

**R-DC-00000-2025. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.** Despacho Contralor. San José, a las <hora> horas con <minutos> minutos del <día> de <mes> de dos mil venticinco.-----

I. Que los artículos 183 y 184 de la Constitución Política de la República de Costa Rica, establecen al Órgano Contralor como institución auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la Hacienda Pública, y que el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, n°. 7428 la designa como órgano rector del Sistema de Control y Fiscalización Superiores de la Hacienda Pública.

II. Que los artículos 11, 12 y 24 de la Ley n°. 7428, y 3 de la Ley General de Control Interno, n°. 8292, confieren a la Contraloría General facultades para emitir disposiciones, normas, políticas y directrices que coadyuven a garantizar la legalidad y eficiencia de los controles internos y del manejo de los fondos públicos.

III. Que de conformidad con los artículos 7 y 10 de la Ley n°. 8292, el jerarca y los titulares subordinados son responsables de establecer, mantener, perfeccionar y evaluar los sistemas de control interno, de manera que sean aplicables, completos, razonables, integrados y congruentes con las competencias y atribuciones institucionales, así como ajustados a la normativa técnica.

IV. Que en la norma 6.5. de las Normas de Control Interno para el Sector Público (N-2-2009-CO-DFOE), se establece que el jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, con fundamento en las necesidades, posibilidades y características de la institución, así como los riesgos que enfrenta, deben contratar auditorías externas que lleven a cabo evaluaciones con base en las cuales se establezca la calidad de la información recopilada, procesada y comunicada, así como sobre la validez, suficiencia y cumplimiento del sistema de control interno.

V. Que de conformidad con el artículo 27 de la citada Ley n°. 7428, en casos de especial necesidad, los sujetos pasivos del control podrán contratar y la Contraloría General de la República podrá ordenar que se contraten auditorías externas, que ésta podrá supervisar y cuyo costo correrá por cuenta del respectivo sujeto fiscalizado.

VI. Que según el artículo 8 inciso b) de la Ley General de Contratación Pública, Ley n°.9986, uno de los principios que rigen la contratación pública es la integridad según el cual, los sujetos que intervengan en la actividad de contratación en la que medien fondos públicos se ajustará al cumplimiento de las normas y los valores éticos, entre ellos, la honestidad, la buena fe, la responsabilidad y el respeto, prevaleciendo en todo momento el interés público.

VII. Que de conformidad con las buenas prácticas se debe garantizar la independencia y objetividad en la prestación de servicios de auditoría externa, con el fin de evitar la materialización de amenazas como las de familiaridad e interés propio, por lo que resulta necesario definir un periodo de enfriamiento a los profesionales, equipos de trabajo y despachos o firmas de auditoría que brindan estos servicios al sector público.

**VIII.** Que la Circular n.º02-2022 del 5 de julio de 2022, emitida por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, regula los requisitos mínimos que la persona contadora pública autorizada y la firma o Despacho de contadores públicos deben de cumplir al emitir un informe de certificación, con el propósito de proporcionarle seguridad en la realización de estos encargos.

**IX.** Que la norma 4.3.17 de las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público dispone como obligación para las administraciones el establecimiento de los mecanismos y procedimientos necesarios para garantizar razonablemente la confiabilidad, pertinencia, relevancia y oportunidad de la información contenida en la liquidación presupuestaria para que sirva de apoyo en la toma de decisiones y en la rendición de cuentas.

**X.** Que la gestión financiera integrada mejora los servicios públicos, por lo que se requiere generar una mayor integración entre los presupuestos institucionales y los recursos públicos complementarios y vinculados a su gestión que se manejan mediante fideicomisos, fondos de gestión u otras figuras afines; lo anterior, con el fin de mejorar la trazabilidad de la información y fortalecer la transparencia.

**XI.** Que el numeral 90 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, n.º 8131, establece que el Subsistema de Contabilidad Pública tiene por objeto proporcionar información sobre la gestión financiera y presupuestaria y servir de apoyo al Sistema de Cuentas Nacionales; cuyo rector es la Contabilidad Nacional, y que tiene dentro de sus funciones establecer procedimientos contables que respondan a normas y principios de aceptación general en el ámbito gubernamental, debiendo definir la metodología contable por aplicar, así como la estructura y periodicidad de los estados financieros que deben producir las entidades, según lo dispuesto en el artículo 93 de ese mismo cuerpo legal.

**XII.** Que las Directrices de Contabilidad Nacional, n.º DIRECTRIZ-DCN-0012-2021 y n.º DIRECTRIZ-DCN-0013-2021, ambas del 7 de diciembre de 2021, regulan la *“Presentación de los estados financieros y otra información”* por parte de entidades y órganos comprendidos en el artículo 1 de Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, Ley No. 8131, que apliquen las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), respectivamente. Al efecto, establece en su artículo 6 que *“los EEFF deberán presentarse firmados digitalmente por el Contador a cargo, el cual debe estar debidamente acreditado para ello, requiriéndose adicionalmente la firma y aprobación del Director Ejecutivo y la autorización del Máximo Jerarca de la entidad correspondiente...”*.

**XIII.** Que de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), los Estados Financieros suministran información acerca de la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo de una entidad, permitiendo a las autoridades la toma de decisiones fundamentada, la evaluación de las mismas en relación con la asignación de recursos y consecuente rendición de cuentas.

**XIV.** Que es necesario establecer un marco normativo básico para la contratación de servicios de auditoría externa, atestiguamiento sobre la liquidación presupuestaria y certificación brindados por un profesional externo e independiente, por parte de entidades y órganos públicos, con el fin de uniformar el proceso de esas contrataciones, coadyuvar al fortalecimiento de los sistemas de control interno institucionales y promover la calidad de esos servicios en el sector público.

**XV.** Que las *"Normas Generales de Auditoría para el Sector Público"* (R-DC-064-2014), aplicables a labores de auditoría en el sector público, disponen que los papeles de trabajo son confidenciales únicamente durante la ejecución de la auditoría.

**XVI.** Que la Sala Constitucional en resolución n.º 26760-2023 del 20 de octubre de 2023, manifestó que *"En lo tocante a las auditorías externas, como la que atañe al sub lite, y salvo norma específica en contrario, se establece que ellas son efectuadas por sujetos de derecho privado y pagadas con fondos públicos. En ese tanto, rige la fiscalización de su sano manejo y la transparencia, lo que conlleva el acceso al documento final de la auditoría."*

**XVII.** Que de conformidad con disposiciones normativas y prácticas internacionales, la evaluación de la gestión crediticia es un componente clave en las auditorías externas, que permite reducir riesgos, fortalecer la sostenibilidad financiera, garantizar el cumplimiento del marco normativo, estándares internacionales y mejores prácticas sobre dicha gestión, para asegurar la utilización eficiente de los recursos públicos.

**XVIII.** Que en virtud del resultado de acciones de fiscalización realizadas por esta Contraloría General en 2024 sobre la gestión crediticia que realizan diversos entes y órganos no supervisados por la Superintendencia General de Entidades Financieras, resulta indispensable implementar mecanismos, estandarizados y efectivos, que permitan la identificación y mitigación de riesgos inherentes a esa gestión crediticia en procura de la generación de valor público y el resguardo de la Hacienda Pública.

**XIX.** Que de conformidad con la norma 5.9 de las Normas de Control Interno para el Sector Público (N-2-2009-CO-DFOE), las entidades del Sector Público tienen la obligación de garantizar el aprovechamiento de las tecnologías de información para apoyar la gestión institucional, así como instaurar los mecanismos y procedimientos que aseguren razonablemente su operación continua y la correcta gestión de la información.

**XX.** Que la gestión y gobernanza de las tecnologías de información son esenciales para la eficiencia pública e indispensables para la seguridad de la información, por lo que diversos marcos normativos, tanto nacionales como internacionales, promueven la ejecución de auditorías de Tecnologías de Información, como parte esencial de la fiscalización, con el fin de evaluar riesgos y fortalecer la supervisión en este ámbito y así garantizar la la transparencia, la seguridad y la eficiencia en la gestión de los sistemas tecnológicos.

**XXI.** Que la Contraloría General de la República, tomando en consideración la experiencia adquirida desde la entrada en vigencia de las *Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa en el Sector Público* (D-3-2009-CO-DFOE), así como de cambios en el ordenamiento jurídico y de las mejores prácticas y novedades presentadas en el ámbito del

control interno, auditoría externa, aseguramiento de la calidad, sistemas de información contable, financiera y presupuestaria; tecnologías de información y comunicación y otras materias auditables, como parte de su proceso de mejora continua, ha determinado la necesidad de derogar dichas Directrices y emitir una nueva regulación, en aras de actualizar, integrar y contribuir con el fortalecimiento de la gestión pública y propiciar estándares de calidad en los servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación, brindados por un profesional o equipo de trabajo externo e independiente, que las Administraciones contraten; así como del cumplimiento de los principios de economía, eficiencia, eficacia, transparencia, evaluación de resultados y rendición de cuentas, en pro de una gestión pública apegada al cumplimiento del ordenamiento técnico y jurídico, vigente.

**XXII.** Que de conformidad con lo establecido en el artículo 361 de la Ley General de Administración Pública, N° 6227, mediante publicación en La Gaceta N° xxx del xx de xxx de 202x, se concedió audiencia del anteproyecto de la presente normativa a la ciudadanía en general.

BORRADOR

**POR TANTO**

**SE RESUELVE:**

**Artículo 1°** – Emitir las **Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación brindados por un profesional, despacho o firma, externa e independiente.**

**Artículo 2°** – Derogar las *Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa en el Sector Público (D-3-2009-CO-DFOE)*, emitidas mediante resolución n.° R-CO-33-2009, y los *Lineamientos de contratación del trabajo para atestiguar con seguridad razonable sobre elaboración de la liquidación presupuestaria de los entes y órganos sujetos a lo establecido en numeral 4.3.17 Normas Técnicas sobre Presupuesto Público*, según resolución R-DC-124-2015 del Despacho de la Contralora General de la República.

**Artículo 3°** – Se reforma la norma 4.3.17 de las *Normas Técnicas sobre Presupuesto Público (NTPP) (N-1-2012-DC-DFOE)* para que se lea de la siguiente forma:

**4.3.17 Exactitud y confiabilidad de la liquidación presupuestaria.** *La administración debe establecer los mecanismos y procedimientos para garantizar razonablemente la confiabilidad, pertinencia, relevancia y oportunidad de la información contenida en la liquidación presupuestaria para que sirva de apoyo en la toma de decisiones y en la rendición de cuentas. La liquidación presupuestaria deberá contemplar los recursos complementarios vinculados a la gestión institucional que se manejan mediante fideicomisos, fondos de gestión o figuras afines.*

*Una vez realizada la liquidación presupuestaria, y de previo a ser aprobada por el jerarca, esta deberá ser sometida a una revisión interna por parte de una persona funcionaria distinta a la que elaboró la liquidación presupuestaria o ejecutó las funciones de registro respectivo y que no pertenezca a la unidad de auditoría interna, el cual debe contar con la competencia y experiencia necesarias para confirmar la calidad de la información contenida en ella, verificando no sólo la razonabilidad de los resultados obtenidos, sino también la aplicación de las políticas y metodologías diseñadas de conformidad con la normativa técnica y jurídica relacionada.*

*En el caso de las instituciones cuyo presupuesto institucional, al cierre del periodo presupuestario, supere los diez millones de unidades de desarrollo, según el valor de la unidad de desarrollo al 31 de diciembre de ese período, la liquidación presupuestaria deberá someterse a un atestiguamiento con seguridad razonable, por parte de profesionales externos e independientes, esto con el propósito de obtener como producto externo una opinión objetiva sobre el nivel de observancia de las políticas y metodologías internas establecidas, así como respecto al cumplimiento de la normativa técnica y jurídica aplicable y sobre la razonabilidad del resultado informado. El atestiguamiento deberá considerar también los recursos complementarios vinculados a la gestión institucional que se manejan mediante fideicomisos, fondos de gestión o figuras afines.*

*En aquellas instituciones cuyo presupuesto institucional al cierre del periodo presupuestario supere los cinco millones de unidades de desarrollo, pero sea inferior a los diez millones de unidades de desarrollo, según el valor de la unidad de desarrollo al 31 de diciembre de ese periodo, los saldos de la liquidación presupuestaria deberán ser certificados por un contador público autorizado externo e independiente, con el propósito de acrecentar la confiabilidad de la información y como insumo para la toma de decisiones, considerando los recursos complementarios vinculados a la gestión institucional que se manejan mediante fideicomisos, fondos de gestión o figuras afines.*

*Estos servicios, serán brindados en cumplimiento de las normas aplicables y de acuerdo con los requisitos definidos por el Colegio de Contadores Públicos, para este tipo de servicios.*

*La contratación de servicios para la realización de la revisión externa, indicada en los párrafos anteriores, deberá ajustarse a lo establecido en la resolución n.º <Incluir número de esta resolución una vez emitida>.*

*La Administración deberá realizar las acciones necesarias para que se cuente con los productos externos requeridos en la presente norma, a más tardar el 30 de junio del año posterior al ejercicio del presupuesto que se liquida. En el caso de las municipalidades que dispongan de compromisos efectivamente adquiridos, según lo dispuesto en el artículo 116 del Código Municipal, deberán considerar los ajustes a la liquidación presupuestaria suministrada el 15 de febrero a la Contraloría General de la República, producto de la ejecución efectiva de dichos compromisos, en cuyo caso el producto de revisión externa deberá tenerse a más tardar el 30 de octubre del año posterior al ejercicio del presupuesto que se liquida. Dichos productos deben ser sometidos al conocimiento del jerarca de la institución para la toma de decisiones que corresponda.*

*Asimismo, de conformidad con lo establecido en la Resolución <Incluir número de esta resolución una vez emitida> y posteriormente a que se haya dado la recepción definitiva del producto contratado, la Administración contratante deberá publicar el resultado final de la contratación en la página web de la institución o en algún otro medio de acceso público, con las salvedades de confidencialidad expresamente autorizadas por el ordenamiento jurídico.*

**Artículo 4º** – Establecer que las **Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación brindados por un profesional, despacho o firma, externa e independiente** son de acatamiento obligatorio para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos del sector público sujetos a su fiscalización, y que prevalecerán sobre cualquier normativa en contrario que emitan la administración activa y las auditorías internas. Asimismo, que su inobservancia generará las responsabilidades que correspondan, de conformidad con el marco jurídico aplicable.

**Artículo 5º** - Las regulaciones contenidas en esta normativa rigen a partir de su publicación.

**Transitorio I** – Los procesos de contratación de servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación brindados por un profesional, despacho o firma, externa e independiente iniciados antes de la vigencia de estas Directrices, se concluirán conforme a las disposiciones vigentes al momento de su contratación.

**Transitorio II** – La obligación establecida en el numeral **X** de las directrices, referente a la contratación de revisiones externas de estados financieros, entrará en vigencia para el período fiscal 202X, por lo que la contratación correspondiente deberá llevarse a cabo en el 202X. La contratación de revisiones externas estipuladas en el numeral 4.3.17 de las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público, continuarán rigiéndose conforme a esa normativa.

**Transitorio III.** La disposición establecida en el **punto xx** de las presentes directrices, para efectos del período de enfriamiento, aplicará a las contrataciones que superen el plazo máximo de 3 años, a partir del ciclo de contratación posterior a la entrada en vigencia de estas directrices.

**PUBLÍQUESE.**



Marta E. Acosta Zúñiga

**CONTRALORA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

AGC/MFMS/JMER/WMC/SSR/SMG/JVA

Exp. CGR-NE-2023000622

G: 2023000556-1

## Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación brindados por un profesional, despacho o firma, externa e independiente

<Indicar número de normativa /identificador>

### Capítulo I: Aspectos Generales

**1.1 Alcance.** Estas directrices establecen los requisitos mínimos a observar en las contrataciones de servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación brindados por un profesional, despacho o firma, externa e independiente, que sean contratados por la Contraloría General de la República o por las entidades y órganos sujetos a su fiscalización. Deben considerarse complementarias a las regulaciones legales, técnicas, contractuales, convencionales o de otra naturaleza, establecidas por el ordenamiento jurídico, según corresponda.

**1.2 Finalidad.** Las presentes directrices tienen por finalidad asegurar la legalidad, eficiencia y transparencia en la contratación de servicios externos, contribuyendo al fortalecimiento de la Hacienda Pública.

**1.3. Principio de Integridad.** Las contrataciones de los servicios externos regulados en las Directrices deben resguardar el principio de integridad, asegurando que las actuaciones desplegadas por las partes contractuales se desarrollen con honestidad, buena fe, responsabilidad y respeto mutuo, prevaleciendo en todo momento el interés público.

**1.4 Planificación de la contratación de los servicios.** La Administración debe planificar oportunamente y con la anticipación necesaria, las gestiones pertinentes para la contratación de servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación, con el propósito de que dichos servicios sean obtenidos en el momento oportuno y a satisfacción, de acuerdo con los fines institucionales, las obligaciones establecidas a nivel normativo y el interés público.

**1.5. Limitaciones.** La Administración debe considerar las siguientes limitaciones en la contratación de servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación, sin perjuicio de las prohibiciones, impedimentos y demás disposiciones establecidas en la normativa de contratación pública. Estas contrataciones se gestionarán conforme a los procedimientos previstos en dicho régimen, de acuerdo con el monto y la naturaleza del servicio requerido.

- a) Las indicadas en los códigos de conducta ética y normativa relacionada con el ejercicio de la profesión.
- b) No debe contratarse a un profesional o equipo de trabajo que previamente haya prestado a la Administración servicios de asesoría, consultoría, trabajos y otros relacionados, que puedan generar un conflicto de interés o afectar su independencia y objetividad. Lo anterior, con excepción de que el objeto de contratación se refiera a períodos distintos a los de tales servicios, y que haya transcurrido al menos un año entre la fecha en que finalizó la prestación de esos servicios previos y la fecha de inicio del procedimiento de

contratación correspondiente.

- c) No deben celebrarse contratos con profesionales o equipos de trabajo que tengan vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado; o vínculos comerciales con personas funcionarias de la Administración, que ostenten cargos con capacidad de decisión en relación con la materia objeto contractual, o que pertenezcan a los niveles jerárquicos superiores.
- d) No debe contratarse a un profesional o equipo de trabajo que haya laborado en la Administración contratante durante el período objeto del servicio contratado, y que ocupe o haya ocupado en ella un cargo con influencia o poder de decisión durante ese período. Esta limitación tiene como propósito garantizar la independencia y objetividad del servicio, evitando que una persona evalúe o certifique actuaciones en las que participó o sobre las cuales tuvo responsabilidad.
- e) No procede la contratación de estos servicios sobre aspectos que hayan sido previamente auditados, atestiguados o certificados a una misma fecha, con el mismo alcance y objetivo, por otro u otros profesionales, **despachos o firmas, externas** e independientes, salvo en casos debidamente justificados por la Administración.

**1.6. Plazo de Ejecución.** La Administración debe establecer un plazo razonable para la ejecución de los servicios de auditoría, atestiguamiento y certificación, en función de los objetivos del servicio contratado. Dicho plazo debe permitir que los resultados se obtengan oportunamente para la toma de decisiones, la satisfacción del interés público y el cumplimiento del marco legal y técnico aplicable.

En los servicios para dictaminar los estados financieros, la Administración deberá definir un plazo que le permita contar con los productos requeridos a más tardar dentro de los tres meses siguientes al cierre de los estados. En los servicios de atestiguamiento y certificación de la liquidación presupuestaria, el plazo de ejecución deberá garantizar que los entregables estén disponibles conforme a lo dispuesto en la norma 4.3.17 de las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público. Las referencias de tiempo establecidas en esta disposición corresponden a la ejecución del servicio, por lo que la Administración deberá planificar y gestionar el procedimiento de contratación con la antelación necesaria para asegurar el inicio oportuno de los trabajos, según los períodos que resulten aplicables en cada caso.

En la oferta, el profesional interesado deberá comprometerse expresamente a cumplir con el plazo de ejecución definido por la Administración, indicando las fechas de inicio y finalización correspondientes.

**1.7 Productos y entregables.** La Administración debe definir los productos y entregables, que, con las características requeridas, de acuerdo con el ordenamiento jurídico y técnico aplicable, deben generar los servicios objeto de la contratación, y acordar con el profesional las fechas de entrega y medios de comunicación respectivos. Con el producto final se deberá de remitir además una declaración jurada mediante la cual el profesional, despacho o firma, externa e independiente manifieste el cumplimiento de: el acuerdo contractual, estándares de calidad aplicables, disposiciones técnico y jurídicas aplicables,

procedimientos de gestión de calidad, resguardo adecuado de la información; y que durante la ejecución del trabajo las labores de supervisión fueron desarrolladas oportunamente de forma eficaz, eficiente y orientadas hacia la calidad. Además, que ante amenazas a la objetividad e independencia, se tomaron las salvaguardas correspondientes y no se limitó la supervisión de la administración durante la ejecución del servicio.

## Capítulo 2: Contrataciones externas obligatorias

**2.1** Las Administraciones estarán obligadas a contratar los servicios externos que se detallan, de acuerdo con las siguientes condiciones:

**a) Revisiones externas de los estados financieros:** Las instituciones que realizan auditorías externas de sus estados financieros anualmente deberán mantener esa práctica, conforme al marco técnico y jurídico aplicable. Las instituciones que aún no cuenten con servicios de revisión externa deberán contratarlos según las siguientes condiciones:

- i) Las instituciones cuyo monto total de activos sea igual o superior a 50.560.000 unidades de desarrollo (UDS) según su valor al 31 de diciembre del periodo que se informa, deberán contratar una auditoría externa de sus estados financieros.
- ii) Las instituciones cuyo monto total de activos sea menor a 50.560.000 unidades de desarrollo (UDS) según su valor al 31 de diciembre del periodo que se informa, deberán contratar una certificación de sus estados financieros.

Si durante tres años consecutivos los activos de una institución no superan el monto establecido en el punto i), se deberá contratar, para ese periodo, una auditoría de estados financieros por un profesional independiente, en lugar de una certificación.

La obligación de contratar servicios de revisión externa no excluye el cumplimiento de otras disposiciones jurídicas que impongan esta obligación. En esos casos, se procederá de la siguiente manera:

- 1) Si la institución está en el supuesto del inciso i) y otra normativa exige una auditoría externa de estados financieros, se realizará una única contratación para cumplir con ambas disposiciones.
- 2) Si la institución debe contratar una certificación conforme a estas directrices, pero otra normativa exige una auditoría externa, la Contraloría General de la República considerará cumplida la obligación con la auditoría externa.

La obligación prevista en este inciso no es obligatoria para los estados financieros consolidados del Gobierno Central, conforme al artículo 27 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

En cualquiera de los supuestos anteriores, el alcance y los procedimientos del servicio contratado deberán incluir la verificación del grado de atención a las observaciones emitidas por la Dirección General de Contabilidad Nacional del Ministerio de Hacienda, relativa a la aplicación del marco de información financiera aplicable, que se encuentren pendientes de

subsanan a la fecha de la auditoría. La divulgación de los resultados finales de estos servicios se regirá por lo dispuesto en la norma 5.3 de estas Directrices.

**b) Evaluación externa sobre gestión crediticia:** Los entes u órganos no supervisados por la SUGEF, que gestionen actividad crediticia con fondos públicos —ya sea directamente o mediante fideicomisos u otros negocios jurídicos—, deberán contratar, cada dos años, un servicio externo e independiente que incluya la revisión financiera y la evaluación de la gestión crediticia realizada, conforme con el concepto indicado en el Anexo 1 (Glosario). Este servicio deberá permitir valorar la razonabilidad de la información financiera relacionada con dicha gestión, así como el cumplimiento del marco normativo aplicable, los procedimientos internos establecidos y la efectividad en la administración de riesgos inherentes.

En los casos en que la institución esté obligada o decida voluntariamente contratar una auditoría externa de sus estados financieros, podrá integrarse en dicha auditoría la evaluación de su gestión crediticia, sin necesidad de contratar un servicio separado para este fin.

**c) Auditorías externas en tecnologías de información:** Las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación de estas Directrices deberán contratar servicios de auditoría externa para la evaluación periódica de la gestión de Tecnologías de Información (TI) y los riesgos asociados, conforme con la guía establecida en el punto 6.3 de estas Directrices.

Esta obligación no será exigible a las entidades que se encuentren supervisadas por una superintendencia del sector financiero y cumplan con la normativa técnica que dicha superintendencia emita sobre evaluaciones externas en materia de tecnologías de información.

**d) Contratación de auditoría por orden de la CGR:** La Contraloría General de la República podrá ordenar a los entes y órganos del sector público la contratación de servicios de auditoría externa, en los casos en que se requiera suplir limitaciones institucionales de recursos humanos, falta de capacidad técnica para evaluar áreas especializadas o la necesidad de ampliar la cobertura del control. En tales casos, deberá observarse lo dispuesto en estas Directrices y en el marco jurídico aplicable.

### Capítulo 3: Requisitos técnicos y de calidad

**3.1. Definición de especificaciones.** La Administración deberá definir de forma clara y precisa las especificaciones para la contratación de los servicios de auditoría externa, atestiguamiento o certificación. Para ello, deberá contemplar al menos los siguientes aspectos:

- a) Objetivo y alcance del servicio, incluyendo los productos esperados y el periodo de análisis.
- b) Normativa técnica y jurídica aplicable, tanto nacional como institucional, que debe observarse durante la prestación del servicio.
- c) Requisitos de idoneidad y experiencia del profesional o equipo de trabajo, de conformidad con lo previsto en estas Directrices.
- d) Requisitos de calidad que deben cumplir los productos contratados, así como las prácticas de aseguramiento de calidad que deben aplicarse.
- e) Requisitos para acreditar la independencia del profesional externo o del equipo propuesto, incluyendo las declaraciones juradas y demás condiciones previstas en estas Directrices.
- f) Composición del equipo de trabajo, cuando aplique, incluyendo los requisitos mínimos que deben cumplir sus integrantes.
- g) Plazo de ejecución del servicio, en atención a la naturaleza del encargo y a la oportunidad en la toma de decisiones.
- h) Productos o entregables esperados, junto con sus características técnicas y jurídicas, el medio y las fechas para su entrega.
- i) Forma de observancia normativa, es decir, cómo se demostrará el cumplimiento de las disposiciones aplicables en los productos entregados.
- j) Comunicación de resultados, especificando los mecanismos y momentos para la comunicación de hallazgos preliminares, riesgos identificados y recomendaciones, así como los destinatarios institucionales involucrados.
- k) El profesional o despacho contratado deberá estar anuente a atender, con respeto a su independencia profesional, las solicitudes de aclaración o información que formulen los órganos de supervisión, control o fiscalización, incluyendo la Contraloría General de la República, la Asamblea Legislativa u otras instancias que ejerzan funciones de control político o técnico, de conformidad con lo dispuesto en la norma 4.2 inciso d) de estas Directrices.

- l) Canales para la comunicación de hechos presuntamente irregulares o ilegítimos, conforme lo dispuesto en el capítulo correspondiente de estas Directrices.
- m) Gestión de reclamos o desacuerdos sobre el contenido, calidad o cumplimiento del objeto contractual, incluyendo el procedimiento para su atención.
- n) Acceso a información, registros e instalaciones, así como cualquier otro recurso necesario para la adecuada ejecución del servicio.
- o) Conservación y acceso posterior a la documentación de respaldo, incluyendo los papeles de trabajo, de conformidad con la normativa técnica y jurídica aplicable.
- p) Criterios de evaluación de ofertas, que deberán orientarse a seleccionar la opción más idónea, considerando no solo el precio, sino también la experiencia, la calidad técnica de la oferta, el cumplimiento normativo y cualquier otro factor relevante que garantice el cumplimiento del objeto contractual.

En cada caso, la Administración deberá establecer la forma válida de acreditar el cumplimiento de los requisitos de idoneidad, experiencia, integridad, criterios de evaluación y demás condiciones necesarias para asegurar la legalidad, calidad y eficacia del servicio contratado.

**3.2 Objetivo y alcance de los servicios contratados.** La Administración deberá establecer en el pliego de condiciones de la contratación, de manera clara y precisa, el objetivo y el alcance de los servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación por contratar.

**3.4. Requisitos de Idoneidad y Experiencia del Profesional.** La Administración deberá asegurar que el profesional externo o el equipo de trabajo que se contrate cumpla con los siguientes requisitos, los cuales deberán definirse en función del objeto específico del servicio:

**a) Incorporación y habilitación profesional:** Estar debidamente incorporado y activo en el colegio profesional correspondiente, y al día con sus obligaciones. Esta condición deberá ser verificable ante el colegio respectivo al momento de la oferta, de conformidad con los medios disponibles para tal fin.

**b) Formación académica y capacitación técnica:** Poseer formación profesional acreditada y contar con conocimientos técnicos actualizados y certificados, relacionados con el tipo de servicio a contratar. Deberá evidenciarse la participación en procesos de capacitación o actualización profesional realizados durante los últimos dos años en la materia correspondiente, o bien la vigencia de certificaciones técnicas reconocidas por los colegios profesionales o por organismos especializados del ámbito de la auditoría, el atestiguamiento o la certificación.

**c) Experiencia profesional:** Acreditar una experiencia mínima de cinco años en la

ejecución de servicios de auditoría externa, atestiguamiento o certificación. Se valorará de manera preferente la experiencia con sujetos pasivos bajo el ámbito de fiscalización de la Contraloría General de la República.

**d) Prácticas de prevención del fraude:** Contar con prácticas institucionales o individuales implementadas en materia de prevención del fraude, en coherencia con los principios y valores que rigen la profesión.

**e) Solvencia económica y reputacional:**

- i. No haber sido declarado insolvente ni estar en estado de quiebra durante los cinco años anteriores a la contratación.
- ii. No haber sido sancionado por el colegio profesional respectivo en los últimos cinco años.
- iii. No contar con condenas penales firmes en los últimos diez años.

La Administración podrá establecer requisitos adicionales que estime necesarios para garantizar la selección del profesional o equipo más idóneo, en atención a las características del servicio, el riesgo asociado y el interés público comprometido.

### **3.5. Requisitos de calidad y observancia de la normativa.**

**a) Requisitos de calidad:**

La Administración deberá asegurar que los servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación ofrecidos se ajusten a los estándares de calidad establecidos en la normativa técnica y profesional aplicable. Para ello, deberá incluir en el pliego de condiciones, al menos, los siguientes aspectos:

- i. Presentación de una certificación o constancia emitida por el colegio profesional respectivo, que acredite el cumplimiento de las normas de calidad aplicables al ejercicio profesional, cuando corresponda.
- ii. Acreditación formal del profesional en el marco de información contable que corresponda.
- iii. Aplicación de políticas, procedimientos y herramientas de control de calidad que permitan verificar el cumplimiento de la normativa técnica y jurídica durante la ejecución del servicio.
- iv. Información que acredite que el profesional, firma o despacho mantiene y aplica un sistema de control de calidad, y que se somete periódicamente a revisiones internas o externas, conforme a los estándares profesionales y normativos vigentes.
- v. Declarar expresamente el compromiso de ejecutar el servicio con independencia y objetividad, asegurando que las condiciones de remuneración, acuerdos o incentivos no comprometen la calidad ni la imparcialidad del trabajo profesional.

**b) Observancia de la normativa:**

La Administración deberá establecer expresamente en los términos contractuales que los servicios de auditoría externa, atestiguamiento y certificación se ejecutarán conforme con la normativa emitida por la Contraloría General de la República, así como con cualquier otra regulación técnica y jurídica aplicable al objeto contratado. Los productos y entregables deberán indicar de forma clara la normativa utilizada como base para su elaboración.

**3.6. Comprobación de la independencia.**

**a) Declaración jurada:** La Administración deberá requerir al profesional propuesto, y cuando corresponda, a los miembros del equipo de trabajo, una declaración jurada de independencia, mediante la cual se haga constar que no se encuentran sujetos a prohibiciones, impedimentos o incompatibilidades legalmente previstas, en la normativa de contratación pública o en la normativa profesional aplicable, ni mantienen vínculos o intereses que comprometan su objetividad e imparcialidad en la prestación del servicio. Esta declaración formará parte de los requisitos habilitantes del procedimiento de contratación.

Lo anterior se entenderá sin perjuicio de las limitaciones adicionales previstas en la sección 1.5 de estas Directrices, así como de los mecanismos que la Administración implemente para verificar objetivamente la independencia del profesional o equipo propuesto.

**b) Período de Enfriamiento:** Se deberá garantizar un período de enfriamiento de al menos un año cuando en los últimos tres años el servicio haya sido brindado a la institución o a una de las entidades del grupo al que pertenece la institución, de forma consecutiva por el mismo profesional, despacho o firma; es decir que no es posible que el servicio sea brindado de forma consecutiva cuatro años por el mismo profesional, despacho o firma de auditoría; salvo disposición legal en contrario.

**3.7. Requisitos del Equipo de Trabajo.** Cuando el servicio de auditoría externa, atestiguamiento o certificación se preste mediante un equipo, la Administración deberá requerir al profesional responsable que:

- a) Identifique expresamente a los miembros del equipo designado, incluyendo su nombre completo, calidades profesionales y roles dentro del encargo.
- b) Acredite que cada integrante cuenta con la formación académica, conocimientos técnicos actualizados y experiencia necesaria para la adecuada ejecución del servicio.

En caso de que se requiera la sustitución de uno o más miembros del equipo por causas debidamente justificadas, el profesional responsable deberá comunicar el procedimiento de sustitución a la Administración, asegurando que el nuevo integrante cumpla con los mismos requisitos de idoneidad y experiencia del personal sustituido.

La Administración deberá validar dicho procedimiento y ejercer un rol vigilante sobre su

cumplimiento. En ningún caso serán atribuibles a la Administración los efectos adversos derivados de sustituciones que no cumplan con las condiciones establecidas en estas Directrices.

## Capítulo 4: Roles y Responsabilidades

### 4.1. Responsabilidades de la Administración Contratante.

La Administración contratante será responsable de:

#### a) Selección del proveedor más idóneo:

- i) Asegurar que la contratación se adjudique a la opción que mejor garantice el cumplimiento del objeto del servicio, considerando no solo el precio, sino también la experiencia, la calidad técnica de la oferta y demás factores relevantes para la satisfacción del interés público.
- ii) Incluir en el procedimiento de contratación criterios de evaluación objetivos, distintos del precio, que permitan seleccionar la opción técnicamente más conveniente.

#### b) Calidad, oportunidad y control del servicio:

- i) Verificar que el plazo y la unidad de tiempo definidos para la ejecución del servicio no comprometan su calidad.
- ii) Garantizar que los productos o entregables cumplan con los estándares técnicos, legales y de calidad aplicables, lo cual deberá documentarse mediante el acta de recepción respectiva.
- iii) Velar porque los criterios de auditoría aplicados por el profesional, despacho o firma, externa e independiente consten de forma clara en el producto final, antes de su recepción definitiva.
- iv) Implementar acciones de control durante la ejecución del servicio, para verificar el cumplimiento de los términos contractuales.

#### c) Transparencia, acceso a información y derechos de supervisión:

- i) Incluir cláusulas contractuales que garanticen el acceso de los órganos de control, la unidad de auditoría interna y demás instancias de supervisión a los papeles de trabajo y documentos que respalden el servicio prestado.
- ii) Incorporar una cláusula que asegure la publicidad del producto final y de su documentación de respaldo, salvo disposición constitucional o legal en contrario.
- iii) Proporcionar al profesional, despacho o firma, externa e independiente el acceso a los sistemas institucionales, documentación y demás información necesaria para la ejecución

del servicio, respetando las restricciones legales sobre información protegida.

iv) Establecer contractualmente la obligación del profesional de respetar y mantener la confidencialidad de la información obtenida, utilizarla exclusivamente para los fines del servicio contratado y abstenerse de divulgarla sin autorización de la Administración.

**d) Facilitación operativa:**

i) Brindar, cuando sea necesario y de acuerdo con los recursos institucionales disponibles, las facilidades de espacio y mobiliario requeridas para la ejecución del servicio contratado.

ii) Señalar expresamente la responsabilidad del profesional respecto al uso adecuado y la custodia de las facilidades otorgadas.

**e) Gestión de resultados y seguimiento:**

i) Establecer y ejecutar los procedimientos necesarios para el análisis de los resultados obtenidos, así como para la implementación de las observaciones, recomendaciones o advertencias formuladas por el profesional, despacho o firma, externa e independiente.

ii) Elaborar e implementar un plan de acción que contenga los responsables y los plazos razonables para dar cumplimiento a las medidas derivadas del producto contratado.

iii) Aplicar los mecanismos correctivos y sancionatorios previstos en la Ley General de Contratación Pública, n.º 9986, en caso de inconsistencias, debilidades o incumplimientos en el producto entregado.

**f) Denuncias y acciones ante incumplimientos relevantes:**

i) Reportar o denunciar ante el colegio profesional correspondiente los errores u omisiones relevantes detectados en los productos contratados.

ii) Cuando resulte procedente, y conforme al ordenamiento jurídico vigente, remitir informes o presentar denuncias ante el Ministerio Público o la autoridad judicial competente.

**4.2 Responsabilidades del Profesional, Despacho o Firma, externa e independiente.** El profesional, despacho o firma, externa e independiente estará obligado a:

- a) Conservar los papeles de trabajo y cualquier otra documentación generada o utilizada en el marco de los servicios contratados de auditoría, atestiguamiento y certificación, conforme con la normativa técnica y jurídica aplicable, por un plazo mínimo de cinco (5) años contados a partir de la emisión del informe o dictamen respectivo, salvo que una disposición legal o técnica establezca un período distinto para el servicio contratado. Durante dicho plazo, la documentación deberá permanecer disponible para revisión por parte de la Administración contratante o de

los órganos de control y fiscalización que así lo requieran.

- b) Entregar a la Administración contratante productos que cumplan con los estándares de calidad, así como con los requerimientos técnicos y legales establecidos en el contrato respectivo.
- c) Establecer comunicación con la unidad de auditoría interna de la Administración contratante cuando la naturaleza del objeto contratado o los resultados obtenidos durante la ejecución así lo demanden, para efectos de coordinación y en el ámbito de sus respectivas competencias.
- d) Atender las solicitudes debidamente formuladas por los órganos de supervisión y control, relacionadas con el servicio prestado.

**4.3 Rol de la Unidad de Auditoría Interna.** Corresponde a la unidad de auditoría interna, en función de sus competencias y disponibilidad de recursos, el cumplimiento de las siguientes responsabilidades:

- a) Coordinar con el profesional contratado, a efectos de evitar interferencias o duplicidades que afecten el desarrollo normal de los trabajos a cargo de ambas instancias.
- b) En caso de requerir la contratación de servicios de auditoría externa, participar activamente en el proceso de contratación respectivo, conforme con el marco normativo vigente, y dar seguimiento a la ejecución del servicio y a la obtención de los productos contratados.
- c) Participar en las reuniones de presentación preliminar y final de los resultados obtenidos, así como en otras sesiones que se consideren pertinentes en el marco de la contratación.
- d) Dar seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones y observaciones derivadas de los servicios de auditoría, atestiguamiento y certificación contratados por la Administración.
- e) Realizar, dentro del marco de su competencia y con base en su criterio profesional, auditorías, asesorías o advertencias relacionadas con los servicios externos contratados, cuando así lo estime necesario.
- f) En las instituciones cuyo presupuesto institucional, al cierre del período presupuestario anterior, supere los diez millones de unidades de desarrollo (UDS), o cuyo monto total de activos sea igual o superior a 50.560.000 UDS —según el valor de la unidad de desarrollo al 31 de diciembre del período que se informa—, incorporar en su plan anual una auditoría sobre las contrataciones de servicios relacionados con la liquidación presupuestaria y/o los estados financieros, con el fin de verificar la congruencia entre el producto recibido y los términos contractuales respectivos.

- g) Incluir periódicamente en su plan de trabajo, considerando el universo auditable y los riesgos identificados, estudios sobre la calidad de los productos obtenidos como resultado de estas contrataciones.

## Capítulo 5: Comunicación, control y transparencia

### 5.1 Comunicación de resultados.

#### a) Comunicación preliminar:

Durante la ejecución del servicio contratado, el profesional, despacho o firma, externa e independiente deberá mantener una comunicación fluida, constante y oportuna con la unidad contratante, con el fin de facilitar el desarrollo normal del proceso y atender inquietudes institucionales, sin comprometer su independencia ni objetividad.

i) Los resultados preliminares deberán ser comunicados de forma escrita y verbal mediante una conferencia institucional, en la que participarán la unidad contratante, los jefes institucionales, la unidad de auditoría interna y las dependencias relacionadas con el objeto del servicio.

ii) En esa instancia, la Administración podrá formular observaciones, solicitar aclaraciones, ampliaciones o ajustes, siempre que tales solicitudes no interfieran con el juicio profesional del contratista ni comprometan su objetividad e independencia.

#### b) Comunicación de resultados definitivos:

Los resultados finales deberán ser entregados por escrito, de manera oportuna, a la unidad contratante, con copia al jefe institucional y a la unidad de auditoría interna, conforme con sus competencias.

i) Los productos deberán elaborarse conforme a la técnica y normativa aplicable, con estricto apego a los términos contractuales.

ii) Los entregables deberán contener de forma clara y precisa los procedimientos aplicados, los criterios utilizados, los hallazgos obtenidos y las conclusiones alcanzadas, de acuerdo con los estándares de calidad técnica y legal vigentes.

#### c) Comunicación de actos u omisiones presuntamente irregulares o ilegítimos:

Cuando, en el transcurso de la prestación del servicio, el profesional, **despacho o firma, externa** e independiente identifique actos u omisiones que puedan constituir hechos presuntamente irregulares o ilegítimos relacionados con la gestión institucional, deberá proceder de la siguiente forma:

i) Comunicarlo formalmente a la Administración mediante oficio separado, acompañado de los insumos o evidencias que sustenten tal comunicación. Deberá remitirse copia a la unidad de auditoría interna para los efectos correspondientes.

ii) En caso de que los hechos involucren al jerarca institucional, la comunicación deberá dirigirse a la autoridad competente, conforme con la normativa vigente.

iii) La Administración deberá dar trámite formal y oportuno a dicha comunicación, gestionando las acciones necesarias ante las instancias competentes para valorar la eventual existencia de responsabilidades.

iv) La información o los hallazgos que refieran a hechos o situaciones que pudieran implicar eventuales responsabilidades administrativas, civiles o penales deberán tratarse con carácter confidencial, conforme al ordenamiento jurídico aplicable. En consecuencia, estos temas no deberán ser abordados en la conferencia institucional de presentación de resultados, ni en otros espacios de difusión pública, a fin de resguardar la integridad de las eventuales investigaciones y los derechos de las personas involucradas.

**5.2 Control sobre la ejecución contractual.** La Administración contratante deberá establecer medidas de control durante la ejecución de los servicios de auditoría, atestiguamiento y certificación, con el fin de asegurar que estos se desarrollen conforme a los estándares de calidad técnica aplicables y a las condiciones pactadas contractualmente.

a) Para tales efectos, la unidad contratante designará a una persona o equipo con competencia técnica en la materia objeto del contrato. Esta persona o equipo será responsable de supervisar el desarrollo del encargo, verificar su cumplimiento y recibir formalmente el producto contratado, conforme con las etapas de comunicación y entrega establecidas en el artículo 5.1.

b) En el ejercicio de este control, la Administración deberá verificar, al menos, lo siguiente:

i) Que el personal propuesto en la oferta adjudicada sea efectivamente el que realice los trabajos contratados, salvo sustitución debidamente justificada y validada por la Administración, conforme con lo previsto en estas Directrices.

ii) Que el profesional, despacho o firma, externa e independiente actúe con apego a las cláusulas contractuales y a la normativa técnica y jurídica aplicable, y que el servicio se desarrolle dentro del alcance definido, cumpliendo el objetivo previsto y entregando los productos pactados en el plazo estipulado.

iii) Que, en caso de que el profesional, despacho o firma, externa e independiente requiera la sustitución de miembros del equipo de trabajo, esta se realice conforme al procedimiento definido por la Administración, y que el personal sustituto cumpla con los mismos requisitos de idoneidad y experiencia del personal inicialmente designado.

iv) Que la calidad técnica y la independencia del servicio puedan evidenciarse mediante los productos intermedios, comunicaciones y documentación de seguimiento generados durante la ejecución, los cuales deberán conservarse como respaldo de la

supervisión institucional.

**5.3. Publicación de resultados y documentación de respaldo.** El resultado final del servicio contratado, así como la documentación de respaldo generada durante su ejecución, tendrán carácter público y estarán disponibles para cualquier persona interesada, salvo las excepciones expresamente establecidas por la Constitución Política o por norma legal vigente.

Posterior a la recepción definitiva del producto contratado, la Administración contratante deberá publicar el resultado final del servicio en la página web institucional o en algún otro medio de acceso público, en un formato abierto, interoperable y accesible. Para ello, deberá considerar las necesidades específicas de aquellos sectores de población y/o personas que se encuentren en situaciones desventajosas para ejercer, en igualdad de condiciones, su derecho de acceso a la información.

Dicha publicación deberá incluir, como mínimo, un resumen ejecutivo de los resultados del servicio contratado, el plan de acción adoptado por la Administración con responsables y plazos, y los estados financieros auditados o certificados, cuando corresponda conforme a la naturaleza del servicio. La información deberá mantenerse disponible, al menos, hasta tanto se verifique la implementación completa de las recomendaciones formuladas.

La publicidad prevista en este artículo no se extiende a la información o documentación que, conforme al ordenamiento jurídico, tenga carácter confidencial o reservado, en particular aquella que refiera a hechos o situaciones susceptibles de generar responsabilidades administrativas, civiles o penales, o cuya divulgación pudiera afectar investigaciones en curso o los derechos de las personas involucradas.

## Capítulo 6: Guías de servicios específicos

### 6.1. Atestiguamiento sobre la elaboración de la liquidación presupuestaria.

El servicio de atestiguamiento con seguridad razonable sobre la elaboración de la liquidación presupuestaria, aplicable a las entidades bajo el ámbito de aplicación de las Normas Técnicas de *sobre Presupuesto Público (NTPP) (N-1-2012-DC-DFOE)* deberá comprender una evaluación integral de la normativa técnica aplicable, tanto interna como externa, que regula la ejecución presupuestaria y la elaboración de la liquidación.

#### a) En relación con la normativa técnica interna, deberá verificarse:

i) El cumplimiento de las políticas, acuerdos del jerarca, reglamentos, lineamientos, directrices, manuales y procedimientos establecidos para la aprobación de las variaciones presupuestarias.

ii) El registro adecuado de las transacciones vinculadas con la ejecución del presupuesto del período que se liquida, incluyendo el reconocimiento y la medición de los ingresos y gastos,

el uso de instrumentos de registro, la custodia de la información presupuestaria y la ejecución de tareas y coordinaciones institucionales.

iii) La existencia y validez de la documentación soporte de los registros indicados anteriormente, así como el trámite seguido para la emisión y comunicación de la liquidación presupuestaria ante los órganos y entes competentes.

**b) En relación con la normativa técnica externa, deberá verificarse:**

i) La aplicación de las leyes que rigen la ejecución y liquidación presupuestaria para efectos de ingresos y gastos institucionales.

ii) Que la documentación de respaldo de los gastos ejecutados refleje la vinculación con los objetivos y metas institucionales (NTPP 2.1.4).

iii) Que se realice seguimiento y evaluación periódica de la ejecución presupuestaria (NTPP 2.1.2.d).

iv) Que el registro de todos los ingresos y gastos del período esté debidamente respaldado, y que las modificaciones o ajustes presupuestarios se hayan tramitado conforme a los mecanismos establecidos (NTPP 2.2.3.a, 4.3.6, 4.3.7 y 4.3.8).

v) Que los ingresos y gastos registrados correspondan al ejercicio económico objeto de revisión (NTPP 2.2.3.d y 4.3.2, segundo párrafo).

vi) Que los registros se hayan realizado según las clasificaciones oficiales vigentes para el Sector Público (NTPP 2.2.3.f).

vii) Que exista contenido presupuestario a nivel de partidas, grupos y subpartidas previo a la adquisición de compromisos o ejecución de los gastos (NTPP 2.2.3.i y 4.3.2, tercer párrafo).

viii) Que la naturaleza de los gastos ejecutados se corresponda con la finalidad prevista en el presupuesto aprobado (NTPP 2.2.3.i y 4.3.2, tercer párrafo).

ix) Que los gastos corrientes se hayan financiado con ingresos corrientes, y no con ingresos de capital o endeudamiento, conforme a la normativa que regula el artículo 6 de la Ley n.º 8131 (NTPP 2.2.3.k y 2.2.9).

x) Que exista una base de registro única para todos los ingresos y gastos presupuestarios, fundamentada y aplicada de forma uniforme y consistente (NTPP 2.2.4).

xi) Que los presupuestos iniciales, extraordinarios y modificaciones presupuestarias realizadas durante el periodo auditado hayan cumplido los requisitos técnicos y legales correspondientes (NTPP 4.2.3, 4.2.11.b, 4.3.10 y 4.3.13), con el fin de identificar posibles inconsistencias recurrentes.

xii) Que la entidad cuente con normativa interna que defina procedimientos, actividades, unidades responsables y manuales para la ejecución y el registro presupuestario (NTPP 3.4).

xiii) Que las transacciones presupuestarias tengan su correspondiente reflejo en los registros contables patrimoniales (NTPP 3.6).

xiv) Que exista un estado o informe que demuestre la congruencia entre el resultado de la liquidación presupuestaria (superávit o déficit) y los estados financieros institucionales (NTPP 4.3.19.c.ii y 4.3.4).

xv) Que se haya remitido la información sobre ejecución, evaluación y liquidación presupuestaria a la Contraloría General de la República, conforme con los términos y plazos establecidos en las NTPP.

xvi) Que exista consistencia entre la información reportada a través del Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP) y los registros internos institucionales (NTPP 4.3.14, 4.3.15, 4.5.5, 4.5.6, 4.3.18 y 4.3.19).

xvii) Que la liquidación presupuestaria haya sido revisada por una persona funcionaria distinta a quien la elaboró o ejecutó los registros, y que dicha persona no pertenezca a la unidad de auditoría interna (NTPP 4.3.17, primer párrafo).

Finalmente, la Administración deberá poner a disposición del profesional, despacho o firma contratada la documentación y demás elementos que constituyan criterios para la revisión del objeto de estudio, conforme con lo indicado en los incisos anteriores. Además, el profesional externo e independiente deberá observar lo dispuesto por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica para la emisión de este tipo de productos.

**6.2. Certificación de los saldos de la liquidación presupuestaria.** La certificación se limita a garantizar que los saldos de la liquidación reportados al Órgano Contralor por medio del sistema de información correspondiente, coincide con los saldos que constan en el sistema de información de la respectiva institución y en su documentación, con el fin tener certeza de que no existen diferencias entre los mismos. Al cotejar estos saldos se deberá considerar lo siguiente:

- a) Obtener un entendimiento del contenido de los sistemas coadyuvantes del presupuesto y la forma en que trabajan.
- b) La sumatoria total de los saldos de las partidas presupuestarias en cada sistema para identificar posibles diferencias globales en el periodo por certificar.
- c) Cada partida presupuestaria y su saldo en el sistema de información la Contraloría General de la República y el sistema de la institución, los cuales se deben encontrar sustentados en la documentación correspondiente, para verificar si existen diferencias entre los registros.

- d) Verificar que se haya realizado la revisión final de la liquidación presupuestaria por parte de la administración activa.
- e) El profesional externo e independiente deberá observar la regulación emitida por el Colegio de Contadores Públicos para la emisión de este tipo de productos.

### **6.3 Auditorías Externas en Tecnologías de Información.**

**6.3.1** El servicio de auditoría externa en tecnologías de información tiene por objeto evaluar, de forma integral, los sistemas, procesos, riesgos y controles asociados a la gestión tecnológica institucional, considerando el perfil y nivel de desarrollo tecnológico de cada entidad.

Estas auditorías deben contribuir al fortalecimiento de la gobernanza de TI, la protección de la información, la continuidad operativa institucional y la efectiva gestión de riesgos asociados a los activos tecnológicos, datos institucionales y servicios digitales.

A fin de asegurar una aplicación proporcional, eficiente y orientada al riesgo, las entidades sujetas a esta obligación se clasificarán, para efectos del alcance y frecuencia de las auditorías externas en TI, en los siguientes grupos.

#### **i. Grupo A – Instituciones con dependencia tecnológica**

Corresponde a entidades que cumplan con alguna de las siguientes condiciones:

- a) Brindan servicios esenciales para la infraestructura crítica nacional,
- b) Presentan dependencia tecnológica; es decir, uno o más procesos sustantivos institucionales requieran sistemas informáticos o infraestructura tecnológica para su funcionamiento normal, o cuando la entidad administre bases de datos con información sensible o confidencial de terceros.
- c) Administran sistemas críticos o bases de datos con información sensible de terceros,
- d) Mantienen infraestructura tecnológica distribuida, múltiples integraciones de sistemas o procesos automatizados con alto volumen transaccional,
- e) Cuentan con soporte tecnológico en sus operaciones donde se requiere especial atención en los siguientes ejes críticos:
  - i) Gobernanza y cumplimiento normativo,
  - ii) Seguridad de la información,
  - iii) Gestión de accesos y continuidad operativa,
  - iv) Riesgos derivados de la tercerización de servicios tecnológicos,
  - v) Gestión del cambio tecnológico.

Estas instituciones deberán contratar auditorías externas en TI al menos **cada dos años**, con un alcance integral que incluya todos los ejes temáticos definidos en estas Directrices.

Esta obligación no exime la realización de auditorías internas en TI, las cuales deben efectuarse regularmente según la normativa vigente, considerando los lineamientos internos y las necesidades específicas de gestión del riesgo tecnológico.

La clasificación institucional y el enfoque adoptado deberán documentarse expresamente en el expediente de planificación de la contratación, con base en su análisis de riesgos y características operativas. Esta justificación podrá ser verificada por los órganos de control.

## ii. Grupo B – Instituciones sin dependencia tecnológica

Corresponde a entidades que cumplan **simultáneamente** con las siguientes condiciones:

- i) No cuentan con una unidad organizacional especializada en tecnologías de información y comunicaciones (TIC), y
- ii) Sus procesos sustantivos no dependen de manera significativa del uso de herramientas tecnológicas para la ejecución de sus fines institucionales.

Estas instituciones deberán contratar auditorías externas en TI al menos cada tres años, con un alcance integral que incluya todos los ejes temáticos definidos en estas Directrices.

Para acogerse a esta modalidad, la máxima autoridad administrativa deberá emitir una declaración formal y motivada, que justifique el cumplimiento conjunto de ambas condiciones.

Esta declaración tendrá una vigencia máxima de tres años, al término de los cuales deberá realizarse una nueva evaluación institucional. En caso de que la entidad experimente cambios significativos en su nivel de digitalización o dependencia tecnológica, deberá actualizar su clasificación antes del vencimiento de dicho plazo.

### 6.3.2 Ejes temáticos mínimos de revisión

Los servicios de auditoría externa en tecnologías de información que contraten las entidades clasificadas en los Grupos A y B deberán contemplar, en función del nivel de madurez tecnológica, complejidad operativa y criticidad institucional, como mínimo, los siguientes ejes temáticos:

#### a) Perfil tecnológico de la institución

- i) Nivel de dependencia tecnológica en la ejecución de funciones y en la prestación de servicios institucionales.
- ii) Volumen de operaciones y criticidad de los procesos soportados por tecnologías de información, considerando su impacto en la continuidad operativa y en los servicios públicos.
- iii) Riesgos asociados a la gestión de tecnologías de información, incluyendo aquellos derivados de la externalización de servicios.

**b) Gobernanza y gestión de TI**

- i) Existencia de un marco de gobernanza y gestión de TI alineado con las Normas de Control Interno para el Sector Público (N-2-2009-CO-DFOE), en particular las disposiciones 5.9 y 5.10, así como con las Normas Técnicas para la Gestión y el Control de las Tecnologías de Información (NTGCTI) emitidas por el MICITT.
- ii) Estrategia de alineación de TI con los objetivos institucionales, que garantice el uso eficiente de los recursos tecnológicos.
- iii) Definición clara de roles y responsabilidades, asegurando la segregación de funciones, la rendición de cuentas y la toma de decisiones informadas.
- iv) Aplicación de modelos de auditoría para evaluar la madurez en la gestión de TI, utilizando marcos normativos nacionales aplicables.

**c) Seguridad de la información y continuidad institucional**

- i) Existencia y efectividad de políticas y controles de seguridad de la información.
- ii) Evaluación de la gestión de accesos, incluyendo autenticación multifactor, fortaleza de contraseñas, privilegios de usuario, monitoreo de accesos no autorizados, cifrado de datos y mecanismos de respuesta a incidentes.
- iii) Protección integral de los datos institucionales durante todo su ciclo de vida.
- iv) Existencia y aplicación de planes de continuidad institucional y recuperación ante desastres, con protocolos documentados y pruebas periódicas.
- v) Revisar y evaluar la gestión de respaldos de información.
- vi) Evaluación de riesgos cibernéticos y mitigación de amenazas, incluyendo incidentes previos, análisis de tendencias y gestión de vulnerabilidades.
- vii) Realización de pruebas de resistencia, tales como pruebas de penetración (pentesting) y simulaciones de respuesta ante incidentes de ciberseguridad.

La cobertura y profundidad a observar deberá ser definida por la Administración en el pliego de condiciones, según la clasificación institucional determinada en el proceso de planificación de la contratación.

**6.3.3 Metodología de la auditoría externa sobre TI.**

La Administración contratante deberá establecer una metodología de trabajo que, como mínimo, contemple:

- a) Revisión del cumplimiento normativo y regulatorio en la gestión de TI, verificando la aplicación de leyes, reglamentos, directrices y políticas internas y externas, tales como las N-2-2009-CO-DFOE, las NTGCTI del MICITT y otra normativa aplicable sobre seguridad de la información, privacidad de datos y continuidad operativa.

- b) Ejecución de pruebas de penetración y análisis de vulnerabilidades para detectar y mitigar brechas de seguridad en infraestructuras y sistemas críticos.
- c) Evaluación de los controles generales de TI, incluyendo seguridad de la infraestructura, gestión de la información y comunicaciones, riesgos en centros de datos, relación con proveedores, administración de accesos, gestión de cambios y continuidad operativa.
- d) Análisis de la efectividad de los procesos de gestión de riesgos tecnológicos, incluyendo la identificación, valoración, respuesta y monitoreo de amenazas.
- e) Implementación de herramientas de auditoría asistida por computadora (CAAT), aplicando técnicas automatizadas para el análisis de datos y la identificación de anomalías relevantes.

#### **6.3.4 Marco normativo aplicable**

Las auditorías deberán observar el marco de gobernanza y gestión de TI que haya sido adoptado formalmente por la entidad, conforme con los lineamientos emitidos por el MICITT, como órgano rector en la materia.

Asimismo, deberá observarse el cumplimiento de las NTGCTI y, cuando corresponda, podrán aplicarse marcos de referencia y mejores prácticas internacionales reconocidas, tales como COBIT, ISO/IEC 27001, ITIL, entre otros, para aquellos aspectos no cubiertos por la normativa nacional o institucional.

#### **6.3.5 Alcance adicional en instituciones con funciones críticas**

Las instituciones pertenecientes al Grupo A que presten servicios esenciales para la infraestructura crítica nacional deberán ampliar el alcance de sus auditorías externas en tecnologías de información, con énfasis en los aspectos de continuidad operativa, ciberseguridad, disponibilidad e integridad de los servicios, dada su relevancia para la prestación de funciones públicas esenciales y la protección de los datos institucionales.

Las auditorías externas contratadas deberán incluir procedimientos específicos para verificar la resiliencia tecnológica, la capacidad de respuesta ante incidentes, la efectividad de los planes de continuidad y recuperación ante desastres, y la protección de los sistemas críticos frente a amenazas cibernéticas.

Sin perjuicio de la periodicidad establecida para el Grupo A, la Administración deberá valorar, con base en su análisis de riesgos y criticidad operativa, la conveniencia de realizar auditorías externas de carácter anual, cuando el nivel de exposición tecnológica o el impacto potencial de una falla así lo justifique.

En todo caso, la auditoría interna institucional deberá mantener vigilancia continua y anual sobre la gestión de riesgos tecnológicos, asegurando la atención de las observaciones formuladas por las auditorías externas.

## Anexo 1: Glosario

Para una comprensión y aplicación uniforme de los términos utilizados en estas Directrices, se definen a continuación los conceptos:

- **Actos presuntamente irregulares o ilegítimos:** Conductas entendidas como acciones u omisiones que podrían infringir el ordenamiento jurídico, provocar daños o causar perjuicios a la institución pública y por esa razón generar algún tipo de responsabilidad a cargo del infractor.
- **Administración contratante:** Es la entidad u órgano bajo el ámbito de fiscalización de la Contraloría General de la República que contrata los servicios de un profesional, despacho o firma, externa e independiente. En esta normativa también se denomina “Administración”.
- **Alcance del trabajo:** Se refiere a la cobertura y nivel de detalle del trabajo contratado para cumplir los objetivos propuestos, con mención del período por analizar.
- **Atestiguamiento sobre la liquidación presupuestaria:** Servicio en el cual el profesional en contaduría pública autorizado, independiente a la entidad contratante, emite una conclusión objetiva para aumentar la confianza de terceros en la evaluación de un asunto específico, comparado con criterios establecidos. Este servicio debe ofrecer un nivel de seguridad razonable para verificar el cumplimiento de políticas, metodologías y normas aplicables.
- **Auditor externo:** Profesional autorizado para la prestación de servicios de auditoría externa que no es empleado del ente u órgano que realiza la contratación.
- **Auditoría externa:** Servicio brindado por una persona física o jurídica ajena al ente u órgano objeto de estudio, que consiste en un proceso sistemático, independiente y profesional para obtener y evaluar objetivamente evidencia.
- **Certificación:** Servicio que brinda un contador público autorizado externo a la entidad contratante, conforme a lo regulado en el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, dando fe de la certeza de la materia o elemento concreto que se indica en el informe emitido.
- **Conferencia final:** Presentación que realiza el profesional, despacho o firma, externa e independiente ante la Administración, con el propósito de exponer los resultados del servicio contratado, así como las situaciones de control, riesgos identificados y recomendaciones correspondientes.
- **Declaración jurada:** Manifestación escrita realizada por el auditor externo, en relación con asuntos específicos estipulados por la Administración como requisito para participar en el concurso. Esta declaración se realiza bajo juramento y produce los efectos legales correspondientes, sin requerir formalización notarial, salvo que la Administración, por razones de seguridad jurídica o de fe pública, disponga expresamente su presentación ante notario público en las especificaciones de la contratación.

- **Entes u órganos no supervisados que gestionan actividades crediticias:** Instituciones o entes públicos titulares de fondos y fideicomisos que realizan gestión crediticia y no están sujetos a la supervisión de la Superintendencia General de Entidades Financieras.
- **Gestión crediticia:** Proceso integral de planificación estratégica, gobernanza, gestión integral de riesgos, administración de créditos y seguimiento y monitoreo de la cartera de crédito, realizado por un ente u órgano no supervisado para proporcionar recursos económicos a terceros, a partir del cual adquiere derechos de cobro para garantizar el cumplimiento de sus objetivos, usualmente referidos a beneficios sociales o la mejora de la rentabilidad de la cartera de crédito.
- **Normativa de contratación pública:** Regulaciones que deben ser observados en el ámbito de la contratación pública; que comprende la Ley de Contratación Pública, su Reglamento y demás normas aplicables.
- **Objetivo de la auditoría:** Finalidad o el propósito del servicio de auditoría externa.
- **Periodo de enfriamiento:** Lapso durante el cual el profesional, equipo de trabajo, despacho o firma de auditoría no podrá brindar el servicio de auditoría, atestiguamiento o certificación para determinada institución.
- **Productos de la auditoría:** Informes, dictámenes u otros documentos generados de los servicios de auditoría externa.
- **Profesional o equipo de trabajo:** Profesional o grupo de profesionales externos e independientes que cumplen con los requisitos de idoneidad y experiencia establecidos en estos lineamientos.
- **Unidad de auditoría interna:** Componente orgánico del sistema de control interno institucional, con competencias en la vigilancia de la Hacienda Pública.