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma en que fueron planteados, que las políticas y procedimientos establecidos se han observado y respetado. Es evaluar la forma en que se administra y opera para aprovechar al máximo los recursos. (p.9)

En el ejercicio de la auditoría se destaca la auditoría gubernamental, que es aplicada por diversas dependencias de los gobiernos central y local, dando lugar a que una investigación realizada por parte 



» de estas dependencias sea similar a una Auditoría Interna, pues evalúan el funcionamiento de la administración, el logro de las metas de un programa o proyecto, y la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos.

La auditoría interna en el sector público

En las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público (NGASP), R-DC-64-2014, se define la auditoría interna de la siguiente manera:

Es la actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones. Contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades. Dentro de una organización, la auditoría interna proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto de la administración se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas. (Contraloría General de la República, 2014, p.20)

Esta definición denota que la auditoría interna busca prestar un servicio de asesoría constructiva y de protección a la Administración, a través de los servicios de auditoría, que pueden ser: servicios de auditoría y servicios preventivos. Sobre estos servicios, la Norma 1.1.4 incluida en las Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público señala que: “Los servicios de auditoría comprenden los distintos tipos de auditoría. A los efectos, debe observarse la normativa aplicable. Los servicios preventivos incluyen la asesoría, la advertencia y la autorización de libros” (Contraloría General de la República, 2009, p.23).

Tipos de auditoría

Debido a que el ejercicio de la auditoría interna en el sector público nacional está regulado por las diferentes normas que son emitidas por la Contraloría General de la República, en este apartado se abordan los tres tipos de auditorías, descritas en el Normas Generales de Auditoría para el Sector Público (2014), a saber: auditoría financiera, auditoría de

Cuadro 1: Tipos de auditorías según sus objetivos y enfoque

Tipo de Auditoría	Definición y características
Auditoría financiera	Es un examen objetivo, sistemático, profesional e independiente, efectuado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, tomando co-mo base los estados financieros básicos, a saber: balance general, estado de resultados, estado de flujos de efectivo, estado de utilidades retenidas o déficit acumulado y cuotas a los estados financieros (Cepeda, 1997). Los auditores recaban datos y ofrecen alto nivel de seguridad de que los estados financieros cumplen con los principios de contabilidad generalmente aceptados o algún otro criterio idóneo (Whittington y Pany, 2005, p.4). El auditor debe diseñar el trabajo de auditoría de manera que brinde seguridad razonable de que los Estados Financieros, transacciones o cuentas están de acuerdo al Marco Normativo aplicable a una determinada fecha (Contraloría General de República, 2014, p. 13).
Auditoría de carácter especial	Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o mandatos identificados como criterios que las regulan. Puede abarcar temas de orden contable-financiero, presupuestario, administrativo, económico, jurídico, control interno y otras temáticas (Contraloría General de República, 2014, pp. 19-20).
Auditoría operativa	La auditoría operativa evalúa la eficacia, eficiencia y economía (o al menos uno) con que la entidad, programa, proyecto, unidad, proceso o actividad de la institución, utiliza los recursos públicos, para el desempeño de sus cometidos; esto con el propósito de mejorar su gestión. El alcance de la auditoría operativa debe especificar claramente el objeto de la evaluación en la entidad u órgano de que se trate, que puede comprender elementos como operaciones, programas, actividades, unidades o procesos (Contraloría General de República, 2014, pp. 17). Es el estudio de una unidad específica de una organización con el propósito de medir su desempeño (Whittington y Pany, 2005, p.10).

Fuente: Elaboración Propia

carácter especial y auditoría operativa.

La definición de cada uno de los proyectos de auditoría se describe en el cuadro 1.

Propósitos y fines de la auditoría operativa

Arens, Elder y Beasley (2007) señalan que el propósito y los fines de la auditoría operativa son: “Enfatizar la efectividad y la eficiencia de cualquier parte de una organización” (p.776). La auditoría operacional tiene que ver con el desempeño futuro. Por lo cual se observa que la auditoría operativa formula y presenta una opinión sobre los aspectos

administrativos, gerenciales y operativos, poniendo énfasis en el grado de eficiencia y la eficacia con que se han utilizado los recursos materiales y financieros de la organización.

De esta forma, para llevar a cabo la verificación de la eficiencia y la eficacia de una organización municipal en el país, se requerirá del conocimiento de la normativa jurídica y técnica que regula la administración pública nacional.

Sustento político-jurídico de las municipalidades costarricenses

Palacios (1996) señala en su obra “El Pueblo por El Pueblo” que la denominación de municipio cabe realmente a toda clase de organización ciudadana. Guardando congruencia con tal afirmación, se observa que en el artículo 169 de la Constitución Política se establece que “la administración de los intereses y servicios locales en cada cantón, estará a cargo del Gobierno Municipal...” (p.31) como ente secular y democrático.

De igual manera, el Código Municipal (2016), en su artículo primero, da una acepción de municipio, al afirmar que el “El Municipio está constituido por el conjunto de personas vecinas residentes en un mismo cantón, que promueven y administran sus propios intereses por medio del Gobierno Municipal” (Instituto de Fomento y Asesoría Municipal, 2016, p.9).

La actuaciones de las organizaciones públicas en general, y los gobiernos locales en particular, están sujetas al principio de legalidad, consagrado en el artículo 11 de la Constitución Política y el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública No. 6227. Según

Cuadro 2: Fundamento jurídico que sustenta las actuaciones del Régimen Municipal Costarricense

Legislación Municipal	Legislación General	Legislación General
-Ley No. 7794 de 30 de abril de 1998 (Código Municipal).	-Ley General de la Administración Pública No. 6227.	-Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
-Ley de Instalación de Estacionómetros No. 3580.	-Ley de Contratación Administrativa, y su Reglamento.	-Ley de la Autoridad Reguladora de Servicios Públicos.
-Ley de Creación de Centros Agrícolas Cantonales No. 7932.	-Ley General de Control Interno No. 8292.	-Ley de Agua Potable.
-Ley del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.	-Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos No. 8131.	-Ley del Fondo Nacional de Becas.
-Ley para la Gestión Integral de Residuos No. 8839.	-Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República.	-Ley sobre la Zona Marítimo Terrestre.
	-Ley General de Concesión de Obra Pública No. 7404.	-Ley de Creación del Instituto Costarricense de Deportes.
	-Ley de Planificación Nacional No. 5525.	-Ley de Tránsito por Vías Públicas y Terrestres.
	-Ley General de Salud No. 5395.	-Ley de Creación del Concejo Nacional de Educación Física.
	-Ley General de Caminos Públicos No. 5060.	-Reglamento General de Cementerios.
	-Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública No. 8422.	-Ley Forestal.
	-Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos No. 8220.	-Ley Orgánica del Ministerio de Salud.
	-Código de Normas y Procedimientos Tributarios.	-Ley de Organización y Funcionamiento del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal.
	-Ley de Planificación Urbana.	-Ley de Salarios de la Administración Pública y sus reformas.
	-Normas de Control Interno para el Sector Público N-2-2009-CO-DFOE.	-Ley Orgánica de la Caja Costarricense del Seguro Social.
	-Ley del Sistema Nacional de Archivos y su Reglamento.	-Ley de Creación de Comisiones de Festejos Populares.
		-Ley de Construcciones.
		-Ley de Patentes.

Fuente: Elaboración propia, siguiendo la clasificación expuesta por Navarro, Jaenz, Rodríguez y Araya (2000).

este principio “La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento” (Ley General de la Administración Pública, 1997, p.8).

De esta forma, el fundamento jurídico que sustenta las actuaciones del Régimen Municipal costarricense es sumamente amplio y ➤

» considerablemente complejo; motivo por el que usualmente tiende a dividirse en tres grandes grupos, a saber: Legislación Municipal, Legislación General y Legislación Específica.

Tal y como lo señalan Navarro, Jaenz, Rodríguez y Araya (2000), la Legislación Municipal contiene el gran sustento jurídico que norma y regula el accionar de los entes municipales, por lo cual “deben analizarse una serie de leyes municipales de acción general así como también las leyes que regulan aspectos puntuales de alguna municipalidad en particular” (p.57).

En lo pertinente a la Legislación General, cabe señalar que debe considerarse en el sentido de que se aplica a todas las instituciones del Estado, estando los gobiernos municipales comprendidos dentro de éste. En cuanto a la Legislación Específica, debe observarse toda la legislación cuyo propósito es normar ciertas actividades y el funcionamiento de los municipios por cuanto sirven de referencia o sustento para una actividad a nivel local.

Con el propósito de facilitar la comprensión de las diferentes normas que componen la Legislación Municipal, la Legislación General y la Legislación Específica nacional, se presenta el cuadro 2 que clasifica las principales normas vigentes según su naturaleza. Se aclara que esta lista no es restrictiva ni definitiva, sino más bien busca dimensionar la complejidad normativa del sector municipal.

El conocimiento de esta legislación es fundamental para el auditor municipal, pues deberá observar y considerar toda la normativa aplicable en el proceso de ejecución de la auditoría interna, y en el caso particular de la auditoría operativa. Las normas legales proporcionan el “criterio” para que el auditor redacte sus hallazgos o resultados de auditoría, fundamentándose en evidencia suficiente y competente.

METODOLOGÍA

Meléndez (2007) señala que el desarrollo de cualquier actividad humana, por simple que parezca, requiere la aplicación de un conocimiento previo indispensable para llevarla a la práctica, siguiendo algún método que permita trabajar ordenada y sistemáticamente en la consecución del fin determinado. Para comprender y analizar objetivamente cualquier ámbito de la realidad en la cual están inmersos los seres humanos, es necesario utilizar los principios de la investigación científica

como mecanismo facilitador del entendimiento de sus interrelaciones y del modo en que se desenvuelven.

Cuando se pretende estudiar una situación concreta, los hechos no se atribuyen a la casualidad. Se requiere seguir, a través de la investigación científica, una disciplina de trabajo que fomente el análisis sistemático y racional de la información obtenida, basándose en datos observables, cuantificables y medibles. El estudio de las organizaciones no escapa de esta realidad, pues ha sido necesario codificar las técnicas de investigación para proporcionar a los estudiosos de este campo algún conocimiento de los principios y procedimientos de la metodología moderna.

Siguiendo la clasificación expuesta por Hernández et al. (2014) en la obra “Metodología de la Investigación”, se consideró que el enfoque de esta investigación es de tipo cualitativa, debido a que “...se enfoca en comprender los fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en un ambiente natural y en relación con su contexto” (p.358).

El tema objeto de estudio no ha sido tratado con profundidad conceptual y metodológica en las organizaciones públicas del país. Específicamente en el caso del Régimen Municipal Costarricense, es aún menor el bagaje de publicaciones a nivel conceptual y metodológico que se pueden encontrar sobre el ejercicio de la auditoría operativa, y aunque con frecuencia se menciona el tema a nivel de diagnósticos o referencias relacionadas con el análisis de los gobiernos locales, realmente es muy escaso lo que se puede apreciar de avance en su conocimiento y tratamiento.

De esta manera, seguidamente se procede a describir los conceptos, categorías y variables de investigación que permitieron plantear los resultados propuestos.

Conceptos, categorías y variables de investigación

Este apartado busca responder a la pregunta, ¿cuáles son los temas, capacidades y actividades que deberían ser auditadas en el proceso de auditoría operativa? Para responder a esta interrogante, se definió una estructura taxonómica que incluye los conceptos, categorías y variables a través de los cuales se propone abordar el tema objeto de estudio, que a la postre fundamentó el método y técnicas para la realización

Se recomienda que el auditor municipal evalúe la capacidad del gobierno local para detectar los elementos y las variables exoestructurales y endoestructurales que influyen en el desenvolvimiento de la municipalidad. Para ello se proponen las guías de auditoría respectivas

Cuadro 3: Conceptos, categorías y variables del método de auditoría operativa para ser aplicado en los gobiernos locales del país

Conceptos	Categorías	Variables
Investigación	Variables Externas	- Económicas - Financieras - Tecnológicas - Políticas
	Variables Internas	- Demanda (aspiraciones ciudadanas) - Oferta (governabilidad) - Visión, misión y objetivos - Filosofía institucional y roles - Políticas, estrategias y tácticas - Capacidad de adscripción y utilización de recursos
	Recursos	- Materiales - Humanos - Tecnológicos - Financieros - Políticos - Información
	Tecnología	- Física - Social
Planificación	Planificación Estratégica	- Propósito - Diagnóstico institucional - Principios - Identificación del mercado público - Objetivos estratégicos - Políticas y estrategias
	Planificación Operacional	- Objetivos operativos - Metas - Unidades de medida - Tácticas - Programas - Presupuesto
Organización	Conformación estructural	- Actividades sustantivas y auxiliares - División del trabajo y especialización - Departamentalización - Delegación - Grado de centralización o descentralización - Autoridad de línea y <i>staff</i>
	Conformación funcional	- Sistema - Procesos - Procedimientos - Tareas y actividades
Dirección	Superior, Intermedia u Operativa	- Toma de decisiones - Manejo del conflicto - Estilos de liderazgo - Motivación - Comunicación - Creatividad e innovación
Control y evaluación	Ex ante	-Mecanismos, estándares, normas, comprobaciones y decisiones (medidas correctivas)
	Durante	-Mecanismos, estándares, normas, comprobaciones y decisiones (medidas correctivas)
	Ex post	-Mecanismos, estándares, normas, comprobaciones y decisiones (medidas correctivas)

Fuente: Elaboración Propia

de la auditoría operativa en los gobiernos locales del país. A continuación el cuadro 3 con la estructura taxonómica utilizada en el Método de Auditoría Operativa propuesto.

En el apartado de resultados de este documento, se describen guías generales para auditar los conceptos, categorías y variables que conforman el método de auditoría operativa propuesto.

Alcances del tema de investigación

La guía metodológica para la ejecución de la auditoría operativa en las municipalidades del país podría considerarse como una herramienta conceptual y metodológica de alguna importancia para el análisis, la fiscalización y el mejoramiento de los gobiernos locales nacionales. El tema propuesto pretendió generar un instrumento conceptual y metodológico que sirviera de guía para futuras investigaciones en este campo de la auditoría. Por tanto, se estima que las municipalidades nacionales se podrían ver ampliamente favorecidas con esta propuesta.

Método de trabajo para la ejecución de la auditoría operativa en los gobiernos locales nacionales

Este apartado busca responder a la pregunta orientadora: ¿cómo puedo llevar a cabo el proceso de la auditoría operativa? Para este fin se diseñó la siguiente estructura del Plan de Trabajo para la ejecución de la auditoría operativa en los gobiernos locales nacionales. Este método se puede observar en el diagrama (Figura 1).

Como se observa, el método de trabajo para la ejecución de la auditoría operativa que se propone »

» consta de una fase general denominada “servicio de auditoría operativa”, que contiene cuatro etapas. La primera etapa se denomina “planeación de la auditoría operativa”, que se subdivide en las siguientes actividades “investigación preliminar”, “diseño del plan de auditoría” y “elaboración del programa de auditoría”. La segunda etapa se denomina “ejecución de la auditoría operativa”, la cual se subdivide en las siguientes actividades: “realización de las actividades de auditoría in situ” y “documentación de los papeles de trabajo”.

La tercera etapa se denomina “informe de auditoría operativa”. Esta etapa está conformada por las siguientes actividades: “preparación del informe de auditoría”, “comunicación de resultados”, “preparación del informe final de auditoría” y “remisión del informe” al Concejo Municipal o al Titular Subordinado. La cuarta y última etapa se denomina “seguimiento”, y está conformada por las siguientes actividades: “seguimiento de recomendaciones” y “finalización de la auditoría”.

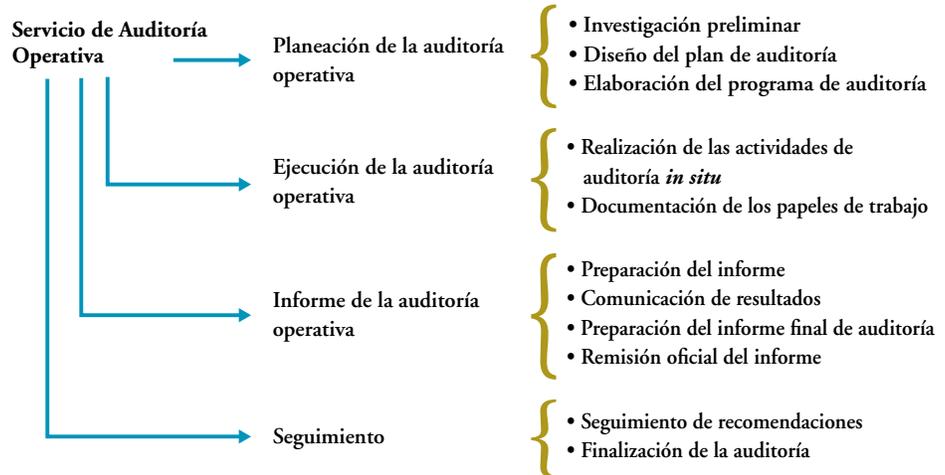
Relaciones: Seguidamente en la figura 2 se observa la relación existente entre el marco conceptual, la estructura taxonómica de conceptos, categorías y variables del método de auditoría operativa (Cuadro 3), y las fases, etapas y actividades del plan de trabajo para el ejercicio de la auditoría operativa en el ámbito municipal (Figura 1).

Hasta el momento, cada uno de los apartados responde a una secuencia lógica, pues se contesta a tres preguntas básicas: ¿qué es la auditoría operativa?, ¿cuáles áreas podría/debería incluir el auditor en un estudio de auditoría operativa?, y ¿cómo llevo a cabo una auditoría operativa?

RESULTADOS

Se recomienda que el auditor municipal evalúe la capacidad del gobierno local para detectar los elementos y las variables exoestructurales y endoestructurales que influyen en el desenvolvimiento de la municipalidad. Para este propósito, se diseñaron guías de auditoría para cada uno de los conceptos y categorías antes mencionados. Seguidamente se proporciona un resumen de dichas guías. No obstante, se aclara que las guías completas están disponibles en un archivo adicional que se puede solicitar al correo electrónico de la revista o del autor.

Figura 1: Fases, etapas y actividades para la ejecución de la auditoría operativa en las organizaciones del Régimen Municipal Costarricense



Fuente: Elaboración Propia

Guías generales de auditoría para la ejecución de la auditoría operativa en las organizaciones del Régimen Municipal Costarricense

El propósito de diseñar las guías generales de auditoría consiste en brindar una orientación al auditor interno y a su equipo de trabajo, que faciliten la ejecución de la auditoría operativa u administrativa en las organizaciones del Régimen Municipal Costarricense. En este apartado no se pretendió diseñar un “recetario” de actividades que debe realizar el auditor administrativo, sino, por el contrario, esbozar algunas sugerencias y lineamientos de carácter general que le permitirán evaluar las categorías de la estructura taxonómica propuesta en el cuadro número 1.

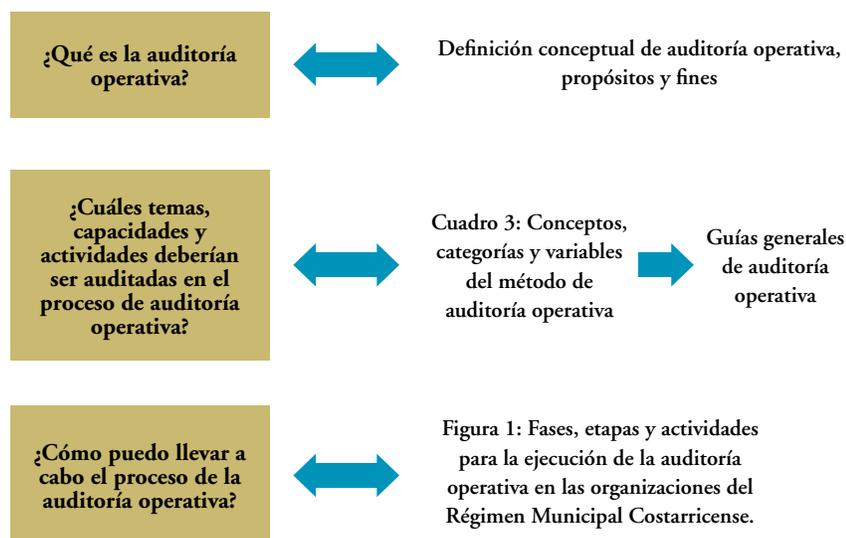
Guías de auditoría correspondientes al concepto de Investigación

Se recomienda que el auditor administrativo evalúe la capacidad del gobierno local para detectar los elementos y las variables exoestructurales y endoestructurales que influyen en el desenvolvimiento de la organización.

Categoría de Variables Externas (variables económicas, variables financieras, variables tecnológicas, variables políticas, aspiraciones ciudadanas y gobernabilidad)

De la combinación de los resultados del análisis de las Variables Externas surgen datos que señalan hallazgos propios de la categoría objeto de estudio. Por este motivo, se recomienda identificar la siguiente información:

Figura 2: Relación teórico-metodológica del Método de Auditoría Operativa propuesto para ser aplicado en las Organizaciones del Régimen Municipal Costarricense



Fuente: *Elaboración Propia*

1. Describir el sistema económico donde opera la municipalidad, que incluya una evaluación de sus capacidades para identificar las tendencias y variaciones de la economía nacional e internacional, tales como: inflación, tasas activas y pasivas, fuentes de financiamiento, etc.
2. Analizar los documentos económicos y presupuestarios emitidos por el Gobierno Central, donde se identifiquen los ingresos totales percibidos vía transferencia del Gobierno de la República.
3. Identificar el origen de sus recursos económico-financieros, según su tipo y fuente, ya sea por ingresos obtenidos a través de la coparticipación del Estado, o por ingresos obtenidos a través de tasas por servicios e impuestos, además de otros ingresos.
4. Describir las acciones llevadas a cabo por la municipalidad para identificar y poner en ejecución los lineamientos y directrices emitidos por la Contraloría General de la República en materia financiera y presupuestaria.
5. Detectar el nivel de ingresos provenientes de la recaudación propia a través de impuestos aplicados al desarrollo de actividades comerciales o industriales de realización en el ámbito de su jurisdicción.
6. Determinar el nivel de ingresos provenientes a través de mecanismos de coparticipación fiscal en virtud del régimen de redistribución de ingresos de la administración pública, provenientes de la recaudación impositiva del Estado.

Categoría de Variables Internas (visión, misión y objetivos; estructura y funciones; políticas; estrategias y tácticas; y capacidad de adscripción y utilización de recursos)

De la combinación de los resultados del análisis de las Variables Internas surgen datos que señalan hallazgos propios de la categoría objeto de estudio. Por este motivo, se recomienda identificar la siguiente información:

1. Describir la forma en que se definió la misión y la visión del gobierno local.
2. Determinar si la visión de la municipalidad constituye una declaración de sus metas y valores, y si ha sido debidamente comunicada a los funcionarios.
3. Identificar el número de empleados que conocen la misión y visión de la municipalidad, y su proporción con respecto a la totalidad de funcionarios de la organización.
4. Determinar el grado en el que la misión se constituye en una guía de actuación para la municipalidad, analizando el vínculo de la misión con los objetivos organizacionales y las metas, así como el número de empleados que participaron en su definición.

5. Identificar el modo en que los objetivos de la municipalidad se traducen en resultados o productos concretos, señalándolos ordenadamente.

Categoría de Recursos (recursos materiales, humanos, financieros, tecnológicos, políticos y de información)

La categoría de Recursos, como ya se ha mencionado, comprende todas aquellas variables que se recomienda investigar con el propósito de medir la capacidad de la organización para identificar, incorporar, adscribir, utilizar y evaluar adecuadamente los recursos que necesita.

De la combinación de los resultados del análisis de las variables de Recursos, surgen datos que señalan hallazgos propios de la categoría objeto de estudio. Por este motivo, se recomienda identificar la siguiente información:

1. Identificar si la municipalidad posee la capacidad para identificar el conjunto de materiales y suministros, materias primas, recursos físicos y factores de producción que debe adquirir en forma oportuna para el adecuado desarrollo de sus operaciones durante el ejercicio económico.
2. Determinar si el gobierno local establece criterios para la selección y la evaluación de los proveedores, en función de su 

- » capacidad de suministrar recursos materiales de acuerdo con las necesidades y requisitos definidos por la municipalidad.
- 3.** Identificar si la municipalidad se asegura de que los materiales y suministros, materias primas y factores de producción adquiridos, cumplen con los requisitos de compra especificados.
- 4.** Identificar si la municipalidad cuenta con espacios físicos adecuados para el almacenamiento de los materiales y suministros, y materias primas adquiridas.
- 5.** Determinar si la municipalidad establece criterios para clasificar y registrar los materiales y suministros, factores de producción y materias primas adquiridas.

Categoría de Tecnología (tecnología física y tecnología social)

- 1.** Determinar si el gobierno local posee tecnologías de información y comunicación (TIC) que faciliten la ejecución de sus procesos y procedimientos de trabajo.
- 2.** Identificar si la municipalidad ha definido políticas y criterios para adquirir, instalar y actualizar la infraestructura tecnológica que soporte el software de la organización, considerando aspectos tales como: control, seguridad y costo-beneficio.
- 3.** Determinar la capacidad del gobierno local para identificar y conservar documentalmente el conjunto de conocimientos acumulados y desarrollados con respecto a la ejecución de los procedimientos y actividades cotidianas.
- 4.** Identificar la capacidad administrativa de la municipalidad



para aplicar sistemáticamente (a través de aplicaciones, programas y rutinas de procesamiento) el conocimiento científico en la transformación de insumos en productos o servicios para la sociedad civil.

- 5.** Determinar si la administración municipal ha definido criterios para la implementación de software en la organización.

Guías de auditoría correspondientes al concepto de Planificación

Se recomienda que el auditor evalúe la capacidad del gobierno local para determinar, por anticipado, los objetivos estratégicos y operativos que deben alcanzarse, así como los planes que son necesarios para su consecución (Franklin, 2003).

Categoría de Planificación Estratégica (propósito, diagnóstico institucional, principios, identificación del mercado público, objetivos estratégicos, políticas y estrategias)

- 1.** Describir si la municipalidad cuenta con una misión y una visión claramente definidas en sus documentos oficiales, y si dichas declaraciones han sido comunicadas al personal.
- 2.** Identificar si el gobierno local cuenta con algún diagnóstico institucional actualizado, que le permita obtener un conocimiento profundo del quehacer de la municipalidad en todos los campos de su competencia.
- 3.** Determinar si la municipalidad ha obtenido algún beneficio o impacto positivo a raíz del diagnóstico institucional. Se recomienda describirlos brevemente.
- 4.** Determinar si la municipalidad ha expresado en sus documentos oficiales los valores centrales que definen las convicciones de la organización.
- 5.** Identificar el número de empleados que conocen los valores de la municipalidad, y su proporción con respecto a la totalidad de funcionarios de la organización.

Categoría de Planificación Operacional (objetivos operativos, metas, unidades de medida, tácticas, programas y presupuesto)

- 1.** Determinar si los objetivos operativos de la municipalidad responden a la concreción anual de los objetivos estratégicos.
- 2.** Indagar si los objetivos operativos de la municipalidad cuentan con indicadores de gestión que permitan determinar si estos se están alcanzando, según lo planeado.
- 3.** Determinar si los objetivos específicos u operativos definidos por la municipalidad se encuentran cuantificados en metas concretas.

4. Para el caso de proyectos que requieren de varios ejercicios fiscales para su finalización total, determinar si la administración municipal ha fijado, en el Plan-Presupuesto, metas o productos intermedios para cada una de sus etapas.

5. Determinar si la municipalidad ha definido tácticas que buscan la ejecución de cada una de las estrategias establecidas, y verificar si las tácticas han permitido la consolidación de las estrategias organizacionales.

Guías de auditoría correspondientes al concepto de Organización

Se recomienda que el auditor administrativo considere lo siguiente:

- a. Identificar y clasificar las relaciones ordenadas entre los diversos elementos que componen la organización, así como las actividades realizadas, su agrupamiento para el cumplimiento de los objetivos, y la asignación de niveles de autoridad y responsabilidad.
- b. Identificar los subsistemas, procesos (sustantivos y auxiliares), procedimientos y actividades que deben ser el reflejo de la misión, objetivos y las metas institucionales.

Categoría de Conformación Estructural (actividades sustantivas y auxiliares, división del trabajo y especialización, departamentalización, delegación, grado de centralización o descentralización, y autoridad de línea y staff)

1. En esta sección se parte del hecho de que el auditor administrativo ha realizado un análisis profundo del propósito estratégico de la municipalidad, que comprende un análisis de la visión, misión, políticas y objetivos institucionales.
2. Verificar si la municipalidad ha determinado, en algún documento oficial, la diferenciación entre las actividades sustantivas y auxiliares que realiza, de acuerdo con su naturaleza y la orientación de la misión.
3. Determinar si las actividades sustantivas definidas por la municipalidad se orientan a la consecución de los objetivos estratégicos.
4. Determinar si la municipalidad cuenta con un organigrama que represente la realidad estructural de la organización al momento del estudio.
5. Identificar los criterios que utiliza la municipalidad para llevar a cabo la división del trabajo y la especialización.

Categoría de Conformación Funcional (sistemas, procesos, procedimientos, tareas y actividades)

Para la confección de la presente guía de auditoría, se consideran algunos elementos que fundamentan el análisis funcional, es cual es

esbozado por el autor Palacios Echeverría (2001) en la obra “Investigación Administrativa”. De esta forma, se recomienda al auditor efectuar las siguientes actividades:

1. Identificar si la municipalidad es considerada por los niveles jerárquicos superiores (Concejo Municipal y Alcalde) como un sistema de alta complejidad, el cual se descompone a su vez en diferentes subsistemas operativos.
2. Determinar si los diferentes niveles jerárquicos (inmediatamente inferiores a la dirección superior de la municipalidad) representan subsistemas operativos claramente definidos.
3. Determinar si la administración municipal ha efectuado estudios que permitan definir si la intencionalidad funcional de cada una de las áreas operativas de la municipalidad está apoyando adecuadamente el cumplimiento de la misión y la obtención de los objetivos institucionales.
4. Identificar en que área o áreas operativas se encuentran ubicadas las actividades de investigación endoestructural y exoestructural (conocimiento interno y del entorno).
5. Indagar si la administración municipal ha efectuado estudios que permitan determinar si la distribución funcional de la organización representa los objetivos estratégicos incorporados en la misión institucional.

Guías de auditoría correspondientes al concepto de Dirección

Se recomienda que el auditor considere todas aquellas variables que pueden ser evaluadas en la auditoría operativa, con el fin de medir la capacidad organizacional para influir en las personas y ponerlas en acción para que contribuyan al cumplimiento de los objetivos y metas organizacionales (Franklin, 2001).

Categoría de Dirección Superior, Intermedia u Operativa.

Se recomienda identificar la siguiente información:

1. Determinar si los cuadros directivos de la municipalidad dictan pautas o lineamientos que permitan encauzar a la organización hacia el logro de su misión y objetivos institucionales.
2. Identificar los mecanismos que utiliza la dirección para integrar sus decisiones y criterios con las diferentes áreas de la municipalidad.
3. Identificar la forma en que los cuadros directivos inciden en la generación de principios y valores acordes con el propósito estratégico de la municipalidad.
4. Identificar si la municipalidad cuenta con tecnologías de información que apoyen el proceso de toma de decisiones. ➤

- » **5.** Identificar si la administración municipal ha definido algún mecanismo para evaluar la efectividad de las decisiones que son tomadas por las jefaturas.

Guías de auditoría correspondientes al concepto de Control y Evaluación

El concepto de Control se subdivide en las categorías de control ex ante (a priori), durante (concomitante) y ex post (a posteriori).

Categorías de Control Ex Ante, Durante y Ex Post.

Se recomienda para cada una de las categorías de control identificadas, reconocer la siguiente información:

1. ¿Cuáles son los mecanismos de control (actividades y procedimientos) que utiliza la administración municipal para llevar a cabo el ejercicio del control en sus procesos y operaciones diarias, ya sean controles ex ante, durante y ex post?
2. Identificar si los procedimientos y las medidas de control que se utilizan en la municipalidad están establecidos en los manuales de procedimientos elaborados por la administración.
3. Identificar si la municipalidad ha establecido criterios e indicadores (anterior a la acción, durante ella o posteriormente) para dar seguimiento al avance en el cumplimiento de sus planes y programas, y la medida en que han contribuido a satisfacer los objetivos, las metas y la misión institucionales.
4. Indagar cuál es la opinión de los funcionarios municipales acerca de si los indicadores respectivos han sido establecidos en consenso con los funcionarios responsables de la ejecución de los planes.
5. Determinar si los estándares definidos por la administración municipal para cada una de las etapas del control son claros, uniformes, fácilmente aplicables y medibles u observables.

CONCLUSIONES

Dado que en el ámbito municipal son escasas las herramientas metodológicas que permitan llevar a cabo la prestación de la auditoría operativa en forma ordenada, estructurada y sistemática, se desarrolló en este artículo una amplia guía de trabajo para la ejecución de la auditoría operativa en los gobiernos locales del país, subsanando esta deficiencia. Este método parte de una estructura taxonómica que comprende conceptos, categorías y variables que están interrelacionadas entre sí, y que permiten auditar los temas, capacidades y actividades correspondientes a cada categoría.

La rigurosidad metodológica utilizada en este documento permitió formular un instrumento conceptual y metodológico que facilitará la labor del auditor en el ejercicio de la auditoría operativa en el sector

municipal del país, permitiendo la constante evaluación de los métodos y la eficiencia de todas las funciones y áreas de las municipalidades, procurando el logro eficaz y eficiente de sus objetivos, buscando añadir valor y mejorando la gestión organizacional.

Con el desarrollo de este método de trabajo, se cumple satisfactoriamente con los objetivos de investigación propuestos, debido a que se diseñó un plan de trabajo y un método y técnicas que permiten llevar a cabo, en forma ordenada, permanente y sistemática, la ejecución de la auditoría operativa en los gobiernos locales del país.

En cuanto a las limitaciones, se debe mencionar, en primer lugar, que se careció de abundante bibliografía actualizada sobre el tema, pues en el medio nacional existen muy pocas fuentes directamente relacionadas con la ejecución de la auditoría operativa en el régimen municipal del país. Ello incidió en el hecho de que haya muy pocas publicaciones a nivel conceptual y metodológico sobre el tema que pudieran estar al alcance del proponente. Sin embargo, en algunas fuentes primarias, secundarias y terciarias utilizadas en este documento, se encontraron referencias valiosas que aportaron puntos de vista y enfoques de mucho interés.

Otra de las limitaciones, propiamente en el diseño de la guía metodológica, se debe a que no fue posible profundizar en temas concretos y específicos, pues debe tenerse presente que cada municipalidad representa una realidad organizacional concreta y única. Por lo tanto, no se pueden generalizar ciertos temas, como por ejemplo, la prestación de los servicios municipales, pues dichos servicios difieren entre una mu-



nicipalidad y otra. Además, no se debe olvidar que cada municipalidad posee una conformación estructural y una adscripción funcional que la diferencia del resto, por lo cual, la manera de ejecutar sus procesos internos y de prestar sus servicios difiere de una organización a otra. Lo que sí puede hacer el auditor municipal con la guía propuesta es evaluar la eficiencia y la eficacia de los procesos de planificación, organización, dirección y control que utiliza la municipalidad para prestar adecuadamente sus servicios. Nuevamente, es pertinente aclarar que este trabajo no pretende un abordaje reduccionista sobre el tema expuesto, pues las guías recomendadas pueden ser modificadas a criterio del auditor, según las circunstancias o su criterio profesional.

Los resultados mostrados en este trabajo podrían motivar futuras investigaciones en el ámbito municipal, a través de la aplicación de esta guía metodológica específicamente en alguna municipalidad del país. De esta forma, se podría evaluar la pertinencia del método de trabajo propuesto, o incluso podría ser ampliado y mejorado por otros investigadores interesados en el tema.

Por último, se considera que esta herramienta metodológica podría constituir un aporte valioso al cúmulo de conocimientos que el país necesita para llevar a cabo los procesos de control, fiscalización y mejoramiento de la Hacienda Pública, los cuales requieren de profundos análisis e investigaciones, sustentados en conocimientos, experiencias profesionales y herramientas metodológicas que se basen en el método científico de investigación.

RECOMENDACIONES

Se le recomienda al auditor municipal utilizar esta propuesta metodológica para el ejercicio de la auditoría operativa como una guía general, y no bajo un enfoque prescriptivo o normativo que limite sus posibilidades. El propósito de estas guías consiste en brindar parámetros generales que le permitan al auditor municipal enfocar el estudio, con la posibilidad de aplicar las técnicas de investigación documental o monumental que considere más convenientes y oportunas para obtener la evidencia de la auditoría, y sustentar sus resultados, conclusiones y recomendaciones.

Asimismo, el auditor podrá ampliar o modificar las guías recomendadas, según las circunstancias o su criterio profesional. Los resultados de su aplicación podrán generar posibles líneas de investigación futura, tendientes a mejorar esta propuesta.

Referencias bibliográficas

Arens, A., Elder, R. y Beasley, M. (2007). *Auditoría. Un enfoque integral*. México: Pearson Educación de México, S.A de C.V.

Asamblea Legislativa. (1949). *Constitución Política de la República de Costa Rica*. San José, Costa Rica.

Asamblea Legislativa. (2002, 04 de setiembre). Ley General de Control Interno. *Diario Oficial La Gaceta*, No. 169.

Cepeda, G. (1997). *Auditoría y Control Interno*. Colombia: Editorial Mc Graw Hill Interamericana S.A.

Contraloría General de la República (2014, 25 de setiembre). Normas Generales de Auditoría para el Sector Público. *Diario Oficial La Gaceta*, No. 184.

Contraloría General de la República (2014, 10 de febrero). Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público (2009). *Diario Oficial La Gaceta*, N° 28.

Franklin, E. (2001). *Auditoría Administrativa*. México: Editorial Mc Graw Hill Interamericana S.A.

Franklin, E. (2003). *Organización de Empresas*. (2° ed.). México: Editorial Mc Graw Hill Interamericana S.A.

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación*. México: Editorial McGraw Hill.

Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (2016). *Código Municipal. Comentarios, Jurisprudencia*. San José: Instituto de Fomento y Asesoría Municipal.

Ley General de la Administración Pública. (1997)]. San José, Costa Rica: Editec Editores S.A.

Meléndez, R. (2007). *Propuesta de un método de auditoría administrativa para ser aplicado en las organizaciones del Régimen Municipal Costarricense (Tesis para optar por el grado de Magister Scientiae en Administración Pública)*. Universidad de Costa Rica, San José.

Navarro, F., Jaenz, L., Rodríguez, S. y Araya, Y. (2000). *Diagnóstico Preliminar del Régimen Municipal Costarricense*. Trabajo Comunal Universitario. Escuela de Administración Pública, Universidad de Costa Rica, San José.

Palacios, A. (1996). *El Pueblo por el Pueblo*. San José: Publicaciones del Instituto Latinoamericano de Investigación y Capacitación Administrativa. S.R.L.

Palacios, A. (2001). *Investigación Administrativa*. San José: Publicaciones del Instituto Latinoamericano de Investigación y Capacitación Administrativa. S.R.L.

Sandoval, H. (2012). *Introducción a la Auditoría*. México: Red Tercer Milenio S.C.

Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo (2000). *Guía General de Auditoría Pública*. México: Dirección General de Auditoría Gubernamental.

Whittington, O. y Pany, K. (2005). *Principios de Auditoría*. México: Editorial Mc Graw Hill Interamericana S.A. 