

R-DC-124-2015—CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. —Despacho Contralor. San José, a las nueve horas del treinta de setiembre de dos mil quince.

CONSIDERANDO

- I. Que los artículos 183 y 184 de la Constitución Política de la República de Costa Rica, establecen a la Contraloría General de la República como institución auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la Hacienda Pública, y que el artículo 12 de su Ley Orgánica, Nro. 7428 del 7 de setiembre de 1994, la designa como órgano rector del Sistema de Control y Fiscalización Superiores de la Hacienda Pública.
- II. Que en virtud de tal condición, los artículos 11, 12 y 24 de la Ley Nro. 7428 mencionada, y el artículo 3 de la Ley General de Control Interno, Nro. 8292 del 31 de julio de 2002, 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 Nro. 8292, el jerarca y los titulares subordinados son responsables de establecer, mantener, perfeccionar y evaluar los sistemas de control interno correspondientes, de manera que sean aplicables, completos, razonables, integrados y congruentes con las competencias y atribuciones institucionales, así como ajustados a la normativa que al efecto emita la Contraloría General de la República.
- IV. Que el 25 de setiembre del 2014 se publicó en La Gaceta Nro. 184, la Resolución Nro. R-DC-64-2014 del 11 de agosto de ese mismo año, del Despacho de la Contralora General de la República, en la que se aprueban y divulgan las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, las cuales tienen el propósito de promover un mejoramiento de ese proceso y asegurar la calidad de sus productos, estableciendo pautas mínimas para que este proceso que se realiza en el Sector Público, se ejecute con altos estándares de calidad, de manera uniforme, íntegra, objetiva e independiente.
- V. Que el numeral 6.5 de las Normas de Control Interno para el Sector Público (N-2-2009-CO-DFOE), emitidas por medio de Resolución R-CO-9-2009 del

26 de enero de ese mismo año, del Despacho de la Contralora General de la República, publicadas en el Diario Oficial La Gaceta Nro. 26 del 6 de febrero de 2009, se establece que el jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias y con fundamento en las necesidades, posibilidades y características de la institución y los riesgos que enfrenta, deben contratar profesionales externos en contaduría pública que lleven a cabo evaluaciones con base en las cuales se establezca la calidad de la recopilación y procesamiento de la información, así como sobre la validez, suficiencia y cumplimiento del sistema de control interno en lo que establece estos lineamientos.

- VI. Que en la actualidad del Sector Público los aspectos relativos al sistema de control interno, auditoría, aseguramiento de la calidad, sistemas de información contable, financiera y presupuestaria, tecnologías de información y comunicación, y rendición de cuentas, propician un entorno que entre otras acciones, posibilita el desarrollo de evaluaciones realizadas por profesionales externos acordes con altos estándares de calidad, como mecanismo para obtener un examen objetivo e independiente sobre el acatamiento de la normativa interna y externa aplicable a los procesos relacionados con el presupuesto institucional, así como sobre la veracidad, oportunidad y exactitud de los registros e información presupuestaria. Lo anterior en procura de apoyar la gestión pública apegada a criterios de eficiencia y eficacia, y con cumplimiento del ordenamiento vigente.
- VII. Que de conformidad con el artículo 27 de la citada Ley Nro. 7428, los entes y órganos sujetos a la fiscalización de la Contraloría General pueden contratar profesionales externos, cubriendo por su cuenta el costo respectivo, en búsqueda de obtener la identificación de oportunidades de mejora en los sistemas y procesos que apoyan la gestión institucional y de fortalecer la confiabilidad de la información utilizada en la toma de decisiones, entre ellas la presupuestaria.
- VIII. Que el 1 de junio de 2009 se publicó en La Gaceta Nro. 104, la resolución Nro. R-CO-33-2009 del doce de mayo de ese mismo año, del Despacho de la Contralora General de la República, en la cual se aprueban las “Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa en el Sector Público” (D-3-2009-CO-DFOE), en las que se regulan los requerimientos mínimos que

las entidades y órganos del Sector Público deben observar en la contratación de esos servicios.

- IX. Que el 29 de marzo del 2012 se publicó en el Alcance Digital Nro. 39 de La Gaceta Nro. 64, la Resolución Nro. R-DC-24-2012 del 26 de ese mismo mes y año, mediante la cual, se promulgaron con carácter vinculante las “Normas Técnicas sobre Presupuesto Público” (N-1-2012-DC-DFOE), que establecen una base normativa común y actualizada para fiscalizar el subsistema de presupuesto y el proceso presupuestario de los sujetos pasivos cuyo presupuesto debe ser sometido a la aprobación de la Contraloría General de la República.
- X. Que el numeral 4.3.17 de las citadas Normas Técnicas sobre Presupuesto Público (NTPP), denominado “Exactitud y confiabilidad de la liquidación presupuestaria”, establece para los casos de las instituciones cuyo presupuesto institucional al cierre del periodo presupuestario supere el equivalente en colones de sesenta millones de unidades de desarrollo - según el valor de la unidad de desarrollo al 31 de diciembre de ese período- la obligación de someter su liquidación presupuestaria a una revisión por parte de profesionales externos e independientes; con el propósito de que esos profesionales emitan una conclusión independiente sobre el nivel de observancia de las políticas y metodologías internas establecidas, sobre el cumplimiento de la normativa técnica y jurídica aplicable al presupuesto y el resultado de la liquidación presupuestaria informado.
- XI. Que es necesario establecer un marco orientador básico sobre los elementos mínimos a ser considerados por parte de las entidades y órganos públicos, sujetos a lo dispuesto en el numeral 4.3.17 de las Normas antes citadas, a efecto de que puedan establecer los requerimientos específicos de contratación de servicios de un profesional externo para la revisión de la fase de ejecución del presupuesto y elaboración de la liquidación presupuestaria, dar seguimiento a los servicios contratados y obtener de ellos, los productos esperados acorde con los fines pretendidos, según lo dispuesto en el numeral de reiterada cita y se fortalezca con ello; el control interno, la toma de decisiones y la transparencia de la gestión del presupuesto institucional.

- XII. Que la Contraloría General de la República ha efectuado un estudio sobre los elementos básicos que deben contemplarse en la revisión de la fase de ejecución del presupuesto y elaboración de la liquidación presupuestaria, determinando los criterios que deben evaluarse en esa revisión y que de acuerdo con estos se define que el tipo servicio que puede brindar un auditor externo para efectuar esa revisión corresponde a un trabajo para atestiguar con seguridad razonable, regulado por el marco normativo establecido en la *“Norma internacional de trabajo para atestiguar 3000 - Trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica”*.
- XIII. Que en La Gaceta Nro. 108 del viernes 15 de junio de 2015, se publicó la Resolución R-DC-042-2015 de las once horas del 13 de mayo de 2015, por medio de la cual La Contraloría General de la República sometió a consulta de la Administración Pública, los sujetos pasivos de su fiscalización y al público en general, una propuesta de Lineamientos para realizar la revisión externa a la que se refiere el numeral 4.3.17 de reiterada cita. En razón de esta consulta pública, se recibieron observaciones y recomendaciones de diferentes entes, que han sido valoradas para efectuar los ajustes o cambios pertinentes.

Por tanto,

RESUELVE

I. – Emitir y promulgar los siguientes:

LINEAMIENTOS PARA LA CONTRATACIÓN DEL TRABAJO PARA ATESTIGUAR CON SEGURIDAD RAZONABLE SOBRE LA ELABORACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA DE LOS ENTES Y ÓRGANOS SUJETOS A LO ESTABLECIDO EN EL NUMERAL 4.3.17 DE LAS NORMAS TÉCNICAS SOBRE PRESUPUESTO PÚBLICO N-1-2012-DC-DFOE.

1. Aspectos Generales.

1.1 Glosario.

Para los efectos de los presentes lineamientos, se aplicarán las siguientes definiciones:

Asignación presupuestaria: Valor monetario de los

ingresos y gastos incluidos en los presupuestos de las instituciones, según los clasificadores vigentes y para cada uno de los niveles de desagregación de la estructura programática.

Auditor externo: Es el profesional en contaduría pública, incorporado al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, que tiene la responsabilidad final del trabajo para atestiguar con seguridad razonable sobre la elaboración de la liquidación presupuestaria, habilitado legalmente para la prestación de dicho servicio, quien labora de forma unipersonal u organizado por medio de despachos o firmas, y no es empleado del ente u órgano que contrata el servicio.

Causa: Razón o razones fundamentales por las cuales se presentó la condición del hallazgo, es el motivo por el que no se cumplió el criterio o el acatamiento de la norma.

Condición: Constituye la situación encontrada por el auditor con respecto a una operación, actividad o transacción. La condición refleja el grado en que los criterios están siendo logrados o aplicados.

Criterio: Es la norma o parámetro con la que el auditor evalúa la condición. Los criterios constituyen la medida que permite la evaluación de la condición, cuando ésta es de carácter cuantitativo y cualitativo.

Efecto: Es el resultado o consecuencia real o potencial que resulta de la comparación entre la condición y el criterio que debió ser aplicado. Sean estos reales o potenciales, deben definirse en lo posible en términos cuantitativos, como moneda, tiempo, unidades de producción o números de transacciones. Cuando sean de carácter cualitativo, se debe precisar si son desviaciones a la normativa y si incrementa la posibilidad de materializarse un riesgo o ampliar el impacto de uno ya materializado.

Déficit: Exceso de gastos sobre los ingresos, ejecutados

al final de un ejercicio presupuestario.

Jerarca: Máxima autoridad en la institución, sea éste unipersonal o colegiado.

Liquidación presupuestaria: Es el cierre anual de las cuentas del presupuesto institucional que se debe hacer al terminar el ejercicio económico, con el cual se obtiene el resultado global de la ejecución del presupuesto.

Norma internacional de trabajos para atestiguar 3000 – Trabajos para atestiguar distintos de auditoría o revisión de información financiera histórica (NITA 3000): Norma establecida por Federación Internacional de Contadores para regular la prestación de servicios para atestiguar que realicen los profesionales en contaduría pública.

Plan anual: Instrumento formulado en concordancia con los planes de mediano y largo plazo, en el que se concreta la política de la institución a través de la definición de objetivos, metas, y acciones que se deberán ejecutar durante el año, se precisan los recursos humanos, materiales y financieros necesarios para obtener los resultados esperados y se identifican las unidades ejecutoras responsables de los programas de ese plan.

Presupuesto inicial: Presupuesto con que el que se comienza la gestión anual de la institución.

Presupuesto institucional: Presupuesto que rige durante el ejercicio económico, para las instituciones públicas y comprende el presupuesto inicial y las variaciones presupuestarias.

Titular Subordinado: Funcionario de la administración activa responsable de un proceso, con autoridad para ordenar y tomar decisiones.

Trabajo para atestiguar: Trabajo en el que el profesional en contaduría pública expresa una conclusión diseñada

para mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos, que no sea la parte responsable, en los resultados de la evaluación o medición de un asunto contra los criterios.

Este tipo de trabajo aplica para realizar el servicio externo a que se refiere el numeral 4.3.17 de las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público. De acuerdo con sus características, para la prestación de ese servicio deberá aplicarse la Norma internacional de trabajos para atestiguar 3000 – Trabajos para atestiguar distintos de auditoría o revisión de información financiera histórica (NITA 3000).

Seguridad razonable: Nivel de seguridad alto pero no absoluto, expresado de manera positiva en el informe de atestiguamiento del auditor externo que expresa una conclusión en cuanto a que la información sometida a estudio está libre de errores significativos.

Superávit específico: Exceso de ingresos sobre los gastos, ejecutados al final de un ejercicio presupuestario que por disposiciones especiales o legales tienen que destinarse a un fin específico.

Superávit libre: Exceso de ingresos sobre los gastos, ejecutados al final de un ejercicio presupuestario que son de libre disponibilidad en cuanto al tipo de gastos que puede financiar.

Titular subordinado de más alto rango: Funcionario de la Administración activa que interactúa directamente con el Jerarca y ostenta el más alto cargo administrativo en la institución (Presidente Ejecutivo, Gerente General, Rector, Director General, entre otros del igual rango).

Variaciones presupuestarias: Corresponden a los ajustes cuantitativos y cualitativos al presupuesto aprobado por las instancias internas y la externa competente, que son necesarias para el cumplimiento de los objetivos y metas y se derivan de cambios en el

ámbito interno y externo de índole económico, financiero, administrativo y legal, que ocurren durante el periodo presupuestario (Presupuestos extraordinarios y modificaciones presupuestarias).

1.2 Ámbito de aplicación. de Estos lineamientos son de acatamiento obligatorio para las instituciones y órganos públicos sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República, cuya liquidación presupuestaria debe ser objeto de examen, por parte de Auditores externos independientes de conformidad con lo establecido en el párrafo tercero del numeral **4.3.17** “*Exactitud y confiabilidad de la liquidación presupuestaria*”, de las Normas Técnicas sobre Presupuesto Públicos (NTPP) emitidas por medio de la Resolución R-DC-24-2012 del Despacho Contralor¹.

1.3 Alcance. Estas disposiciones constituyen la base para que las entidades y órganos del Sector Público establezcan los requerimientos mínimos para la contratación del trabajo para atestiguar, en cumplimiento de lo establecido en el numeral 4.3.17 de las NTPP.

2. Gestiones para la contratación de los servicios de auditoría externa de la liquidación presupuestaria. La Administración debe ejecutar oportunamente y con la anticipación necesaria las gestiones pertinentes para la contratación de trabajo para atestiguar, con el propósito de recibir los productos en el plazo establecido por el numeral 4.3.17 de las NTPP.

Además, para establecer los términos de dicha contratación la Administración deberá definir, al menos; los estándares de calidad establecidos por la normativa aplicable y el uso de la información por parte del auditor externo. Así como los criterios que se utilizarán para evaluar el objeto de estudio. Todos estos aspectos deberán ser referenciados en la documentación que se utilice para la convocatoria del concurso de contratación respectivo.

En el caso de aquellas entidades que por mandato de

¹ Publicada en el Alcance Digital N° 39 a La Gaceta N° 64 del 29 de marzo del 2012 y reformada por la Resolución R-DC-064-2013 publicada en la Gaceta Nro. 101 del 28 de mayo del 2013.

normativa jurídica o por voluntad propia someten sus estados financieros a una auditoría externa, podrán analizar la conveniencia de contratar el trabajo para atestiguar, en forma conjunta con las contrataciones que habitualmente realizan para dictaminar dichos estados, sin perjuicio del cumplimiento de los plazos de entrega de esos dictámenes. Lo anterior, tomando en cuenta la estrecha relación que existe entre los insumos que utilizan ambos trabajos.

En todas las contrataciones debe observarse lo establecido en la normativa de contratación administrativa vigente, procedimientos y demás normativa adoptada por la Administración, así como lo dispuesto en las “*Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa en el Sector Público (D-3-2009-CO-DFOE)*” emitidas por medio de resolución Nro. R-CO-33-2009 del Despacho de la Contralora General de la República, del doce de mayo de dos mil nueve y sus reformas².

3. Sobre el trabajo para atestiguar con seguridad razonable sobre la elaboración de la Liquidación presupuestaria.

3.1 Concepto.

El trabajo para atestiguar, es un servicio brindado por una persona física o jurídica, ajena al ente u órgano cuyo proceso de elaboración de liquidación presupuestaria y acatamiento de la normativa jurídica y técnica - que regula la fase de ejecución presupuestaria y el registro de las transacciones - son el objeto de estudio. Es un proceso sistemático, independiente y profesional para obtener y evaluar objetivamente la evidencia, en relación con hechos y eventos de diversa naturaleza relativos a dicho objeto.

² Publicada en La Gaceta N° 104 del 1 de junio del 2009.

3.2 Fines.

El trabajo de atestiguar tiene como fin, contar con una conclusión independiente que aumente el grado de confianza de los usuarios sobre la información contenida en la liquidación, fundamentada en los resultados de la evaluación o medición de los elementos del objeto de estudio, en relación con un marco de referencia de criterios aplicables, proporcionado por la Administración Activa.

Además, brindar a la Administración insumos relevantes para impulsar mejoras en la fase de ejecución del presupuesto, en la calidad de la información de la liquidación presupuestaria y fortalecer la toma de decisiones.

3.3 Alcance.

El trabajo para atestiguar considera la normativa jurídica y técnica que rige la fase de la ejecución del presupuesto y las actividades de elaboración de la liquidación presupuestaria, así como el registro de las transacciones que dan origen a los resultados informados en ella. Todo para el objeto de estudio según lineamiento 3.5.

3.4 Sobre cumplimiento de principios éticos fundamentales y la normativa técnica aplicable.

La Administración deberá velar porque el trabajo que se realice cumpla los principios éticos fundamentales que regulan el ejercicio de la profesión de contaduría pública en Costa Rica, así como las normas de aceptación general que exige la realización de este tipo de trabajo, la “Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar 3000; Trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica” (NITA 3000) y complementado por lo regulado supletoriamente por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica por medio de la circular Nro. 20-2010 “Compromisos de seguridad que no son Auditoría ni Revisión Financiera Histórica, NITA 3000”.

Además, en vista de que el trabajo se ejecutará en instituciones públicas, deberá tomar en cuenta, en lo que corresponda, las regulaciones técnicas que rigen la labor de auditoría en ese ámbito, en especial las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, emitidas

por la Contraloría General de la República.

3.5 Objeto de estudio del trabajo de atestiguar con seguridad razonable sobre la elaboración de la liquidación presupuestaria.

El trabajo para atestiguar debe cubrir la evaluación de la normativa técnica interna que regula la ejecución presupuestaria y la elaboración de la liquidación. Incluye el cumplimiento de las políticas, acuerdos del Jera, reglamentos, lineamientos, directrices, manuales y procedimientos, establecidos para la aprobación de las variaciones presupuestarias, el registro de las transacciones, en lo correspondiente a la ejecución del presupuesto del período que se liquida (reconocimiento y medición de los ingresos y gastos, el uso de instrumentos de registro, la custodia de la información presupuestaria, la ejecución de tareas y coordinaciones), la documentación soporte de dichos registros y el trámite para la emisión y comunicación de la liquidación presupuestaria ante los órganos y entes que corresponde.

Adicionalmente, se debe verificar el bloque de legalidad aplicable a la Institución en materia de ejecución y liquidación del presupuesto (leyes específicas que afectan la ejecución de determinados ingresos y gastos en la Institución).

Sobre la evaluación de la normativa técnica externa, debe evaluarse el acatamiento de lo regulado en las NTPP con respecto a:

- a) Que la documentación de los gastos ejecutados durante el periodo evidencie el cumplimiento de las políticas establecidas por la entidad para garantizar la coordinación entre las unidades ejecutoras de los diferentes programas y los responsables de la administración del presupuesto. Asimismo, que esos gastos hayan sido incluidos en los registros presupuestarios que sustentan el informe del seguimiento del plan institucional, sobre el avance

en el cumplimiento de objetivos y metas específicas de cada programa, según se vaya ejecutando el presupuesto. (NTPP 2.1.2 c).

- b) Que se haga seguimiento y evaluación periódicos de la ejecución del presupuesto y se giren las órdenes para realizar las correcciones necesarias para cumplir con el logro de los objetivos y metas. (NTPP 2.1.2 d), 2.1.3 a) v.).
- c) Que no se identifiquen omisiones en la fase de la ejecución presupuestaria de los registros de transacciones que afectan los ingresos y gastos del período sujeto a examen. Además, que todos los ajustes a las asignaciones presupuestarias se hayan realizado por los mecanismos establecidos (presupuestos extraordinarios o modificaciones), y estos contengan las justificaciones y los ajustes al plan anual institucional que procedan. (NTPP 2.2.3 a) y r), así como las NTPP 4.3.6, 4.3.7 y 4.3.8).
- d) Que se cumple con los límites establecidos para las cantidades de presupuestos extraordinarios y modificaciones presupuestarias establecidas. En el caso de estas últimas se debe verificar que el Jерarca de la institución haya emitido normativa interna relativa a lo establecido en la NTPP 4.3.13, entre ellos, la cantidad máxima de las modificaciones presupuestarias posibles de aprobar y que por ese mecanismo no se haya variado más del porcentaje del presupuesto institucional permitido. (NTPP 4.3.11).

- e) Que no se dejen de registrar ingresos o se registren por un monto menor al que corresponde, según factura, en compensación de no hacer efectiva la cancelación de una obligación que la institución tiene con el agente que le está generando el ingreso. (NTPP 2.2.3 a)).
- f) Que los ingresos y gastos cuya ejecución se registra correspondan al ejercicio económico para el cual rige el presupuesto examinado. (NTPP 2.2.3 d) y 4.3.2 segundo párrafo).
- g) Que los registros de los ingresos y gastos se hayan realizado de acuerdo con las clasificaciones que procedan, de acuerdo con los clasificadores oficiales para el Sector Público. (NTPP-2.2.3 f)).
- h) Que existió contenido presupuestario a nivel de partidas, grupos y subpartidas de previo a la adquisición del compromiso o a la ejecución de los gastos examinados. (NTPP 2.2.3 i) y 4.3.2 tercer párrafo).
- i) Que la naturaleza de los gastos ejecutados correspondan a la finalidad prevista en el presupuesto, de conformidad con los términos de su aprobación. (NTPP 2.2.3 i) y 4.3.2 tercer párrafo).
- j) Que los gastos corrientes ejecutados se hayan financiado con ingresos corrientes y no con ingresos de capital o de financiamiento, según las clasificaciones de los ingresos y de gastos definidas en los Clasificadores Oficiales de Presupuesto para el Sector Público emitidos por el Ministerio de

Hacienda. (NTPP 2.2.3 k) y 2.2.9).

- k) Que la información sobre la ejecución del presupuesto (asignaciones presupuestarias aprobadas, ejecutadas y saldos disponibles) se divulgue y se mantenga en un lugar de acceso para las unidades internas responsables de esa ejecución y otros órganos de la institución para la toma de decisiones. (NTPP 2.2.3. p).
- l) Que exista una definición oficial de una única base de registro para la contabilización de todos los ingresos y los gastos presupuestarios. Dicha definición debe estar fundamentada y la base ser aplicada de manera uniforme y consistente en todos los registros presupuestarios. (NTPP 2.2.4).
- m) Que los presupuestos extraordinarios hayan cumplido los requisitos y disposiciones de aprobación, por parte del jerarca y de la Contraloría General de la República, previstos en las (NTPP 4.2.3, 4.2.6, 4.2.10, 4.2.11.b, 4.2.12 y 4.2.14).
- n) Que las modificaciones presupuestarias hayan cumplido los requisitos y disposiciones previstos en la normativa interna y cuenten con la aprobación de la autoridad de la institución competente. (NTPP 4.2.3, 4.2.4, 4.2.5, 4.3.11, 4.3.12 y 4.3.13).
- o) Que exista normativa interna que defina los procedimientos, actividades, unidades participantes, responsabilidades y manuales, emitidos por las instancias competentes para regular los registros y contabilización de la ejecución de los ingresos y gastos. (NTPP 3.4 y 4.3.3).

- p) Que los registros de la ejecución de los ingresos y gastos estén respaldados, documentados y conservados en expedientes administrativos, ya sea físicos o digitales. (NTPP 3.6).
- q) Que las transacciones financieras que originan los registros de la ejecución de los ingresos y de los gastos presupuestarios, también hayan afectado los registros contables patrimoniales que correspondan. (NTPP 4.3.4).
- r) Que se haya remitido a la Contraloría General de la República la información sobre la ejecución presupuestaria y sobre la liquidación presupuestaria en los términos y plazos establecidos en las NTPP 4.3.14, 4.3.15, NTPP 4.3.18 y 4.3.19.

Además debe verificarse que la información presentada a la Contraloría General, por medio Sistema de Información sobre Planes y Presupuestos (SIPP), sea consistente con los registros internos que lleva la institución.

- s) Que la información de la liquidación presupuestaria sea congruente con la información que reflejan los Estados Financieros de la Institución al 31 de diciembre del año sujeto a examen. (NTPP 4.3.19.c.ii.)
- t) Que la liquidación presupuestaria haya sido sometida a la revisión en la administración activa – a manera de labor de supervisión- por parte de personal diferente del que la elaboró, del que ejecutó las funciones de registro de las asignaciones presupuestarias y de la ejecución de los ingresos y los gastos. Esto, con mecanismo de control interno que aplica dicha administración para asegurar la calidad de ese documento. (NTPP

4.3.17 / párrafo primero).

Para la evaluación del objeto de estudio, la Administración deberá poner a disposición del auditor externo la documentación y otros elementos que constituyen los criterios para la revisión del objeto de estudio, de acuerdo con lo antes descrito.

3.6 Sobre la declaración de la administración

La Administración deberá elaborar una declaración que indique el cumplimiento de los criterios a evaluar por el auditor externo en la fase de la ejecución del presupuesto y el proceso de elaboración de la liquidación presupuestaria (detallando tanto las regulaciones internas como las externas que sean aplicables), así como el registro de las transacciones que dan origen a los resultados informados en ella, de conformidad con lo regulado en el lineamiento anterior.

Asimismo, el auditor deberá anexar la declaración de la Administración en el producto final del trabajo para atestiguar como elemento disponible a los usuarios, en función del cual, se emite la conclusión.

3.7 Comunicación de resultados.

La Administración deberá tomar las acciones que se requieran para que durante la ejecución del trabajo para atestiguar se:

- a) Mantenga una comunicación constante con el auditor externo, principalmente con respecto al avance del trabajo para atestiguar, sin que ello comprometa la objetividad e independencia en la ejecución del trabajo.

Como parte de esa comunicación se podrán realizar conferencias en las cuales el auditor externo exponga al titular subordinado de más alto rango, los resultados obtenidos del trabajo. En caso de efectuarse estas conferencias, deberán realizarse de previo a la conferencia final con el jerarca.

- b) Propicie la comunicación y la coordinación pertinente del auditor externo con las diferentes unidades de la institución.
- c) Efectúe una conferencia final, con la participación del Jerarca, la Auditoría Interna y los responsables de poner en práctica las recomendaciones aportadas, en la cual el auditor externo exponga los resultados del trabajo para atestiguar.
- d) Ponga en conocimiento del jerarca, por los medios que procedan, los productos del trabajo para atestiguar en el plazo establecido. Dichos productos deben presentar los contenidos precisos según la técnica y la normativa pertinente, y cumpliendo los requerimientos establecidos en el contrato respectivo y estos lineamientos.

3.8 Del producto del trabajo para atestiguar con seguridad razonable de la elaboración de la liquidación presupuestaria

La Administración debe establecer en el contrato y velar por su fiel cumplimiento, los requerimientos específicos para que los resultados del trabajo para atestiguar, sea comunicado formalmente mediante el producto que incorpore los contenidos precisos, según la técnica y la normativa pertinente y que satisfagan los fines establecidos para este tipo de trabajo³.

Para lo anterior deberá obtenerse como producto:

Informe de atestiguar independiente con seguridad razonable sobre la elaboración de la liquidación presupuestaria: Es un informe por medio del cual el auditor externo expone a la Administración los resultados del trabajo para atestiguar independiente, con seguridad razonable, expresado en forma positiva, sobre lo determinado con respecto al acatamiento de la normativa jurídica y técnica que regula la fase de ejecución presupuestaria, el registro de las transacciones, y el proceso de elaboración de la liquidación presupuestaria,

³ Ver lineamiento 3.2

según el lineamiento 3.5, de conformidad con el marco regulatorio aplicable, correspondiente al período económico evaluado.

El trabajo para atestiguar deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:

- i. Título, que identifique claramente que es un informe de atestiguar independiente con seguridad razonable sobre el proceso de elaboración de la liquidación presupuestaria.
- ii. Destinatario con identificación del puesto o instancia según corresponda, y la institución para quien se dirige el informe.
- iii. Identificación y descripción de la información de la liquidación presupuestaria. Esto incluye:
 - Periodo presupuestario.
 - Nombre de la institución.
 - Explicación de las características de la información que debiera conocer los usuarios, y cómo dichas características pueden influir en la precisión de la medición de los resultados mostrados en la liquidación contra los criterios identificados, o lo persuasivo de la evidencia disponible.
- iv. Identificación de criterios contra los que se evaluó, de modo que los usuarios puedan entender la base de la conclusión del Auditor externo.
- v. Descripción de las limitaciones inherentes e importantes asociadas con el trabajo

efectuado.

vi. Declaración para identificar las responsabilidades de la Administración y descripción de las responsabilidades del auditor externo.

vii. Declaración del auditor externo de que el trabajo se realizó de conformidad con la NITA 3000.

viii. Un resumen del trabajo realizado.

ix. Una conclusión con seguridad razonable expresada en forma positiva, sobre el acatamiento de la normativa jurídica y técnica que regula la fase de ejecución presupuestaria, el registro de las transacciones, así como del proceso de elaboración de liquidación presupuestaria, de conformidad con el marco regulatorio aplicable, correspondiente al período económico evaluado. La conclusión debe ser redactada directamente en términos del asunto y criterios aplicados.

x. El auditor externo podrá expresar una conclusión con salvedad, adversa o abstención, cuando exista una limitación en el alcance o por la detección de errores en aspectos importantes, según las circunstancias que a su juicio determine.

xi. Fecha de emisión.

xii. Nombre y firma del Auditor externo.

Además, debe requerirse un comunicado a la Administración con base en las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público (norma 308), con el fin

de ser informados sobre hallazgos significativos identificados en el trabajo para atestiguar. De no haberse determinado hallazgos significativos así deberá comunicarlo a la Administración.

Este comunicado, incorpora atributos básicos de condición, criterio, causa y efecto, así como la conclusión y recomendaciones. El comunicado podrá diseñarse de acuerdo con la siguiente estructura:

- i. Fecha de emisión.
- ii. Destinatario con identificación del puesto o instancia según corresponda, y la institución para quien se dirige.
- iii. Párrafo (s) de identificación y descripción del trabajo realizado.
- iv. Nombre y firma del auditor responsable.
- v. Hallazgos (adjunto o anexo).
 - Resultados por situación identificada detallando para cada caso, los atributos básicos antes señalados.
- vi. Conclusión general y recomendaciones, generales y por hallazgo.
- vii. Anexos (cuando corresponda).

4. Acceso a la información.

La Administración debe facilitar al auditor externo la información relacionada con los registros de las asignaciones presupuestarias, (normativa y documentos presupuestarios) la documentación que respalda la ejecución del presupuesto, los archivos y documentos utilizados para la elaboración de la liquidación presupuestaria, así como, cualquier otro tipo de información que se requiera para el desarrollo del trabajo

para atestiguar.

Se deben tener presentes las restricciones de acceso a información dispuestas en el ordenamiento jurídico, por lo cual, la Administración debe hacer del conocimiento del Auditor externo dichas restricciones, así como la obligación de hacer uso de la información suministrada únicamente para los efectos de su trabajo.

5. Toma de decisiones y seguimientos de las recomendaciones.

En un plazo no mayor a un mes después de recibidos a satisfacción los productos obtenidos del trabajo para atestiguar, el Jerarca deberá conocerlos, analizarlos y tomar las decisiones que procedan. Entre ellas, deberá definir y ordenar el seguimiento, especialmente con las recomendaciones y oportunidades de mejora señaladas por el Auditor externo, estableciendo los plazos y los responsables para ello, así como los informes que requiera para confirmar su debido cumplimiento.

La Administración activa dará el respectivo seguimiento de las recomendaciones emitidas en el producto del trabajo para atestiguar. La auditoría interna brindará los informes que corresponda de acuerdo con el ordenamiento jurídico que le aplica.

6. Publicación de los productos de la Auditoría externa

Posteriormente a que el producto sea conocido y analizado para la toma de decisiones por parte del Jerarca, de acuerdo con el plazo establecido en el numeral 4 de estos lineamientos, el "*Informe de atestiguar independiente con seguridad razonable sobre la elaboración de la liquidación presupuestaria*" - lineamiento 3.8 - debe ser publicado en la página web de la institución o en algún otro medio de acceso público.

La Institución podrá prescindir de la publicación del comunicado a la Administración sobre los hallazgos significativos a que se hizo referencia en el lineamiento 3.8.

7. Conservación de la documentación de la

La Administración debe establecer en el contrato respectivo la obligación y el plazo en el que el Auditor

auditoría externa.

externo debe conservar la documentación que respalda el trabajo realizado, de acuerdo con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico y el interés público, el cual no será menor a lo establecido en el Código de Ética profesional para el Contador Autorizado.

Asimismo, una vez concluido el trabajo para atestiguar, la Administración deberá elaborar un expediente con el producto y cualquier otra información que le suministre el Auditor externo como resultado de su trabajo. La conformación, custodia y manejo de los citados expedientes es responsabilidad exclusiva de la Administración como parte de sus obligaciones en materia de control interno y cumplimiento de principios constitucionales de legalidad, transparencia, publicidad, rendición de cuentas, evaluación de resultados y libre acceso a los departamentos e información administrativa de interés público, sin perjuicio de la aplicación de niveles de confidencialidad autorizados por norma legal expresa.

II. – Estos Lineamientos prevalecerán sobre cualquier normativa interna en contrario que emita la Administración activa y su inobservancia generará las responsabilidades que correspondan de conformidad con el marco jurídico que aplicable.

III. – La División de Fiscalización Operativa y Evaluativa (DFOE) podrá determinar los instrumentos e indicaciones adicionales, que sean necesarias para la implementación de estos Lineamientos.

IV. – Refórmese el numeral, “1.-*Glosario*” de las Directrices para la Contratación de Servicios de Auditoría Externa en el Sector Público D-3-2009-CO-DFOE, emitidos mediante Resolución R-CO-33-2009 del Despacho de la Contralora General de la República de las once horas del doce de mayo del dos mil nueve, publicada en la Gaceta N°104 del lunes primero de junio del dos mil nueve, para que la definición de “Servicios de auditoría externa” en lo sucesivo se lea de la siguiente manera:

Servicios de auditoría externa: Comprenden las auditorías objeto de contratación, las que de acuerdo con los objetivos que pretendan, pueden ser operativa, de carácter especial y financieras, entre éstas, las de

información financiera como el trabajo para atestiguar con seguridad razonable sobre la elaboración de la liquidación presupuestaria.

V. – La Contraloría General de la República mantendrá a disposición del público en su página electrónica (www.cgr.go.cr), los lineamientos emitidos por medio de esta Resolución.

VI. –Las regulaciones contenidas en esta resolución rigen a partir de su publicación en el Diario Oficial “La Gaceta”.

Transitorio Único – Los contratos suscritos antes de la publicación de estos Lineamientos se ejecutarán bajo tales reglas, salvo que las partes decidan ajustar su contenido a lo establecido en estos lineamientos. Una vez concluida dicha relación contractual, entrará a regir lo dispuesto en esta Resolución.

Publíquese.



Marta E. Acosta Zúñiga
CONTRALORA GENERAL DE LA REPÚBLICA

MAZ/ivm
DC-0387
G: 2015000001-2