



**Informe** sobre la aplicación del Marco  
de Medición del **Desempeño de las Entidades**  
**Fiscalizadoras Superiores** en la  
Contraloría General de la República  
2019



---

**Informe sobre la aplicación del Marco  
de Medición del Desempeño de las Entidades  
Fiscalizadoras superiores en la  
Contraloría General de la República**

**2019**

---



## INDICE

Prólogo .....	7
a) Resumen Ejecutivo .....	8
b) Declaración de revisión independiente .....	13
c) Observaciones sobre el desempeño y el impacto de la CGR en 2018 .....	16
(i) Evaluación integrada del desempeño de la CGR en 2018 .....	16
(ii) Sobre el aporte de valor y beneficio de la CGR en el período 2014 - 2018 .....	21
(iii) Análisis de los esfuerzos para el desarrollo de capacidades de la CGR y prospectos para futuras mejoras .....	24
d) El uso que hace la CGR de los resultados de la evaluación .....	26
1 Introducción .....	28
1.1. Antecedentes .....	28
1.2. Objetivos de la aplicación del MMD-EFS en la CGR. ....	28
1.3. Alcance de la aplicación del MMD-EFS en la CGR .....	29
2 Metodología para elaborar el informe. ....	29
3 Información sobre el país y los antecedentes de la EFS .....	31
3.1 Descripción de acuerdos de gobernanza del país y del entorno en el que opera la CGR .....	32
3.2 Descripción del ambiente presupuestario del sector público y el impacto del desempeño de la EFS .....	36
3.2.1. Ingresos .....	39
3.2.2. Egresos. ....	41
3.2.3. Déficit y deuda .....	43
3.3. Descripción del marco legal e institucional de la CGR, su estructura organizacional y recursos e impacto del ambiente del país en el desempeño de esta EFS .....	46
4 Evaluación del desempeño de la EFS .....	50
4.1 Ámbito A: Independencia y marco legal .....	55
EFS-1 Independencia de la EFS .....	55
EFS-2 Mandato de la EFS .....	62

4.2	Ámbito B: Gobernanza interna y ética.....	67
	EFS-3 Ciclo de planeación estratégica.....	70
	EFS-4 Entorno de control organizacional.....	78
	EFS-5 Auditorías subcontratadas.....	86
	EFS-6 Liderazgo y comunicación interna.....	87
	EFS-7 Planeación general de auditoría.....	91
4.3.	a Ámbito C: Calidad de la auditoría y elaboración de informe.....	95
	EFS-8 Alcance de la auditoría.....	98
	EFS-9 Normas de la auditoría financiera y gestión de calidad.....	101
	EFS-10 Proceso de auditoría financiera.....	109
	EFS-11 Resultados de la auditoría financiera.....	117
	EFS-12 Normas de la auditoría de desempeño y gestión de calidad.....	121
	EFS-13 Proceso de la auditoría de desempeño.....	128
	EFS-14 Resultados de la auditoría de desempeño.....	136
	EFS-15 Normas de auditoría de cumplimiento y gestión de la calidad.....	140
	EFS-16 Proceso de la auditoría de cumplimiento.....	148
	EFS-17 Resultados de la auditoría de cumplimiento.....	156
4.3.b	Ámbito C: Indicadores para otros procesos fiscalizadores de la CGR.....	160
4.3.b.1	Indicadores sobre investigaciones, procedimiento administrativo, sanciones y fase recursiva.....	161
	EFS-W-PA-DI Resultados de la investigación preliminar.....	161
	EFS-W-PA-DJ Resoluciones en materia de procedimientos administrativos.....	162
	EFS-W-PA-DC Fase recursiva de procedimientos administrativos en Despacho Contralor.....	169
	EFS-Y-DCA Resultados de las Resoluciones sobre los Recursos de Objeción de cartel y los Recursos de Apelación de Actos de Adjudicación.....	171
	EFS-Z-DCA Procedimiento para la atención de Recursos de Objeción de Cartel y de Recursos de Apelación en Materia de Contratación Administrativa.....	174
4.4	Ámbito D: Gestión financiera, activos y servicios de apoyo.....	176
	EFS-21: Gestión financiera, activos y servicios de apoyo.....	176

4.5	Ámbito E: Recursos humanos y capacitación	183
	EFS-22: Gestión de recursos humanos	183
	EFS-23: Desarrollo profesional y capacitación.	190
4.6	Ámbito F: Comunicación y gestión de las partes interesadas	197
	EFS-24: Comunicación con los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial	197
	EFS-25: Comunicación con los medios, los ciudadanos y las organizaciones de la sociedad civil	203
5.	Proceso de desarrollo de capacidades de la EFS	207
	Glosario	209

## ÍNDICE DE SIGLAS

### B

BCCR	Banco Central de Costa Rica
BCIE	Banco Centroamericano de Integración Económica
BID	Banco Interamericano de Desarrollo

### C

CCSS	Caja Costarricense de Seguro Social
CA	Contratación Administrativa
CGR	Contraloría General de la República
COSO	Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway
CEDEIR	Comisión de Evaluación del Desempeño e Indicadores de Rendimiento

### D

DCA	División de Contratación Administrativa
DFOE	División de Fiscalización Operativa y Evaluativa
DJ	División Jurídica

### E

EFS	Entidades de Fiscalización Superior
-----	-------------------------------------

### I

IDI	Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés)
INTOSAI GOV	Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza
ISSAI	Normas internacionales para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés)

### L

LOCGR	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República
-------	--



## M

MMD      Marco de medición del desempeño

## N

NICSP      Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público  
NIIF      Normas Internacionales de Información Financiera

## O

ODS      Objetivos de Desarrollo Sostenible  
OLACEFS      Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores  
OCCEFS      Organización Centroamericana y del Caribe, de Entidades Fiscalizadoras Superiores

## P

PEI      Plan Estratégico Institucional  
PNUD      Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo  
PIB      Producto Interno Bruto  
PAI      Programa de Abastecimiento Institucional

## R

RLCA      Reglamento de la Ley de Contratación Administrativa

## S

SCII      Sistema de Control Interno Institucional  
SICOP      Sistema Integrado de Compras Públicas  
SIGED      Sistema de Gestión Documental Electrónica  
SIGI      Sistema de Gestión Institucional  
SCFSHP      Ordenamiento o Sistema de Control y Fiscalización Superiores de la Hacienda Pública

## T

TCU Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil

## U

UNOPS Oficina de las Naciones Unidas de Servicios para Proyectos (UNOPS por sus siglas en inglés)

## V

VAE Valoración de áreas de examen.

## PRÓLOGO

Este informe refiere los resultados de la aplicación del Marco de Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (MMD-EFS), en la Contraloría General de la República de Costa Rica (CGR), sobre las operaciones del órgano contralor de 2018, período que se amplía según lo requieran algunos criterios de esa herramienta; dichos criterios se complementaron en esta ocasión, con el diseño por parte de la CGR de indicadores para otros de sus procesos fiscalizadores.

Esto con el fin de conocer el grado de ajuste del desenvolvimiento de esta EFS, en el período evaluado, al conjunto normativo de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés) y a otros criterios internos y de sanas prácticas.

Siguiendo la periodicidad recomendada por el MMD-EFS, esta es la segunda aplicación de ese instrumento en la CGR, después de la realizada en 2014, cuyo informe se emitió en 2015; ambas con revisión externa e independiente, a cargo de una entidad homóloga, sobre la calidad con la cual fueron llevados a cabo estos ejercicios.

El informe está elaborado teniendo como referencia los lineamientos sobre estructura, contenido y extensión sugeridos para cada sección por la metodología del MMD-EFS. Se procuró una redacción clara y sencilla, aunque por el contenido propio de ese marco, se trata de un documento técnico en materia de fiscalización superior de la hacienda pública.

Al respecto, interesa señalar que el informe no abunda en referencias detalladas a artículos o secciones de normativas, otros documentos y evidencia pues estas se especifican con minuciosidad en el respaldo aportado para sustentar las respuestas al MMD-EFS, las cuales estuvieron, además, a la vista de la revisión externa sobre la calidad con la cual se realizó el ejercicio y se elaboró el presente informe.



## a) Resumen Ejecutivo

El presente informe contiene los resultados de la segunda aplicación del Marco de Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (MMD-EFS) en la Contraloría General de la República de Costa Rica (CGR), basada en la versión del 24 de octubre de 2016 de esa herramienta. Los aspectos mencionados en este Resumen Ejecutivo se amplían mediante las diversas secciones del informe.

La aplicación del MMD-EFS en la CGR, a manera de autoevaluación voluntaria, tiene los objetivos principales de: identificar oportunidades de mejora del órgano contralor, principalmente en términos del ajuste de sus procesos al marco normativo de INTOSAI, sanas prácticas y criterios internos; colaborar con la promoción de esta herramienta y compartir el conocimiento y experiencia adquiridos con su implementación.

Además, la CGR ha decidido aprovechar este ejercicio para fortalecer su transparencia hacia la sociedad costarricense y su credibilidad, por una parte, sometiendo esta autoevaluación a la revisión externa e independiente del Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil (TCU), para asegurar la calidad con la cual se realizó; y, por otra parte, con la decisión de publicar este informe y ponerlo a disposición del público en el sitio Web del órgano contralor, en la sección de Contraloría Transparente.

La CGR ha sido proactiva, en someterse a revisiones y auditorías externas no solo para mejorar sus procesos, sino también para dar ejemplo con su rendición de cuentas. Además, con estas acciones fortalece la confianza de la sociedad en su desempeño; línea de trabajo sostenida desde 2011, de manera especial, en atención tanto de prioridades del nivel superior de la CGR como de normas de INTOSAI, en particular los Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas emitidos en 2010 (ISSAI 20)<sup>1</sup>.

Los procesos de auditoría o fiscalización y la gestión interna de una EFS deben realizarse con profesionalismo, independencia, objetividad, probidad y otros atributos esenciales personales, organizacionales y del entorno legal e institucional, evaluados a lo largo de todo el MMD-EFS, no como un fin en sí mismos, sino como medios para retornar valor y beneficio a la sociedad desde las competencias auditoras o fiscalizadoras de las EFS y desde su propia gestión institucional y el comportamiento personal de sus funcionarios o terceros que trabajen para la EFS.

Ese desempeño, además, genera su mejor potencial cuando se comunica con transparencia, oportunidad, consistencia, credibilidad y capacidad de interacción, a las partes interesadas en el accionar de una EFS, como lo plantea la norma de INTOSAI sobre “El valor y beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores – Marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos” (ISSAI 12), medular al contenido de ese marco de medición.

La versión del MMD-EFS de octubre, 2016 consta de 25 indicadores clasificados en seis ámbitos temáticos o dominios, incluyendo tres para las EFS de tipo Corte o Tribunal de Cuentas (EFS-18, EFS-19 y EFS-20), no aplicables a CGR. No obstante, esta EFS diseñó cinco indicadores para ajustarlos a su realidad en procesos sobre la facultad de realizar investigaciones e instaurar procedimientos administrativos para esclarecer irregularidades y resolver según corresponda, incluyendo la fase recursiva correspondiente (3) y procesos

<sup>1</sup> Normas internacionales de la INTOSAI para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés).

fiscalizadores de control previo sobre contratación administrativa (2); los cuales se diseñaron como piloto en 2014 y, previo ajuste, se incluyen formalmente en la presente implementación del MMD-EFS. Esto para un total de 27 indicadores considerados por la CGR.

Ese marco de medición utiliza una escala de 5 niveles para valorar el desempeño por cada indicador, a saber: 0 (característica no existente o no se encuentra en funcionamiento), 1 (nivel básico), 2 (nivel de desarrollo), 3 (nivel de establecido) y 4 (nivel de gestionado). Según la metodología aplicada, los resultados del MMD solo deben medirse por indicador, no para obtener una calificación general de la EFS ni por ámbito temático. No obstante lo cual, para explicar el desempeño de una EFS es necesario analizar la interrelación entre los diversos indicadores, pues esto permite tener una visión general de las razones externas e internas que pudieran estar incidiendo en el desempeño.

El MMD-EFS, desde el 2013, sugiere una periodicidad de 3 a 5 años entre mediciones, como plazo prudencial para atender las brechas identificadas; y plantea la posibilidad de informar sobre cambios en el desempeño entre mediciones sucesivas, constituyendo la primera aplicación la línea base, y suministra un formato para consignar esa comparación.

Sin embargo, dado el ajuste considerable en la estructura del MMD-EFS del 24 de octubre de 2016, respecto de la versión piloto de 2013, así como los cambios en el contenido de diversos criterios evaluados, para la CGR la aplicación de 2019 constituirá la línea base para que la próxima aplicación sea comparada, en detalle, con los resultados de la presente autoevaluación basada en ese marco. No obstante lo cual, la CGR realizó una comparación entre ambas versiones del MMD-EFS para dar, al menos, una idea general del desempeño comparado de la institución según los resultados de ambas autoevaluaciones, como se indica en el capítulo 2 sobre metodología para la elaboración del presente informe.

Los resultados obtenidos para la CGR sobre los 27 indicadores considerados, muestran 12 ubicados en nivel 4, 12 en nivel 3 y 2 en nivel 2; más un indicador que, siendo considerado para CGR, se explica su no calificación debido a que el mandato no la faculta a subcontratar auditorías (EFS-5). De modo que, respecto de los 26 indicadores con calificación, un 54% alcanza nivel 4; un 38% nivel 3 y un 8% nivel 2. Dejando de lado las diferencias de estructura y contenido del MMD-EFS en 2014 (22 indicadores), los resultados fueron entonces de 41% en nivel 4, 55% en nivel 3 y 4% en nivel 2.

Por su parte, agrupados por temas sobre procesos fiscalizadores (misionales o sustantivos), 7 se ubican en nivel 4; 7 en nivel 3 y 2 en nivel 2, para un total de 16 indicadores. Mientras que en los temas sobre procesos de apoyo, 7 alcanzan nivel 4 y 3 se ubican en nivel 3, para un total de 10 indicadores. En 2014, respecto a procesos fiscalizadores (auditoría), 5 indicadores se calificaron de nivel 4 y 6 de nivel 3, para un total de 11 indicadores; mientras que, sobre procesos de gestión y apoyo, 4 indicadores alcanzaron nivel 4; 6 obtuvieron nivel 3 y 1 alcanzó nivel 2, para un total de 11 indicadores.

Lo anterior permite concluir que la CGR evidencia y ha mantenido un grado relevante de ajuste al marco normativo de INTOSAI, así como de aporte valor a la sociedad costarricense, en términos cuantitativos (como ahorros, recuperaciones, ingresos), y cualitativos por mejoras en la gestión y control de la hacienda pública, en los sistemas de transparencia y rendición de cuentas, así como con la actuación ejemplar de la propia CGR.

Lo anterior significa que la CGR lleva a cabo procesos de auditoría, otros procesos de fiscalización y su propia gestión interna, con profesionalismo, de acuerdo a normas internas ajustadas a las internacionales cuando corresponde y a sanas prácticas, y porque con los productos de fiscalización y su rendición de cuentas revelan aspectos importantes de la gestión pública, uso y control de los recursos públicos en temas clave para el interés nacional; los cuales generan mejoras, así como sirven de insumo para el control y la rendición de cuentas en los ámbitos político, a cargo del Legislativo, y de la sociedad.

Por ejemplo, como se comenta más adelante en la sección c (ii) y en los indicadores respectivos, en el período 2014-2018, los aportes por concepto de ahorros, incremento en recaudación, recuperación de activos, revelación financiera y mitigación del riesgo, asociados al cumplimiento dado, por las entidades auditadas, a 74 disposiciones emitidas por la CGR en 65 auditorías utilizadas para esa medición, asciende a más de 35,8 mil millones de colones (US\$ 63 990 678)<sup>2</sup>; mediante estudios con una relación de costo tal que, por cada colón invertido en dichas auditorías, se obtuvo un beneficio de ₡2,30 para las finanzas públicas costarricenses.

Ese desempeño ha sido posible para la CGR porque esta cuenta con el mandato constitucional, legal y las capacidades institucionales necesarias (gobernanza, personal, métodos, recursos, apoyo), para desarrollar a cabalidad, con alta independencia y libertad de gestión, los procesos de auditoría recomendados para una EFS en las normas de INTOSAI y otros procesos fiscalizadores; con el alcance pertinente para abarcar, razonablemente, todos los ámbitos de gestión pública y uso de recursos públicos.

El entorno del país, con toda su realidad coyuntural interna y en relación con el mundo, si bien le plantea temas prioritarios y retos considerables propios de ejercer fiscalización de la hacienda pública en una democracia estable, con un fuerte orden institucional y nivel de desarrollo económico y social considerable para un país de renta media, no le ocasiona restricciones profundas al cumplimiento de ese mandato ni a las condiciones esenciales de independencia y profesionalismo de una EFS.

En ese contexto, las principales fuentes de retos, con incidencia en el aporte de valor y beneficio de la fiscalización superior a la sociedad costarricense, provienen de los siguientes aspectos; comentados como es usual, valga agregar, en el Informe de Labores de la Memoria Anual, como se hizo para el 2018, documento que es presentado por la CGR al Legislativo cada 1° de mayo por mandato constitucional:

- La necesidad de comprender que el entorno socioeconómico y político es cada vez más complejo, dinámico y cambiante y, por ende, más demandante de ajustes a esa realidad y a las necesidades del país.
- Uso desvirtuado de declaratorias de confidencialidad sobre cierta información de entidades que, si bien no limitan la ejecución de la fiscalización, sí dificultan la divulgación de determinados resultados a la ciudadanía.
- Relevancia (materialidad) de los aspectos a fiscalizar desde exigencias del entorno político, dado que los criterios de éste último ámbito no siempre se adecuan a la rigurosidad técnica que debe observar una EFS, aun cuando esto no ha incidido en la definición de prioridades y cumplimiento de planes de la CGR.

<sup>2</sup> Promedio simple del tipo de cambio de inicio de 2014 y final de 2018, de ₡560/US\$ (Banco Central de Costa Rica).

- La importancia de continuar vigilantes e impulsando reformas o ajustes para depurar el mandato fiscalizador de la CGR, pues le otorga competencias atípicas de una EFS, especialmente en materia de control previo.
- La cantidad de instituciones públicas, programas o fideicomisos, así como la fragmentación en la estructura institucional del Estado, que dificulta la coordinación de la implementación de políticas e incide en el riesgo de duplicidad de funciones de entes estatales, así como dificulta la evaluación de sus resultados y el control sobre su gestión.
- El lento avance de algunas entidades o ámbitos institucionales en la implementación de las normas internacionales sobre información financiera o sobre contabilidad en el Sector Público.
- Abuso de mecanismos recursivos para objetar productos y actuaciones de la CGR, como medios dilatorios; y demora por parte de las entidades fiscalizadas en la implementación de disposiciones de la CGR.
- El incremento en la complejidad técnica de las temáticas referidas en algunas denuncias colocan al órgano contralor ante el reto de estudiar aspectos para lo cual no posee el recurso humano especializado para su debida atención y, por ende, de búsqueda del conocimiento necesario.
- La tardanza de los órganos jurisdiccionales en la resolución definitiva de los procesos sometidos a su conocimiento, implica una excesiva lentitud en la definición de los litigios en los cuales participa la CGR en términos generales.
- Restricción al ejercicio de la facultad para establecer responsabilidades (en el caso de Alcaldes, sector municipal), mientras se resuelven acciones de inconstitucionalidad en esa materia.
- La salida de una cantidad importante de personal experimentado en los últimos años, principalmente por jubilación, ha representado un desafío para la CGR, pues ha implicado grandes esfuerzos para que el personal de nuevo ingreso asuma la ejecución de procesos sustantivos.

Además de esos desafíos contextuales e internos, las principales brechas a solventar identificadas para la CGR con esta autoevaluación, abarcan aspectos de independencia financiera en cuanto a la discusión del presupuesto y en cuanto a mandato sobre facultad de divulgar información hoy considerada confidencial pese a ser clave para la transparencia y rendición de cuentas; aspectos de gobernanza y gestión de la ética; elementos normativos, control y aseguramiento de calidad de los procesos de auditoría; control de plazos, cargas de trabajo y seguimiento de productos en otros procesos fiscalizadores de la CGR; así como aspectos relacionados con la planificación, procesos de apoyo, capacitación y comunicación a partes interesadas.

Con excepción de los aspectos referidos a independencia y mandato, cuya solución final corresponde al Poder Legislativo y actuación consecuente del Ejecutivo, los demás dependen, fundamentalmente, del establecimiento de prioridades y disponibilidad de recursos de la CGR para el desarrollo de criterios de calidad, ajustes en metodologías y herramientas, desarrollo de capacidades personales, así como en el control y aseguramiento de la calidad.

Esas brechas darán lugar a proyectos para solventarlas a partir de 2019-2020, así como se aprovecharon los resultados de la aplicación del MMD-EFS en 2014-2015 para desarrollar, concluir o tener en curso, diversidad de proyectos para solventar las brechas determinadas con esa autoevaluación. En ese contexto, la CGR ha mantenido iniciativas de desarrollo de sus capacidades profesionales e institucionales atinentes a las



oportunidades de mejora identificadas, tanto con recursos propios como con apoyo de organismos financieros internacionales; así como en el seno de la INTOSAI y las organizaciones regionales vinculadas a este organismo.

La revisión externa e independiente sobre la calidad de la aplicación del MMD-EFS en la CGR, deja constancia de un trabajo profesional, objetivo y bien fundamentado, según el criterio independiente del funcionario del TCU, encargado de esa revisión, a quien, en nombre de la EFS que representa, reitera la CGR su profundo agradecimiento por la anuencia a desarrollar esa revisión de calidad y el profesionalismo con el cual la ha realizado. Agradecimiento que se extiende al Banco Interamericano de Desarrollo (BID), como en 2014, por el apoyo financiero para el trabajo de campo de esa revisión.

## **b) Declaración de revisión independiente**

El Tribunal de Cuentas de la Unión, Brasil, mediante oficio No. 732-GP/TCU del 21 de octubre de 2019, luego del proceso de revisión de la calidad con la cual la CGR aplicó el MMD-EFS y elaboró el informe respectivo, expresa la siguiente declaración de calidad:

La presente Declaración de revisión independiente sobre la aplicación del Marco de Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (MMD EFS) en la Contraloría General de la República de Costa Rica. La presente Declaración de revisión independiente se refiere a la autoevaluación del desempeño realizada en el 2019 por la Contraloría General de la República de Costa Rica (CGR), mediante la aplicación del Marco de Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (MMD-EFS), con la versión de octubre de 2016 de este Marco. El período evaluado por la CGR corresponde a sus operaciones del año 2018, período que se amplía según lo requieran algunos criterios de esa herramienta. Estos criterios se complementaron en esta oportunidad (segunda aplicación del MMD EFS en la CGR, después de la de 2014), con el diseño por parte de la CGR de indicadores para otros de sus procesos fiscalizadores.

El Marco de Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (MMD EFS), respecto del aseguramiento de la calidad y la objetividad con la cual se aplica esta herramienta, plantea lo siguiente (sección 2.2 Contenido del ID-EFS, inciso b) Declaración de la revisión independiente, página 20):

- Es fundamental asegurar la calidad y la objetividad de las evaluaciones basadas en esta herramienta, para realizar una evaluación que le añada valor a los esfuerzos de desarrollo de la EFS.
- Un aspecto importante de esto es que la evaluación sea revisada por alguien que no esté directamente involucrado en el trabajo de evaluación específico, con el propósito de garantizar un grado de calidad adecuado.
- La transparencia de la naturaleza y los procesos de calidad es fundamental para la credibilidad de la evaluación frente a todas las partes interesadas.
- La Declaración de Revisión Independiente confirma si la calidad de la evaluación es adecuada según las exigencias establecidas en el MMD EFS.
- Esta declaración debe indicar si la evaluación ha sido sujeta a una gestión de calidad apropiada, incluido lo siguiente:

- Controles de calidad internos en la propia EFS para verificar que los hechos presentados son correctos.
  - Revisión independiente de la evaluación para determinar en qué grado la metodología del MMD EFS se ha aplicado correctamente, y que la puntuación y conclusiones se apoyen en evidencia suficiente y adecuada.
- La declaración también confirma si las cuestiones planteadas como resultado del proceso de gestión de calidad han sido atendidas de manera apropiada, a fin de que la calidad de la evaluación se considere satisfactoria.
  - La Declaración de Revisión Independiente debe incluirse al inicio del Informe de Desempeño de la EFS (ID-EFS), elaborado con base en los resultados del MMD EFS, y debe especificar lo siguiente:
    - i. Quién preparo la evaluación.
    - ii. Quién realizó la revisión independiente de la evaluación.
    - iii. Cuáles fueron sus responsabilidades de gestión de la calidad (control de calidad, revisión independiente, aseguramiento de todo el proceso de gestión de calidad).
    - iv. Si las cuestiones planteadas en el proceso fueron atendidas en el informe final de manera satisfactoria.

Al respecto, la evaluación basada en el MMD EFS a la cual se refiere la presente Declaración de Revisión Independiente, fue decidida, programada, preparada y aplicada de manera voluntaria y directa por parte de la Contraloría General de la República de Costa Rica (CGR), bajo la modalidad de autoevaluación.

Por su parte, en respuesta a la solicitud voluntaria de la CGR, de colaboración para estos efectos, la Revisión Independiente de esta autoevaluación fue realizada por el auditor federal y experto en el MMD EFS, del Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) de Brasil, señor Horacio Saboia Vieira, designado por el TCU para esta tarea. El trabajo contó con la cooperación financiera del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), mediante su sede en Costa Rica, para los gastos de viaje y estadía del revisor independiente, todo a solicitud voluntaria de la CGR.

La elección del señor Saboia Vieira se justificó por ser uno de los desarrolladores y principales promotores y capacitadores del MMD EFS en el mundo, para la Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (IDI), con amplia experiencia en la aplicación de la herramienta en la EFS de su país y de otros países, así como en la revisión independiente de estas evaluaciones en EFS complejas, como lo es la CGR.

Las responsabilidades de gestión de la calidad de la autoevaluación durante todo el proceso de su ejecución estuvieron a cargo de la CGR. En tanto que al señor Saboia Vieira le correspondió la Revisión Independiente una vez concluida la autoevaluación en la CGR y preparado el borrador de ID-EFS, así hecha la presentación de resultados al Despacho Contralor de la CGR.

Para estos efectos, el revisor independiente contó con todo el apoyo que requirió de la CGR, encargada de suministrarle las herramientas para realizar la revisión y pleno acceso a toda la información detallada de respuesta y su fundamento, sobre cada uno de los criterios e indicadores del MMD EFS; incluyendo las reuniones

con personal de la CGR para ampliar comentarios y aclarar los aspectos que el revisor estimó necesario; así como el borrador de ID-EFS.

La Revisión Independiente fue desarrollada y concluida dentro de los estándares y plazos deseados; las siguientes medidas fueron adoptadas:

- a) Programación del trabajo por parte del revisor en coordinación con la CGR.
- b) Acceso digital en ambiente compartido en la nube y comprensión de las herramientas estándar utilizadas para dar respuesta al MMD EFS y para realizar la revisión independiente.
- c) Acceso a las evidencias y papeles de trabajo aportados por la autoevaluación del MMD EFS en la CGR para la puntuación de los criterios; así como al borrador del ID-EFS
- d) Acceso directo al equipo de trabajo responsable de la autoevaluación del MMD EFS en la CGR y gestores de las áreas evaluadas para aclarar dudas y solicitud de informaciones complementarias.

La Revisión Independiente buscó responder las siguientes cuestiones sobre la calidad con la cual fue aplicada la autoevaluación basada en el MMD EFS en la CGR a la cual refiere esta Declaración de Revisión Independiente:

- a) ¿Las evidencias señaladas por el equipo de autoevaluación del MMD EFS son suficientes para justificar la puntuación atribuida al criterio?
- b) ¿Las evidencias señaladas por el equipo de evaluación son relevantes?
- c) ¿Las evidencias señaladas por el equipo de autoevaluación del MMD EFS son válidas y confiables?
- d) ¿Con base en la respuesta de los elementos anteriores, el criterio de revisión independiente se hace por la manutención de la puntuación atribuida al criterio?
- e) ¿Si la respuesta es no, por cual motivo, y cuál es la recomendación de puntuación a ser utilizada?
- f) ¿Si el borrador de ID-EFS, elaborado para dar cuenta de los resultados de la autoevaluación, se ajusta, razonablemente, a la estructura y contenido sugeridos por el MMD EFS?

Las evidencias fueron clasificadas de acuerdo con la siguiente metodología; si eran suficientes, válidas y confiables (sí o no); el criterio del revisor independiente por la manutención o no de la nota atribuida por el equipo de autoevaluación del MMD EFS en la CGR; y, en el caso de no manutención de la nota, cuál es la sugestión de evaluación a ser adoptada. Así, se comentarios observaciones y recomendaciones sobre la estructura y contenido del correspondiente Informe de Desempeño de la CGR.

Cabe resaltar que, de acuerdo a la evidencia aportada de respaldo a las respuestas al MMD EFS, tanto la evidencia original como, en algunos casos, otra evidencia mencionada y mostrada al revisor, producto de la interacción del revisor independiente con el equipo revisor y otros funcionarios de la CGR, se dio tanto la situación de mantener las calificaciones asignadas por la CGR, como las situaciones de asignar puntuaciones mayores o menores a las atribuidas por la CGR; todo dentro de la dinámica normal de interpretación y aprendizaje sobre el contenido de los indicadores del MMD EFS, máxime, en algunos criterios, tratándose de una traducción al español del documento original en inglés.

Por regla general, hubo concordancia entre el posicionamiento de los evaluadores de la CGR y del responsable de la revisión independiente, tanto respecto de la respuesta al MMD EFS, la asignación de calificaciones por indicador y sobre la razonabilidad de estructura y contenido del informe respectivo.

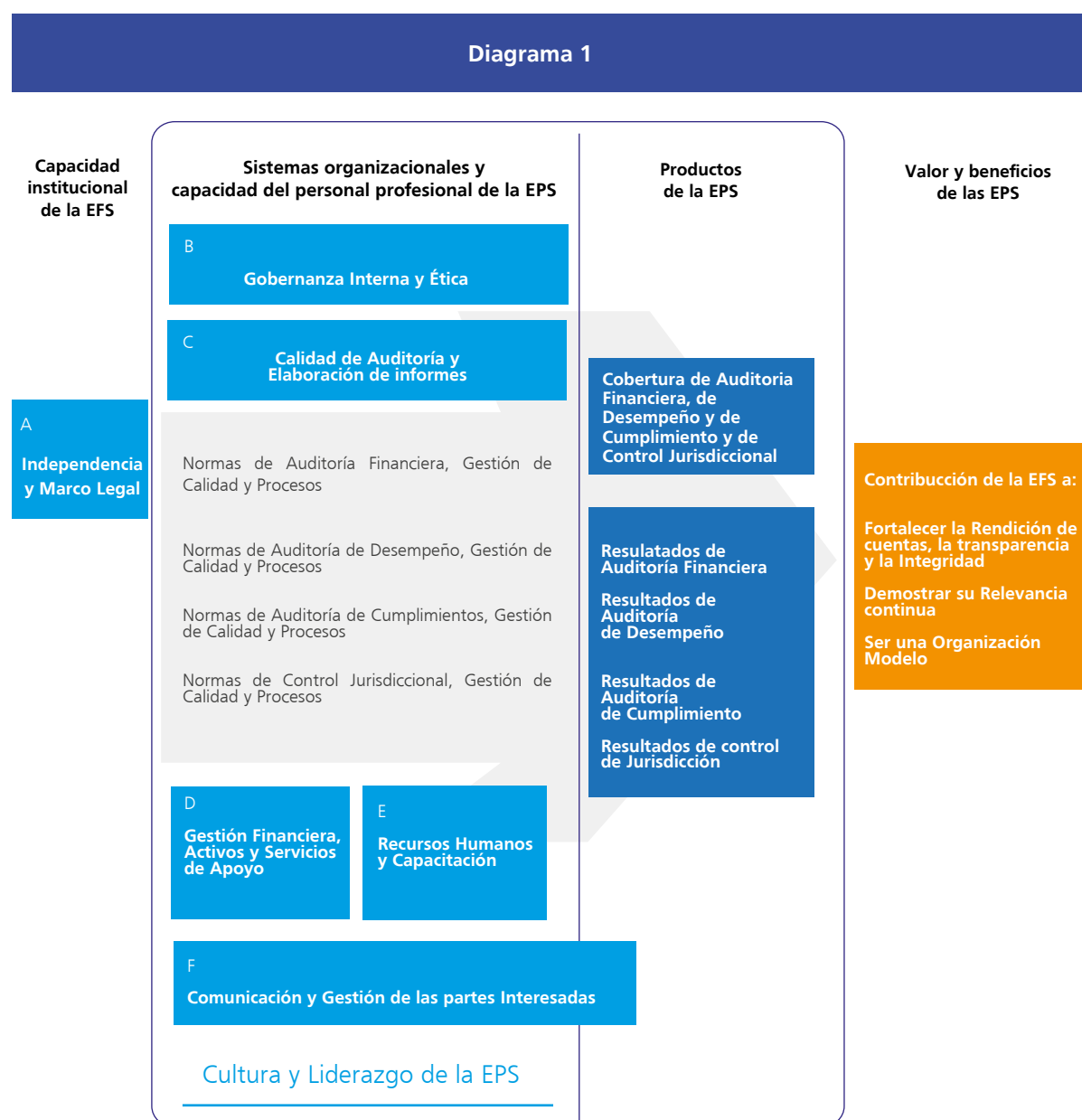
En virtud de todo lo anterior, la revisión externa e independiente sobre la calidad de la aplicación del MMD EFS en la CGR, deja constancia de un trabajo profesional, objetivo y bien fundamentado por parte de la CGR, según el criterio independiente del funcionario del TCU, encargado de esa revisión.

### c) Observaciones sobre el desempeño y el impacto de la CGR en 2018

El contenido y extensión solicitado por el MMD-EFS para esta sección plantea realizar un análisis de los resultados de los indicadores, que incluya relaciones o variables de causalidad entre la realidad del entorno y de capacidades internas con el desempeño y aporte de valor de la EFS, para explicar los resultados obtenidos; aunque sin entrar en los detalles de la parte central del informe (sección 4), donde se exponen los resultados de cada indicador.

#### (i) Evaluación integrada del desempeño de la CGR en 2018

La evaluación del desempeño de toda organización debe de ser integrada, en el sentido de explicar sus logros tanto por los aspectos del entorno como de la realidad interna, que inciden en el desenvolvimiento y logros de la organización. El MMD-EFS sigue ese enfoque y lo esquematiza de la siguiente manera:



En síntesis, según ese marco teórico, la EFS opera en un contexto de país y con una capacidad institucional expresada en términos de su independencia y mandato legal (ámbito A), que pueden incidir en los sistemas organizacionales y las capacidades del personal (B, D, E), necesarios para gobernar y dar apoyo al desarrollo de los procesos de auditoría y otros procesos de fiscalización (C), razón de ser de toda EFS. Esto para poder obtener productos fiscalizadores, comunicar estos productos y sus resultados e impactos a las diversas partes interesadas (F) y, con esto, aportar valor y beneficio a la sociedad; incluyendo el de ser organizaciones ejemplares, consistentes con lo que exigen y recomiendan a los fiscalizados. De modo que en la realidad de esos ámbitos y en las interrelaciones entre estos en el período evaluado, se encontrarán las causas que expliquen el desempeño de la EFS y, por ende, las oportunidades de mejora a emprender y los aspectos positivos a mantener, para fortalecer el desenvolvimiento, el aporte de valor y beneficio de la organización.

La CGR, en línea con los indicadores del ámbito A, cuenta con el mandato constitucional y legal necesario para desarrollar a cabalidad, con la independencia y autonomía de gestión requeridos, los procesos de auditoría recomendados para una EFS, con énfasis en el nivel 3 de las normas de INTOSAI<sup>3</sup>, y para desarrollar a cabalidad los demás procesos de fiscalización evaluados; así como tiene el alcance pertinente para abarcar, razonablemente, todos los ámbitos de gestión pública y uso de recursos públicos.

El ambiente de gobernanza del país y de la gestión de las finanzas públicas, en los términos planteados por el MMD-EFS, no le acarrea limitaciones estructurales al ejercicio de las competencias auditoras o fiscalizadoras ni a las condiciones esenciales de independencia y profesionalismo clave en una EFS; si bien le plantean temas prioritarios y retos considerables, propios de ejercer fiscalización de la hacienda pública en una democracia estable, con un fuerte orden institucional y nivel de desarrollo económico y social considerable para un país de renta media (ver sección 3.3 de este informe).

En síntesis, las entidades del Estado, especialmente las de mayor impacto en el uso de los recursos públicos y la prestación de servicios públicos, cuentan con las condiciones básicas necesarias para ejercer fiscalización (existencia jurídica, existencia real –física, contable, presupuestaria-, marcos normativos, registros, encargados o responsables, entre otras). Lo anterior, sin detrimento de que todos estos aspectos sean susceptibles de mejora, en primer término, mediante decisiones y acciones del Poder Ejecutivo y de la Asamblea Legislativa; así como de disposiciones y órdenes de la CGR basadas en sus productos de auditoría y otras fiscalizaciones.

No obstante lo anterior, se identifican las siguientes brechas sobre independencia, marco legal, gobernanza y gestión de la ética de la EFS (ámbitos A y B):

---

<sup>3</sup> El marco normativo de la INTOSAI en cuanto a ISSAI, consta de 4 niveles. El MMD-EFS cubre hasta el nivel 3 de las ISSAI. El nivel 4 de ISSAI abarca temas especializados de auditoría, que es evaluado por otra herramienta de INTOSAI denominada Programa 3i, sobre la cual la CGR inició la participación en un proyecto de capacitación (en 2014), autoevaluación e implementación (a partir de 2015).

- La independencia financiera respecto del Ejecutivo no es tan amplia como la planteada en ciertos puntos de las normas de INTOSAI (declaraciones de Lima y de México), pues el presupuesto de la CGR puede ser modificado por el Ministerio de Hacienda antes de ser conocido para aprobación de la Asamblea Legislativa y, una vez aprobado, el acceso a los recursos está supeditado a otros agentes, como lo es la Tesorería Nacional o a las disposiciones sobre transferencia de recursos entre partidas presupuestarias que dicte la Dirección General de Presupuestos Nacionales del Ministerio de Hacienda. Sin embargo, esto no ha afectado el funcionamiento normal de la CGR, aunque sí ha significado, en algunas ocasiones, dedicar tiempo a solventar diferencias de criterio en esa materia. (EFS-1(ii))
- Se enfrentan restricciones a la divulgación de informes de auditoría de instituciones que declaran confidencial cierta información por estar en contextos de competencia de mercado; información a la cual sí tiene acceso la CGR para realizar la auditoría y sobre lo cual puede informar al Legislativo, pero no puede divulgar al público. (EFS-1 (ii); ESF-2 (iii))
- Cada nuevo plan estratégico institucional (PEI) no está formulado inmediatamente finalizado el anterior, siendo que hay un lapso normal entre el término de la gestión de un titular jerarca de la CGR y el nombramiento del siguiente, a quien corresponde formular su marco estratégico. (EFS-3 (iii))
- Oportunidad de complementar las orientaciones internas existentes sobre conflicto de interés con “una política de rotación de trabajo” específica para gestionar este aspecto. (EFS-4 (ii))
- Presupuesto detallado por tareas para el control de la calidad en los diversos procesos. EFS-4 (iii); lo cual, en todo caso, debe valorarse para darle una atención razonable a este criterio que, por su literalidad, parece excesivo.
- Existencia de un sistema de gestión de la calidad (control y aseguramiento), que yendo más allá de la auditoría (donde se tiene fortaleza), abarque el resto del quehacer de la institución; y que los resultados del control y aseguramiento de la calidad se informen al titular jerarca. (EFS-4 (iv)).

En ese contexto, los resultados de los aspectos evaluados sobre auditoría y otros procesos de fiscalización, muestran una CGR con normas internas, procedimientos, metodologías, recursos humanos, sistemas de información y prácticas de control y aseguramiento de calidad, consolidadas aunque mejorables, para generar informes y otros productos de alta calidad; los cuales son comunicados, oportunamente cuando corresponde, a las entidades auditadas, a los legisladores y puestos a disposición de la ciudadanía en general, una vez emitidos.

Las principales oportunidades de mejora en auditoría (ámbito C del MMD), sobre los aspectos evaluados de alcance (uso del mandato), calidad y elaboración de informes, normas, proceso, capacidades personales y resultados, son las siguientes:

- Valoración del riesgo al plan general de auditoría como un todo, pues sí se hace en cada auditoría. (EFS-7 (ii))
- La CGR no recibe el 100% de los Estados Financieros que debiera, debido a que las instituciones carecen de la implementación definitiva del marco contable sobre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y de Normas Internacionales de contabilidad para el sector público

(NICSP), lo cual limita la cobertura en esta auditoría; además de que esto limita la incursión en estados financieros consolidados. (EFS-8 (i))

- Las orientaciones internas establecen la necesidad de diseñar pruebas sustantivas, sin embargo no se establece que sea, necesariamente, “por clase de transacción, saldo de cuenta y divulgación de datos relevantes”; así como la CGR no cuenta con lineamientos para auditorías financieras de estados financieros consolidados. (EFS-9 (i))
- Utilización del mecanismo del comité o equipo revisor externo al equipo de auditoría, que revise la calidad de la auditoría de previo a emitirse el informe, como parte del proceso de control de calidad; lo cual, en todo caso, debe valorarse para darle una atención razonable, en aras de que el cumplimiento de un criterio como este se ajuste a la disponibilidad de recursos y necesidades de la CGR. (EFS-9 (iii))
- Los diversos tipos de auditoría no se someten, sistemáticamente, a una revisión periódica independiente. (EFS-10 y EFS-11 sobre auditoría financiera, EFS-13 y EFS-14 sobre auditoría operativa; EFS-16 y EFS-17 sobre auditoría de cumplimiento)
- Cumplimiento de criterios sobre determinación de elementos del estudio y materialidad en auditoría operativa. (EFS-12 (i))
- Revisión interna independiente de los informes de auditoría operativa antes de su emisión. (EFS-12 (iii))
- Observancia de criterios sobre conocimiento de las temáticas en auditoría operativa al momento de elaborar el plan general de auditoría de cada año, valoración de la materialidad y valoración de riesgo en general y riesgo de fraude en esas auditorías. (EFS-13 (i); (ii) y (iii)).
- Atención de criterios sobre valoración de tipos de seguridad razonable, valoración de riesgo en general y de fraude y valoración del entorno de control en auditorías de cumplimiento. (EFS-15 (i) y (ii); EFS-16 (i) y (iii))
- Aplicación de criterios sobre identificación del conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para realizar la auditoría de cumplimiento; evaluación de la competencia, capacidades y objetividad de los expertos externos contratados; conceptos de regularidad y de conducta apropiada de los gestores financieros y sobre documentación de esta auditorías (EFS-15 (ii); EFS-16 (ii) y (iii)).

Por otra parte, como se indicó, si bien la CGR no evaluó los indicadores del ámbito C para Tribunales de Cuentas, en su lugar diseñó indicadores bajo la metodología del MMD-EFS, con criterios ajustados al marco normativo nacional e interno de la CGR, como seguimiento al desarrollo piloto de 2014, para evaluar el desempeño de otros procesos de fiscalización (también en ámbito C), a saber: generación de informes de investigación preliminar, el proceso subsiguiente de procedimientos administrativos para esclarecer irregularidades y resolver según corresponda, así como el respectivo proceso posterior de fase recursiva ante lo resuelto, en el cual los sancionados pueden apelar lo que estimen pertinente; y procesos fiscalizadores de control previo sobre contratación administrativa. Al respecto, las principales oportunidades de mejora refieren a lo siguiente:

- Dificultades en la agilización del proceso de investigación, especialmente, a raíz de la complejidad creciente en las temáticas de denuncias y de que la CGR no cuenta con el conocimiento especializado en esas temáticas, lo cual obliga a buscar otros medios de obtener ese conocimiento. (EFS-W-PA-DI (i))

- Retos en la agilización de atención de fase recursiva sobre resoluciones de procedimientos administrativos sancionatorios, la cual no está sometida a un plazo específico. (EFS-W-PA-DC (i); (ii))
- Impacto en la gestión del conocimiento y experiencia que afecta las cargas de trabajo en procesos de control previo sobre contratación administrativa, sujetos a plazos legales y altas exigencias del entorno, normalmente asociadas a una gran complejidad jurídica y técnica; así como la necesidad de contar con un mecanismo de monitoreo y seguimiento sistemático sobre la aplicación de lo ordenado por la CGR en los productos de este control previo. (EFS-Y-DCA (iii))

Ahora bien, la CGR contribuye (ámbito F), por medio de los productos obtenidos en esos procesos de auditoría y de fiscalización, con transparencia, al proceso de rendición de cuentas, mediante diferentes informes anuales tales como la Memoria Anual, informes de fiscalización, informes especiales en materia presupuestaria y de gestión pública, entre otros; en los cuales comunica y fundamenta su aporte de valor a la sociedad. Esta EFS mantiene prácticas de medición de su desempeño y de mejora continua; además, es un órgano independiente y objetivo que le imprime legitimidad y credibilidad a sus estudios e informes y revela los recursos dedicados al logro de sus objetivos. Además, informa sistemáticamente sobre sus productos a las diversas partes interesadas, como la Asamblea Legislativa, los medios de prensa y la ciudadanía. Así como promueve la comunicación con el Poder Judicial para generar espacios de cooperación e integración y potenciar las posibilidades de impacto de los productos de la fiscalización superior.

La CGR también mantiene comunicación activa con los medios de prensa, con los ciudadanos y las organizaciones de la sociedad civil, basada en procedimientos previstos en su modelo de procesos, lo cual le ha permitido posicionar los productos de fiscalización, dar a conocer sus aportes de valor a la sociedad y contribuir al control político y ciudadano. Con su desempeño y su proyección a las diversas partes interesadas, esta EFS ha logrado consolidar una alta reputación y nivel de confianza en su accionar.

Ese desempeño y reconocimiento de la CGR, se atribuyen, en primer término, a la disponibilidad, capacidad y compromiso de su personal, para lo cual cuenta con previsiones alineadas al plan estratégico institucional; con procesos y procedimientos formales para la gestión del potencial humano, la cual realiza bajo un enfoque de modelo de competencias institucionales y especializadas, incluida la evaluación del desempeño individual; con esquemas claros y uniformes de reclutamiento, remuneración, ascensos y otros beneficios para el bienestar del personal. Así como dispone de procedimientos formales y planes de capacitación y desarrollo en general y para disciplinas de auditoría y otras materias de fiscalización.

A su vez, esos resultados de la CGR se pueden atribuir, razonablemente, a sus fortalezas en cuanto a la estrategia para el desarrollo organizacional (planificación de la EFS), estructuras directivas y de apoyo, recursos humanos y liderazgo, así como fortalezas de comunicación con las partes interesadas. En conjunto, los resultados de los criterios evaluados en estos indicadores muestran una CGR con su titular jerarca y el nivel superior participantes y comprometidos con la planificación estratégica, táctica y operativa de la institución en sus diversas fases (formulación, seguimiento, evaluación), la cual se basa en información diagnóstica interna y del entorno, tanto en general como para los procesos de auditoría en particular.

Asimismo, ese resultado sobre los procesos de apoyo demuestran que la CGR tiene normativa y prácticas consecuentes para una adecuada gestión ética; con liderazgo del nivel superior y de mando; con procedimientos y medios tecnológicos importantes para cimentar la comunicación interna; con mecanismos para promover la integración y la coordinación entre procesos; con sistema de control interno ajustado normas y sanas prácticas



(incluyendo la valoración del riesgo); con procedimientos documentados y formales de trabajo, incluidos los concernientes a la administración de activos, gestión financiera y de servicios e apoyo.

De igual manera, la CGR ha contado a lo largo de su amplia trayectoria, con los recursos humanos, financieros, equipos de transporte, computacionales, sistemas de información y materiales, necesarios para desempeñar sus funciones; de modo que, sobre este particular, no se tienen limitaciones relevantes para su desempeño; excepto la realidad, posiblemente aplicable a cualquier EFS del mundo, de que el universo o ámbito de entidades y recursos por fiscalizar, por su amplitud, obligan a implementar métodos para priorizar ámbitos de estudio según criterios de riesgo y relevancia temática ajustada a las necesidades de cada país, como lo recoge la propia normativa y prácticas de planificación aplicables a la auditoría.

En complemento a las oportunidades de mejora antes señaladas para los indicadores relacionados con la independencia, mandato, gobernanza y gestión de la ética (ámbitos A y B), y con los procesos de auditoría y otros de fiscalización (ámbito C), las oportunidades de mejora relevantes sobre los ámbitos D, E y F, son las siguientes:

- El costo de personal se registra de manera general, no bajo un sistema de costeo en sentido estricto, asociado a los productos y servicios generados. (EFS-21 (i))
- La inclusión directa en la estrategia sobre potencial humano de aspectos sobre retención, remuneración y valoración de desempeño; así como de aspectos sobre tasas de rotación, vacantes, entre otros; básicamente porque la CGR monitorea esos aspectos en un ámbito más operativo. (EFS-22 (ii))
- Los planes de capacitación y desarrollo no llegan a nivel individual; y hacerlo requerirá valorar la disponibilidad de recursos en general para implementar, con el debido seguimiento, un criterio como ese. Asimismo, no se cuenta con una evaluación directa y sistemática que determine el impacto de la capacitación en el desempeño del trabajo; básicamente por lo exigente en dedicación de recursos que sería implementar un criterio como ese. (EFS-23 (i))
- La comunicación con las diversas partes interesadas no incluye una convocatoria expresa y formal para establecer “contactos con las organizaciones de la sociedad civil relevantes” e invitarlos a “leer los informes de auditoría y a compartir los resultados con los ciudadanos”. (EFS-25 (ii)).

Las referidas oportunidades de mejora identificadas con la aplicación del MMD-EFS, se recogerán en la planificación institucional como proyectos de diseño organizacional o de mejora continua, sea como proyectos nuevos o como parte de proyectos existentes, o como acciones de mejora vinculadas a procesos o esfuerzos continuos (por ejemplo, a los de control de calidad en la auditoría). Dado que este ejercicio, como se indicó, hace las veces, en la CGR, de la autoevaluación anual del sistema de control interno institucional para 2019 (SCII), el seguimiento a las principales oportunidades de mejora se incorporará a la Declaración anual sobre el SCII, según la práctica iniciada desde 2017, derivada de la aplicación del MMD-EFS en 2014-2015.

## **(ii) Sobre el aporte de valor y beneficio de la CGR en el período 2014-2018**

De acuerdo con la ISSAI 12 “El valor y beneficio de las EFS – marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos”, la cual, como se indicó, es medular al contenido del MMD-EFS, la contribución de las EFS a la sociedad se puede agrupar bajo tres amplias categorías:

- Fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas, transparencia e integridad del gobierno y de los organismos del sector público: Mediante actividades de auditoría u otra fiscalización, elaboración de informes y publicación de hallazgos.
- Demostrar una relevancia continua para los ciudadanos, los Parlamentos o Congresos y otras partes interesadas: A través de la receptividad, el uso de una comunicación eficaz y proactiva, y el respaldo a los cambios en el gobierno y organismos públicos.
- Ser una organización modelo mediante el liderazgo con el ejemplo: En lo concerniente a la buena gobernanza, la transparencia y la rendición de cuentas en el desempeño de la EFS, en la adhesión a normas éticas, en el fomento de una cultura dirigida a la calidad y la mejora continua, y en el intercambio de aprendizaje y conocimientos.

Esta sección del informe tiene como objetivo mostrar las implicaciones de los hallazgos respecto del desempeño de la CGR y proporcionar comprensión sobre por qué son importantes para el país.

Al respecto, la conclusión central de los resultados del MMD-EFS en la CGR, es que esta EFS, sin detrimento de las oportunidades de mejora identificadas, proporciona valor a la sociedad costarricense en los términos sugeridos por la ISSAI 12; esto sin restricciones estructurales que comprometan, en su esencia, el ejercicio auditor y fiscalizador, aunque sin dejar de lado las limitaciones comentadas en la sección 3.3 de este informe.

De modo que esas oportunidades de mejora y retos del entorno, más que a limitaciones en la capacidad de generar valor de la CGR, o a vacíos en la atención de sus facultades fiscalizadoras, remiten a la posibilidad de lograr alcances más amplios en el cumplimiento de su mandato (por ejemplo para realizar auditoría financiera sobre estados financieros consolidados y generar mayor transparencia sobre determinados aspectos cubiertos en la fiscalización), así como a fortalecer, en general, su aporte de valor y beneficio a la sociedad costarricense mediante un ajuste cada vez mayor al marco de buenas prácticas referidas en el MMD-EFS, cuya exigencia, cabe subrayar, cambia y se incrementa conforme evoluciona la realidad y crecen las demandas del entorno.

Esa conclusión general para la CGR se basa en las siguientes condiciones principales corroboradas con la aplicación del MMD-EFS, según los tres ámbitos de aporte de valor y beneficio de la ISSAI 12:

- En primer término, porque la CGR lleva a cabo procesos de auditoría y otros procesos de fiscalización con profesionalismo, de acuerdo a normas internas ajustadas a las internacionales cuando corresponde y a sanas prácticas, y porque con sus informes de auditoría revela aspectos importantes de la gestión pública, uso y control de los recursos públicos; los cuales generan mejoras con el cumplimiento de sus disposiciones, así como sirven de insumo para el control y la rendición de cuentas en los ámbitos político, a cargo del Legislativo, y de la sociedad (medios de prensa, ciudadanos, grupos organizados, organismos nacionales e internacionales).
- Por ejemplo, como se comenta en el indicador EFS-3 (iv), en el período 2014-2018, los aportes por concepto de ahorros, incremento en recaudación, recuperación de activos, revelación financiera y mitigación del riesgo, asociados al cumplimiento dado, por las entidades auditadas, a 74 disposiciones emitidas por la CGR en 65 auditorías utilizadas para esa medición, asciende a más de 35,8 mil

millones de colones (US\$ 63 990 678)<sup>4</sup>; mediante estudios con una relación de costo tal que, por cada colón invertido en dichas auditorías, se obtuvo un beneficio de ₡2,30 para las finanzas públicas costarricenses.

- En segundo término, como se indica en los indicadores respectivos (EFS-3 (iv), EFS-24 y EFS-25, entre otros), porque la CGR envía los informes de auditoría, otros informes especiales y productos de fiscalización a la Asamblea Legislativa, los pone a disposición para las diversas partes interesadas por medio del sitio web y los divulga con apoyo de los medios de prensa y de boletines especiales, explicando sus disposiciones e impactos; y porque está incursionando en ampliar la receptividad y la interacción con la ciudadanía, tanto por medios de comunicación digitales como presenciales.
- Esos informes, a lo largo de la amplia trayectoria ininterrumpida de la CGR (70 años), han logrado y logran impactos importantes en múltiples ámbitos de la gestión pública concernientes al uso y control de fondos públicos o de la hacienda pública, tales como: mejoras en sistemas contables, de control interno, de evaluación y rendición de cuentas; logros en responsabilidad por daños a la hacienda pública; mejoras en los procesos de planificación, presupuesto y contratación administrativa; mejoras en la prestación de servicios públicos; prevención y lucha contra la corrupción, entre otros. Todo lo anterior en temas relevantes o prioritarios para el país, tales como: educación, salud, ambiente, seguridad social, finanzas públicas, seguridad ciudadana, infraestructura, cultura, gobiernos locales, entre otros.
- Finalmente, se ajusta la CGR a ese estándar de aporte de valor, por cuanto ha demostrado ser una entidad ejemplar en su gestión o gobernanza interna, consecuente con lo que le exige a los fiscalizados; abierta a la rendición de cuentas, como lo atestigua su práctica de someterse a revisiones y auditorías financieras externas voluntarias; además de cumplir con sus obligaciones legales de evaluación de sus planes ante el Ministerio de Hacienda y de rendir cuentas ante la Asamblea Legislativa por mandato constitucional; comprometida con el control interno, la calidad, la mejora continua, el aprendizaje y el intercambio de conocimientos a nivel nacional e internacional.

Los principales facilitadores externos para lograr el referido valor o impacto generado por la CGR en la actualidad y para fortalecer ese desempeño en el futuro, corresponden al orden institucional del país. La realidad coyuntural del país, descrita en la sección 2 del presente informe, aun cuando enfrenta una serie de desafíos en aspectos esenciales para el desarrollo inclusivo y sostenible, refieren, en síntesis, a una democracia consolidada, con fuerte ordenamiento constitucional y jurídico, y con el suficiente respeto al Estado de Derecho, para que los problemas nacionales y los conflictos sociales se resuelvan, preponderantemente, por los medios institucionales, legales y pacíficos previstos para esto.

Además, el desarrollo del marco legal de las instituciones públicas, los niveles de dotación de personal con escolaridad y nivel profesional, la disponibilidad básica de otros recursos financieros y materiales, incluida la existencia de sistemas de información documental o sistematizada y bases de datos clave para el control y la fiscalización (de personas, patronos, empresas, bienes muebles e inmuebles, geográficos, de catastro, de migración, de actividad económica, tributaria, censos, salud, etc.), constituyen un sustrato fundamental para el desarrollo de las facultades fiscalizadoras de la CGR. Lo mismo que las condiciones geográficas y de acceso a todas las regiones del país y las vías, infraestructura y medios de transporte para trasladarse.

<sup>4</sup> Promedio simple del tipo de cambio de inicio de 2014 y final de 2018, de ₡560/US\$ (Banco Central de Costa Rica).

Además, se ha fortalecido el interés de los medios de comunicación, la ciudadanía y de los grupos organizados de la sociedad civil, por exigir rendición de cuentas sobre la gestión pública, incluido el desempeño de la propia CGR. Como lo registra el incremento y la calidad de las denuncias recibidas por la CGR, tanto por la vía escrita como por medio de la denuncia electrónica habilitada en el sitio Web institucional. Al respecto, se puede señalar como un facilitador externo clave para el accionar de la CGR, la alta reputación y credibilidad, en general, sobre la gestión y los productos de esta EFS, sin detrimento de criterios adversos que son, en todo caso, altamente valorados como fuentes de mejora.

En cuanto a limitaciones para un mayor impacto de la fiscalización de la CGR, están las comentadas en la sección 3.3 del informe, como complejidad creciente del entorno socioeconómico y político mundial y nacional; uso desvirtuado de declaratoria de confidencialidad para cierta información considerada de interés comercial para sectores en competencia de mercado; lentitud en implementación de marcos normativos internacionales sobre información financiera y contabilidad en el Sector Público; relevancia material de aspectos a fiscalizar en respuesta a solicitudes de control político; uso inadecuado de mecanismos recursivos para impugnar productos o decisiones de fiscalización (en control previo sobre contratación administrativa); presión social para mitigar problemas de gobernabilidad, que desconocen los límites del control externo a cargo de una EFS para evitar caer en coadministración o lesionar los principios de legalidad y de debido proceso; demora o dificultades en la implementación de disposiciones; restricción al ejercicio de la facultad para establecer responsabilidades (en el caso de Alcaldes, sector municipal), mientras se resuelven acciones de inconstitucionalidad en esa materia; entre otras.

Frente a todas estas limitaciones, la CGR, basada en el análisis de las opciones viables dentro del ordenamiento jurídico aplicable y los recursos disponibles, prevé y toma acciones para solventarlas; campo de mejora dentro del cual se inscriben iniciativas como la aplicación del MMD-EFS referida en el presente informe, en aras de fortalecer su capacidad de aportar valor a la sociedad.

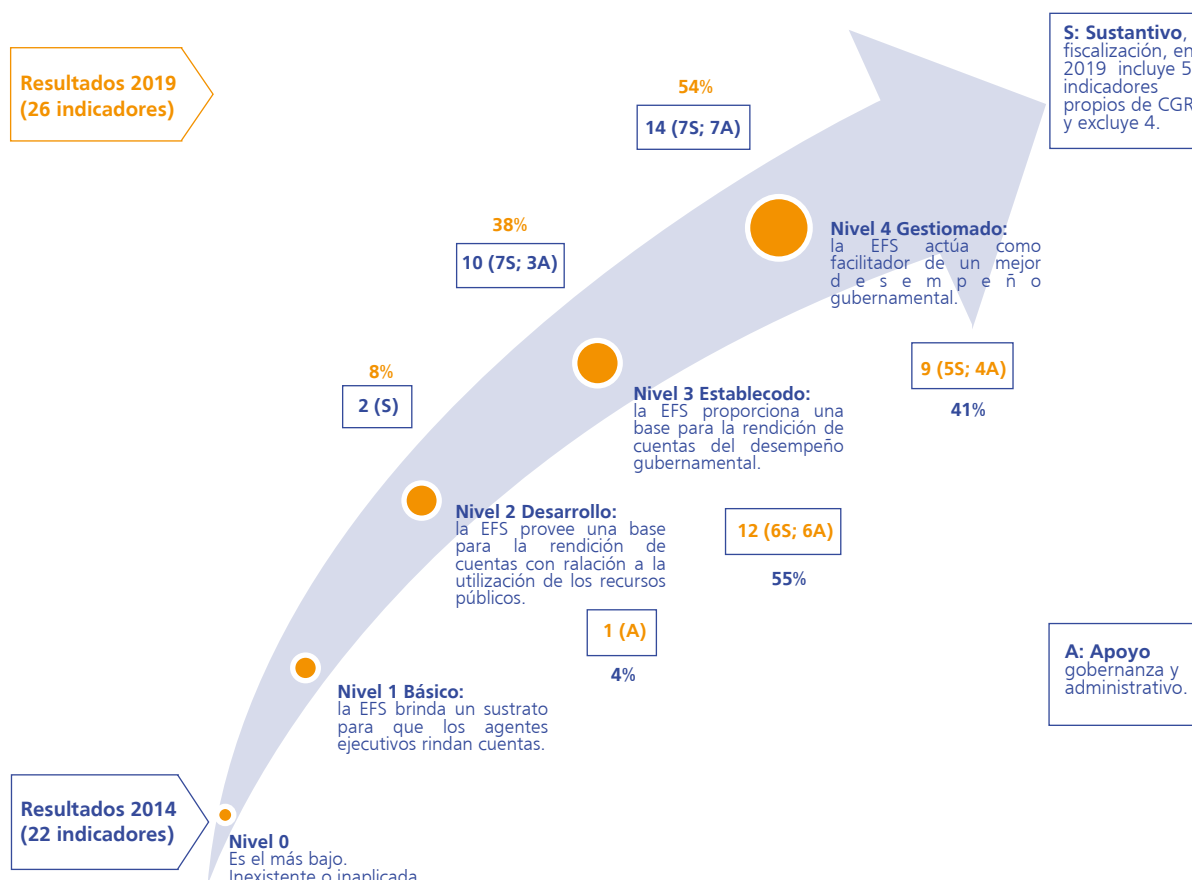
### **(iii) Análisis de los esfuerzos para el desarrollo de capacidades de la CGR y prospectos para futuras mejoras**

El MMD-EFS se basa en la posibilidad de informar, a partir de una primera evaluación, sobre cambios en el desempeño de una EFS entre mediciones sucesivas. Estos cambios se explicarían, en parte, por las iniciativas impulsadas para atender las oportunidades de mejora identificadas con cada aplicación del MMD-EFS, así como por las condiciones del entorno de la EFS.

Cabe aclarar que el MMD-EFS, desde el 2013, sugiere una periodicidad de 3 a 5 años entre mediciones, como plazo prudencial para la atender las brechas identificadas; y plantea la posibilidad de informar sobre cambios en el desempeño entre mediciones sucesivas, constituyendo la primera aplicación la línea base para valorar esos cambios, para lo cual suministra un formato para consignar la comparación. Sin embargo, dado el ajuste considerable en la estructura del MMD de octubre, 2016 y el cambio en su contenido respecto de la versión utilizada en 2014, para la CGR la aplicación de 2019 constituirá la línea base para explicar, en el cuerpo del informe, una comparación detallada por indicador entre evaluaciones sucesivas, porque de lo contrario la explicación en el informe sería complicada. Lo cual no limita para que, en el anexo a este documento, se incorpore una síntesis de esos cambios entre versiones del MMD-EFS y de los resultados entre ambas aplicaciones, como se indicará en el capítulo 2 sobre metodología para elaborar el presente informe.

Diagrama 2

## Comparativo general 2014/2019



Fuente: Elaboración propia de CGR.

En términos generales, los resultados obtenidos para la CGR sobre los 27 indicadores considerados, muestran 14 ubicados en nivel 4, 10 en nivel 3 y 2 en nivel 2; más un indicador que, siendo considerado y explicado para CGR, no se califica porque el mandato no la faculta a subcontratar auditorías (EFS-5). De modo que, respecto de los 26 indicadores con calificación, un 54% alcanza nivel 4; un 38% nivel 3 y un 8% nivel 2. Dejando de lado las diferencias de estructura y contenido del MMD-EFS en 2014 (22 indicadores), los resultados fueron entonces de 41% en nivel 4, 55% en nivel 3 y 4% en nivel 2.

Por su parte, agrupados por temas sobre procesos fiscalizadores (misionales o sustantivos), 7 se ubican en nivel 4; 7 en nivel 3 y 2 en nivel 2, para un total de 16 indicadores. Mientras que en los temas sobre procesos de apoyo, 7 alcanzan nivel 4 y 3 se ubican en nivel 3, para un total de 10 indicadores. En 2014, respecto a procesos fiscalizadores (auditoría), 5 indicadores se calificaron de nivel 4 y 6 de nivel 3, para un total de 11 indicadores; mientras que, sobre procesos de gestión y apoyo, 4 indicadores alcanzaron nivel 4; 6 obtuvieron nivel 3 y 1 alcanzó nivel 2, para un total de 11 indicadores.

Además, cabe reiterar que los resultados de la aplicación del MMD-EFS en 2014-2015, han servido para desarrollar, concluir o tener en curso, proyectos sobre actualización y automatización del procedimiento de auditoría; mejoras en la determinación y documentación detallada del problema y riesgos asociados al sujeto o tema de fiscalización; ajustes en el uso de herramientas de integración y análisis de información producto del conocimiento de la entidad y valoración de riesgos antes de realizar la valoración de áreas de examen (VAE); mejoras en la determinación del enfoque de auditoría según las ISSAI; planificación estratégica del potencial humano; orientaciones para la gestión de calidad; divulgación de planes institucionales; orientaciones para la comunicación interna; herramientas para la comunicación con partes interesadas externas y declaración sobre el sistema de control interno institucional.

Por otra parte, de manera consistente con lo indicado en 2015, la CGR ha mantenido esfuerzos de desarrollo de capacidades profesionales e institucionales atinentes a las oportunidades de mejora identificadas con el MMD-EFS y con otras autoevaluaciones y evaluaciones, tanto con recursos propios como con apoyo de organismos financieros internacionales, especialmente con el BID en materia de auditoría financiera; así como en el seno de la INTOSAI y las organizaciones regionales de EFS vinculadas a este organismo, como la Organización Latinoamericana y del Caribe y la Organización Centroamericana y del Caribe (OLACEFS y OCCEFS, en ese orden); por ejemplo, en todo lo relacionado con el fomento de la participación ciudadana y la transparencia en la vigilancia de la hacienda pública y las metodologías de auditoría, entre otros aspectos.

#### **d) El uso que hace la CGR de los resultados de la evaluación**

El MMD-EFS está previsto, principalmente, como un ejercicio de autoevaluación, aunque también prevé la posibilidad de aplicarlo como evaluación entre pares o externa. Para cualquiera de esas modalidades, la metodología plantea que los resultados pueden quedar en uso exclusivo de la EFS evaluada.

La CGR, al igual que en su primera aplicación, lo ha implementado con la decisión expresa de divulgar sus resultados y con el complemento de una revisión externa sobre la calidad de su aplicación, a cargo del Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil (TCU).

Lo anterior se inscribe dentro de la política formal y práctica consolidada en la CGR de someterse a revisiones y auditorías externas, no solo para mejorar sus capacidades sino también para fortalecer y dar ejemplo con su rendición de cuentas; línea de trabajo sostenida desde 2011, de manera especial, en atención tanto de prioridades del nivel superior de la CGR, como de normas de INTOSAI, en particular los Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas emitidos en 2010 (ISSAI 20)<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Normas internacionales de la INTOSAI para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés).

Las auditorías externas anuales, a partir de 2011, sobre los estados financieros de la CGR, la revisión entre pares, en 2011-2012, de los procedimientos de auditoría operativa y planificación institucional, a cargo de las EFS de México y Chile, respectivamente, y la aplicación del MMD-EFS en 2014-2015, cuyos informes se han puesto a disposición de todos los interesados en sitio web institucional, son los principales aportes especiales para complementar la rendición de cuentas habitual de la CGR; basada, principalmente, en su informe anual a la Asamblea Legislativa, la atención de comparecencias en comisiones legislativas, la evaluación sobre la ejecución de su plan y presupuesto ante el Ministerio de Hacienda y la divulgación de sus productos de fiscalización en su sitio Web y en los medios de prensa.



# 1 Introducción

## 1.1. Antecedentes

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés), fue conformada en 1953 por las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de 34 países, como una organización no gubernamental, autónoma, independiente y apolítica, que tiene un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas. Actualmente, la INTOSAI cuenta con 192 miembros de pleno derecho y cinco miembros asociados y uno afiliado. A lo largo de su amplia trayectoria de más de 65 años, esta organización ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos dirigido a mejorar, a nivel mundial, la fiscalización pública exterior, mediante el fortalecimiento de la capacidad y, por ende, del desempeño y prestigio de las EFS en sus respectivos países.

Uno de los principales medios para el desarrollo de esa labor consiste en el desarrollo y fomento de un marco de buenas prácticas para el ejercicio de la fiscalización superior sobre la hacienda pública, compuesto por las denominadas Normas Profesionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores y por las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (ISSAI e INTOSAI GOV por sus siglas en inglés, respectivamente).

Ese conjunto normativo, revisado y actualizado, se constituyó, a partir de 2010, en la base para diseñar y fomentar una metodología y un conjunto de criterios que sirvieran como Marco de Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (MMD-EFS), cuya primera versión se lanzó en 2012, se depuró en 2013 y su versión actual es del 24 de octubre de 2016. La Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), asociada a la INTOSAI, ha asumido el fomento de esa herramienta en la región y, en ese contexto, la Contraloría General de la República de Costa Rica (CGR), decidió participar como parte de los primeros ejercicios piloto regionales para aplicar esa herramienta, y lo hace ya por segunda vez con esta aplicación de 2019.

El MMD-EFS es una herramienta promovida por el Grupo de Trabajo sobre Valor y Beneficio de las EFS de INTOSAI. Asimismo, la OLACEFS, en coordinación con la INTOSAI, emprendió una estrategia de promoción y difusión para la implementación de la metodología del MMD-EFS en esta región, por medio de su Comisión de Evaluación del Desempeño e Indicadores de Rendimiento (CEDEIR), y el apoyo del referido Grupo de Trabajo y la Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI (IDI).

## 1.2. Objetivos de la aplicación del MMD-EFS en la CGR

- a) Determinar oportunidades de mejora en el desempeño de la CGR.
- b) Fortalecer la práctica institucional de someterse a revisiones externas para incrementar la confianza en su desempeño, demostrando una actitud proactiva hacia la transparencia.
- c) Colaborar con los ejercicios para usar y retroalimentar el MMD-EFS.



### 1.3. Alcance de la aplicación del MMD-EFS en la CGR

El período de referencia para la autoevaluación es el año 2018, por lo tanto se consideran cumplidos aquellos criterios cuyas condiciones estaban atendidas al 31 de diciembre de ese año; sin detrimento de que, por el contenido de algunos criterios, ese período sea variado.

El MMD-EFS de octubre, 2016 consta de 25 indicadores clasificados en seis ámbitos temáticos o dominios, incluyendo tres para las EFS de tipo Corte o Tribunal de Cuentas, no aplicables a CGR. No obstante, esta EFS diseñó cinco indicadores para ajustarlos a su realidad en procesos sobre la facultad de realizar investigaciones e instaurar procedimientos administrativos para esclarecer irregularidades y resolver según corresponda, incluyendo la fase recursiva correspondiente (3) y procesos fiscalizadores de control previo sobre contratación administrativa (2); los cuales se diseñaron como piloto en 2014 y, previo ajuste, se incluyen formalmente en la presente implementación del MMD. Esto para un total de 26 indicadores evaluados por la CGR.

Las fases principales del proceso de aplicación del MMD-EFS en la CGR refieren a la ratificación de compromisos y plazos a lo interno de la institución, con el revisor de calidad (TCU) y la entidad cooperante (BID); planificación, cronograma y organización del trabajo, suministro de herramientas, formatos y ambiente de registro en línea; coordinación, inducción y acompañamiento a enlaces; respuesta al cuestionario con revisión y seguimiento en línea; revisión de respuestas, evidencias y síntesis interna; redacción de borrador de informe; revisión de calidad externa y ajuste para la respuesta definitiva; presentación de resultados al nivel superior y gerencial y, finalmente, revisión y emisión del informe final por parte del Despacho Contralor.

La previsión y desarrollo de mejoras para atender las brechas detectadas, sea mediante acciones inmediatas o mediante proyectos de diseño organizacional o de mejora continua existentes o nuevos, es un trabajo complementario a la aplicación del MMD-EFS, el cual debe integrarse al proceso de planificación institucional, con posterioridad a la emisión del presente informe.

## 2 Metodología para elaborar el informe

La metodología utilizada para elaborar el informe se basa en la respuesta y evidencia respectiva para los criterios de cada indicador, así como en la síntesis sobre cada indicador solicitada como parte del trabajo de respuesta y documentación. En esa síntesis se pide consignar las principales causas de las brechas determinadas, lo cual debe registrarse con la revisión y acuerdo del nivel gerencial respectivo. Esto último se complementa con el proceso de revisión por parte de la UGC, en el cual se solicita ampliar o aclarar explicaciones a los enlaces centrales de División y estos, a su vez, con el nivel gerencial; así como con el proceso de revisión del informe por parte del Despacho Contralor, en el cual se puede generar ampliación o aclaración de explicaciones sobre las brechas y, en general, sobre el análisis del desempeño consignado en el informe.

Los métodos de recolección de datos corresponden a suministro de información documental en formato digital para fundamentar el cumplimiento de criterios, revisión de información en el Sistema de Gestión Documental Electrónica (SIGED), para el cómputo de plazos y la revisión de muestras de expedientes de auditorías, para determinar cumplimiento de criterios sobre características de procesos y de productos en la práctica.

En el caso de auditoría, se muestrea un 30% del total de 20 auditorías financieras (6), 54% del total de 11 auditorías operativas (7) y 8% del total de 89 auditorías de cumplimiento (7); todas elegidas aleatoriamente y

por área, para cubrir las siete áreas de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa (DFOE) que realizan auditorías, una auditoría por área; esto con las siguientes excepciones:

- Para auditoría financiera no se incluyó al Área de Servicios de Desarrollo Local (Municipal), dado que las instituciones que están en su ámbito tienen deficiencia significativa en la implementación de un marco contable uniforme<sup>6</sup>, ajustado a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), y esta limitación, de conformidad con la ISSAI 200 Principios fundamentales de auditoría financiera, impide realizar una auditoría financiera. La referencia a esta limitación se retomará al desarrollar el indicador EFS-10 sobre auditoría financiera.
- Para auditoría operativa si bien se incluyeron las siete áreas, una de estas (Servicios Públicos Generales), inició solo una auditoría operativa en 2018, cuyo desarrollo continuó en 2019; por lo tanto la muestra analizada es de seis auditorías operativas.

Por su parte, para los indicadores diseñados por CGR bajo la metodología del MMD-EFS, sobre los procesos de fiscalización sobre investigaciones, procedimientos administrativos y fase recursiva y procesos fiscalizadores de control previo sobre contratación administrativa, se analizó la totalidad de las gestiones del período evaluado respecto de los criterios referidos al cumplimiento de plazos, como se consigna en el detalle de cada indicador, con base en el SIGED.

Las fuentes de información son, principalmente, internas a partir de los sistemas de información institucionales; y la interacción entre los enlaces encargados de dar respuesta y la revisión de las gerencias y el nivel superior, especialmente en lo relacionado con la explicación de brechas y, en general, del desempeño de la CGR en los aspectos evaluados. Lo anterior se complementa con información externa e interna para la sección del informe sobre el contexto del país en general y de la fiscalización superior en particular.

El análisis de la evidencia para puntuar los indicadores se realizó de conformidad con la metodología del MMD-EFS, según la sección 3.2 de ese marco. Al respecto, interesa destacar que hubo algunos indicadores en los cuales a lo sumo un criterio no aplica para CGR (sobre auditorías subcontratadas), y por lo tanto esos criterios no se consideran para asignar la puntuación respectiva. Asimismo, cuando más de una auditoría revisada no cumple con un criterio, este se da por incumplido aunque las restantes auditorías si lo atiendan.

Además, indicar que el indicador EFS-5 sobre auditorías subcontratadas, no se puntúa porque el mandato de la CGR no le da esa facultad, pero si se considera cubierto porque se suministra esa explicación y porque si llegara a ser una facultad de esta EFS, esto no variaría su esencia como EFS del tipo Contraloría General.

En cuanto a la previsión y administración de riesgos para la aplicación del MMD-EFS, se plantearon en términos de los cuatro ámbitos de riesgos utilizados en el marco orientador para la valoración del riesgo en la CGR (patrimoniales, operacionales, información y cumplimiento); no en términos de posibilidad de cubrir los diversos indicadores aplicables a esta EFS ni de recabado de evidencia para fundamentar y explicar el nivel de cumplimiento de indicadores específicos; esto porque la experiencia de la CGR con el MMD-EFS no muestra riesgos especiales en ese sentido.

<sup>6</sup> Este rezago es un tema que la CGR ha venido evaluando, así como manifestando opiniones y sugerencias al Legislativo, por ejemplo, en las Memorias Anuales presentadas en 2016 y 2019.

Al respecto se consideraron y gestionaron el riesgo patrimonial de insuficiencia de recursos financieros para la revisión independiente; riesgos operacionales de debilidades en el apoyo interno a la revisión, respuesta inoportuna, duplicación de esfuerzos con otras autoevaluaciones internas o evaluaciones externas; riesgos de información sobre inconsistencia en las herramientas de registro, acceso indebido a información, pérdida de información (evidencia) y dificultad de acceso a la información; así como los riesgo de cumplimiento de aspectos normativos y técnicos en el uso de recursos e información y sobre la metodología del MMD-EFS.

La CGR, al igual que en el 2014, decidió encargar a otra EFS la revisión de calidad prevista en la metodología, bajo la modalidad de revisión entre pares, como medio para asegurar una alta confianza en la objetividad con la cual se lleva a cabo esta autoevaluación institucional.

Tal y como consta en la Declaración de Calidad consignada en la sección ii. del Prólogo de este informe, esa revisión fue realizada, nuevamente, por el TCU de Brasil, a solicitud de la CGR; trabajo en el cual se contó, además de recursos propios, con financiamiento del BID, dado el interés de ese organismo en el fortalecimiento de las capacidades de las EFS de la región.

Cabe señalar que se procedió a realizar una comparación de la estructura de contenido de los indicadores del MMD, respecto de la versión piloto de 2013 y la versión del 24 de octubre de 2016, para efectos de suministrar al menos una idea general comparativa entre el desempeño de la CGR según ambas aplicaciones del MMD-EFS; sin embargo, la CGR tiene claro que los ajustes en estructura y contenido entre ambos marcos, con una mayor rigurosidad general de la versión de 2016 aplicada, no hace comparable ambos resultados de manera directa. Este aspecto fue comentado y corroborado con el revisor externo sobre la aplicación del MMD-EFS, quien a su vez es uno de los principales facilitadores técnicos de la IDI sobre el MMD-EFS.

Interesa señalar que el informe no abunda en referencias detalladas a artículos o secciones de normativas, otros documentos y evidencias, pues estas se especifican con minuciosidad en el respaldo aportado para sustentar las respuestas al MMD-EFS, las cuales estuvieron, además, a la vista de la revisión externa sobre la calidad con la cual se realizó el ejercicio y se elaboró el presente informe.

### **3 Información sobre el país y los antecedentes de la EFS**

La información solicitada para esta sección del informe requiere el planteamiento de juicios de valor y consideraciones sobre la realidad nacional, como base para establecer las relaciones entre el desempeño de la EFS y esos aspectos estructurales comentadas en la sección iii del Prólogo a este informe. En algunos casos, las materias aludidas por el MMD-EFS en este particular exceden el ámbito de acción de una EFS (por ejemplo, condiciones de partidos políticos o libertad de prensa en el país); lo cual, de hecho, llevó a algunas EFS de la OLACEFS, en los talleres de inducción sobre este marco de medición, a plantear la valoración del alcance e, incluso, cuestionar la necesidad de abordar estos temas en el informe.

La CGR, para preservar la objetividad e independencia con la cual aplica el MMD-EFS, y atender este requerimiento con un enfoque consistente e independiente de opinión sobre los diversos aspectos de la coyuntura nacional de interés en ese inciso, nuevamente, como en el informe del MMD-EFS de 2015, aprovecha el alto prestigio nacional e internacional de las publicaciones del Programa Estado de la Nación, con un

contenido y respaldo investigativo que, de otra manera, sería sumamente laborioso de obtener para efectos de la aplicación del MMD-EFS.

Específicamente, se hace referencia al Informe del Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible de 2018, por la coincidencia de temas y el enfoque integral de la realidad nacional para los puntos de interés en este acápite. Ese Programa de investigación, cuyo informe anual se emite desde 1994, es el tercero más antiguo en el mundo en esta línea de diagnósticos sistemáticos y apolíticos de un país y uno de los mejor valorados de Latinoamérica<sup>7</sup>.

Asimismo, para el punto sobre libertad de prensa se remite a la valoración realizada por iniciativas independientes como las evaluaciones de FreedomHouse y de Reporteros Sin Fronteras, dado el prestigio y uso internacional de esas fuentes.

Los incisos 2.2 y 2.3 de esta sección, sobre descripción del ambiente presupuestario y del marco legal e institucional de la EFS, su estructura organizacional y recursos, e impactos de ambos aspectos en el desempeño de la EFS, sí corresponden, plenamente, al ámbito de acción de la CGR y sobre esa base se desarrollan a partir de informes periódicos elaborados por la CGR en esta materia, los cuales se remiten a la Asamblea Legislativa, son de interés en medios de prensa y están disponibles en el sitio Web de la institución.

### **3.1 Descripción de acuerdos de gobernanza del país y del entorno en el que opera la CGR**

Costa Rica es un Estado unitario, fundado constitucionalmente (1949), como una república democrática, libre e independiente, cuya soberanía reside en la nación, y en la cual los poderes ejecutivo, legislativo y judicial; más un tribunal electoral, reflejo de la importancia del libre ejercicio del sufragio para los costarricenses, deben ejercer sus funciones de manera independiente.

El país tiene una extensión de 51 100 km<sup>2</sup> continentales y cerca de 560 000 km<sup>2</sup> marítimos; limita al norte con Nicaragua, al sur con Panamá, al este con el océano Atlántico y al oeste con el océano Pacífico. Está organizado administrativamente en 7 provincias y 82 cantones.

---

<sup>7</sup> Editorial del diario La Nación, 17 de septiembre de 2014. Costa Rica. En [http://www.nacion.com/opinion/editorial/Espejo-desarrollo\\_0\\_1439656045.html](http://www.nacion.com/opinion/editorial/Espejo-desarrollo_0_1439656045.html)

**Cuadro 1**  
**Estadísticas sociales y económicas de Costa Rica sobre el 2017**

Población	4.947.490
	2.495.770 Hombres
	2.451.720 Mujeres
PIB	US\$57 796 578 180
Nivel de ingreso	US\$11 682 PIB per cápita
Coeficiente de Gini	0,514
Niveles de pobreza	23,5% Jefatura mujeres
	17,9% Jefatura hombres
No satisface necesidades básicas	14,3%
Pobreza extrema	5,7%
Tasa de crecimiento	3,5% Crecimiento del PIB real
Inflación	11,0%

Fuente: Compendio Estadístico del Informe Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible, 2018, en <https://www.estadonacion.or.cr/estadisticas-index>

Los “principales retos de desarrollo, conflictos recientes y en curso, y otros impulsores de fragilidad del país”, se sintetizan en el referido Informe Estado de la Nación del 2018 (el siguiente texto en cursiva es literal de ese informe)<sup>8</sup>:

*El presente Informe analiza un período que, en el balance, da cuenta de un mal desempeño nacional en materia de desarrollo humano. En 2017 y los primeros meses de 2018 varios indicadores clave para la generación de oportunidades económicas y sociales mostraron comportamientos desfavorables: desaceleración del crecimiento económico, pérdida histórica de empleos, deterioro de la seguridad y la convivencia ciudadanas, y señales claras de creciente insolvencia en las finanzas del Gobierno Central. A ello se agregan factores políticos que han provocado un clima de pesimismo acerca de las perspectivas inmediatas para modificar el rumbo del país, tales como el complicado panorama de gobernanza producto de la dinámica y los resultados de las elecciones nacionales de febrero y abril de 2018, así como los escándalos públicos que enfrentaron los tres poderes de la República desde el cierre de la anterior administración.*

*Este período se inscribe, como lo han planteado varias ediciones del Informe Estado de la Nación, dentro una coyuntura más amplia de resultados decrecientes en los ámbitos del bienestar social, la equidad y*

<sup>8</sup> Informe Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenibles, Programa estado de la Nación, págs. 31-32, 2018. En [www.estadonacion.or.cr](http://www.estadonacion.or.cr)

*la sostenibilidad ambiental, por efecto de deficiencias estructurales en las apuestas de desarrollo que han marcado la senda del país desde finales del siglo anterior.*

*Costa Rica ha llegado a un momento en que la rectificación de esas deficiencias es indispensable para evitar un debilitamiento del Estado de bienestar que comprometa su futuro en el largo plazo. Sin embargo, la democracia costarricense, espacio natural para efectuar tales ajustes, muestra preocupantes señales de ser disfuncional en varios campos. Su robusto y vigoroso régimen de libertades y derechos ha entrado en fuerte tensión con una gobernanza caracterizada por la fragmentación del sistema de partidos y la incapacidad para procesar reformas de gran calado, debido al bloqueo recíproco entre diversos actores sociales, políticos e institucionales.*

*En ese contexto, la presente edición del Informe formula cinco mensajes clave derivados de sus investigaciones, que sintetizan la situación actual del país:*

- En 2017 y 2018 se tornó inviable la estrategia aplicada por sucesivos gobiernos en la última década, de expandir el gasto público a partir de un rápido, accesible y barato endeudamiento y sin una reforma tributaria correlativa.*
- La desaceleración económica intensificó la desconexión estructural entre la producción y el empleo, lo que a su vez ha reforzado las barreras para enfrentar la pobreza y el deterioro de la convivencia social.*
- Las persistentes asimetrías sociales y territoriales derivadas de los altos niveles de desigualdad han propiciado el surgimiento de zonas de exclusión social y nuevos desafíos para la institucionalidad.*
- La reiterada práctica de relegar los criterios de sostenibilidad ambiental en las apuestas de uso del territorio y sus recursos naturales, ha creado problemas de movilidad y riesgo, cuya solución implica altos costos que el país tiene cada vez menos capacidad de afrontar.*
- Un proceso electoral con dinámica y resultados atípicos aumentó la complejidad de la gobernanza política, ante lo cual el sistema ha empezado a dar respuestas adaptativas cuyos resultados y eficacia son todavía inciertos.*

*En síntesis, el país vive una época de mucho cuidado. Enfrenta riesgos económicos, sociales, ambientales y políticos, a los cuales se suman desafíos externos propiciados por varios acontecimientos recientes.*

Los resultados de esta transición dependerán de las respuestas del sistema político, y necesariamente deben incluir cambios en el estilo de desarrollo. Si habrá o no otra “década perdida” como en los años ochenta del siglo pasado, será determinado en gran medida por lo que la política haga o deje de hacer en el futuro inmediato.

Frente a esta compleja situación, el Informe propone una visión y una estrategia de corto plazo. La visión es convertir a Costa Rica en un centro internacional de innovación social y productiva, como respuesta disruptiva a la relativa escasez de factores y el envejecimiento de la población.

La estrategia de corto plazo estaría basada en dos pilares: atender de inmediato la insostenibilidad de las finanzas públicas e impulsar una agenda mínima de desarrollo centrada en la remoción de cuellos de botella o barreras, que bloquean la atención eficiente de las demandas ciudadanas y la generación de oportunidades productivas.

Esta remoción no requiere complejas negociaciones políticas, pero puede contribuir a atenuar los efectos de la crisis fiscal y a crear mejores condiciones económicas y sociales mediante la articulación de capacidades existentes.

En cuanto a derechos políticos y libertades civiles, el reporte de la organización FreedomHouse de 2019 le otorga a Costa Rica 91 de un total de 100 puntos<sup>9</sup>. Asimismo, para la organización Reporteros Sin Fronteras, Costa Rica es el mejor calificado de América Latina (10<sup>º</sup>) en la Clasificación Mundial de la Libertad de Prensa de 2018; no obstante que bajó 4 posiciones debido, según esa organización, a las presiones que ejercieron las autoridades sobre los reporteros, especialmente durante la campaña electoral, a finales de 2017 <sup>10</sup>.

Por otra parte, la Contraloría General, desde el ámbito de su competencia fiscalizadora, ha planteado opiniones y sugerencias de mejora sobre gran variedad de los aspectos antes comentados, en respuesta al mandato constitucional de incluir ese tipo de aportes en su Memoria Anual ante el Congreso, las cuales se encuentran disponibles en el sitio web institucional. Los temas desarrollados en las Memorias Anuales del 2014-2018, dando continuidad a lo reportado en el informe del MMD del 2015 (2004-2013), corresponden a la mejora en la eficiencia en los servicios públicos esenciales para la sociedad costarricense (2014); la transparencia de la gestión de la hacienda pública (2015); prevención de la corrupción como una prioridad estratégica para el bien común, y la evolución del control como medio para contribuir al bienestar general: algunas reformas necesarias (2016); el reto de la eficiencia como una transformación de la gestión pública, y la responsabilidad histórica con el ordenamiento fiscal y una sana hacienda pública (2017); la transparencia para la eficiencia y la prevención de la corrupción, los desafíos del sector social como una oportunidad impostergable, y la CGR: innovando el modelo de fiscalización a la luz de los setenta años de su creación (2018).

Entre otros insumos para informar a la Asamblea Legislativa sobre algunos esos temas, como son las encuestas nacionales sobre servicios públicos críticos, transparencia y corrupción realizadas por la CGR en el contexto de su Plan Estratégico, están las auditorías sobre servicios públicos críticos. Al respecto, para 2018 se amplió la lista de 22 a 25 servicios, de los cuales se fiscalizará el 80% al 2020 de manera acumulativa desde 2014, lo que representa un total de 20 servicios públicos, según la meta consignada por la CGR en la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico del 2018. Para ese año, se planificaron 10 auditorías operativas dirigidas a generar disposiciones sobre mejoras en la eficacia y eficiencia en nueve servicios públicos críticos (finalmente se iniciaron 11 auditorías):

<sup>9</sup>[http://www.freedomhouse.org/report/freedom-press/freedom-press-2018#.VEfEx\\_I5PVshttps://freedomhouse.org/report/freedom-world/2019/costa-rica](http://www.freedomhouse.org/report/freedom-press/freedom-press-2018#.VEfEx_I5PVshttps://freedomhouse.org/report/freedom-world/2019/costa-rica)

<sup>10</sup> <https://www.informeannualsf.es/news/informe-anual-2018-america/>

- Servicios para la industria y comercio: gestión del Ministerio de Comercio Exterior para la promoción de exportaciones en el sector agroalimentario.
- Servicios de transportes por carretera – conservación vial: proceso de conservación de carreteras de la red vial nacional pavimentada en zonas prioritarias.
- Servicios de transportes por carretera - transporte remunerado de personas (taxis, buses, servicios especiales a escuelas y centros de trabajo): integración de los servicios de transporte público.
- Servicios de abastecimiento de agua: provisión de agua de calidad razonable a comunidades con alta vulnerabilidad.
- Servicios de alcantarillado sanitario: atención de necesidades de saneamiento de aguas residuales por parte de las municipalidades de Turrialba y Santo Domingo de Heredia.
- Servicios de consulta externa: atención de consulta externa de las Áreas de Salud tipo 3.
- Servicios de salud pública (prevención y atención de epidemias): sistema de salud ante los cambios en el perfil de salud en cuanto a factores externos.
- Servicios de educación materno-infantil, preescolar y primaria (atención integral de los niños de 7 a 12 años): dos auditorías, cuales son gestión del Programa de Abastecimiento Institucional (PAI) en cuanto a la calidad y oportunidad del servicio brindado a centros educativos y gestión de la Dirección de Programas de Equidad en la educación primaria y secundaria.
- Servicios de energía eléctrica (generación pública): energías renovables en el sector eléctrico.
- Al 31 de diciembre del 2018, seis de once auditorías iniciadas se concluyeron con la emisión de informes de fiscalización y cinco restantes, iniciadas en 2018, trascendieron de período, con porcentajes de avance entre 15% y 90%, y la programación de finalizarlas durante el primer semestre de 2019.

De las auditorías finalizadas en 2018, los servicios que contribuyen al cálculo del indicador, al ser fiscalizados por primera vez, corresponden a Servicios para la industria y comercio y Servicios de conservación vial. Con estos, la cobertura acumulada de los servicios públicos críticos objeto de fiscalización en 2014-2018 es de 85% (17/20); lo cual representa un 94%, cumpliendo así la meta acumulada de 90% para el 2018.

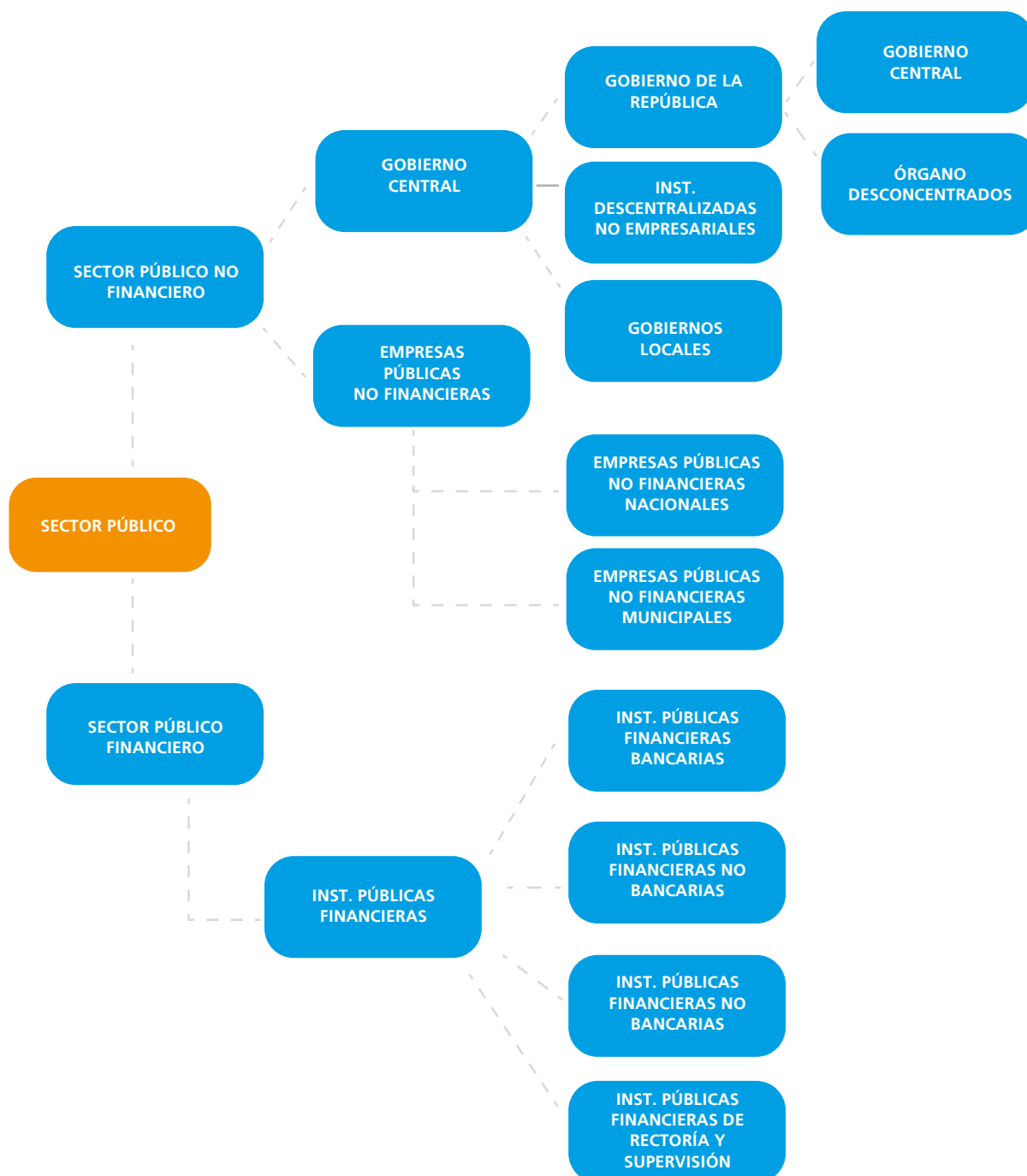
### **3.2 Descripción del ambiente presupuestario del sector público y el impacto del desempeño de la EFS**

La estructura general administrativa del sector público costarricense se muestra en el siguiente esquema<sup>11</sup>:

<sup>11</sup> Fuente: [http://www.hacienda.go.cr/docs/51dedd6dcf55c\\_CLASIFICADORINSTITUCIONALDELSECTORPUBLICO2011.pdf](http://www.hacienda.go.cr/docs/51dedd6dcf55c_CLASIFICADORINSTITUCIONALDELSECTORPUBLICO2011.pdf)



Diagrama 3



Fuente: Elaboración propia de CGR.

Para el 2018, los presupuestos públicos alcanzaron la suma de \$25,7 billones (US\$ 43 405,2 millones)<sup>12</sup>, sin consolidar ni incluir recursos públicos a ejecutar por el sector privado (principalmente asociaciones); con un componente de gobierno central del 36,5% y 63,5% del sector descentralizado, los cuales se muestran clasificados por sector institucional en el siguiente cuadro<sup>13</sup>.

**Cuadro 2**  
**Sector público: presupuestos aprobados según sector institucional, 2015-2018**  
**-Millones de colones y porcentajes-**

Sector Institucional 1/ 2/	Presupuesto Definitivo			Presupuesto Inicial	Part. %	Var. % vs Definitivo	Var. % vs Inicial
	2015	2016	2017	2018			
Gobierno Central (GC)	7.905.839	8.150.612	9.202.381	9.377.013	36,5%	1,9%	4,9%
Instituciones Descentralizadas No Empresariales (IDNE)	4.440.789	5.063.937	5.219.289	5.436.150	21,2%	4,2%	10,9%
Empresas Públicas No Financieras (EPNF)	4.655.218	4.711.443	4.832.978	4.975.524	19,4%	2,9%	7,4%
Instituciones Públicas Financieras (IPF)	3.593.033	3.665.768	3.620.263	3.600.711	14,0%	-0,5%	7,1%
Órganos Desconcentrados (OD)	1.556.780	1.572.071	1.773.470	1.691.204	6,6%	-4,6%	6,7%
Gobiernos Locales (GL) 3/	540.535	600.289	695.972	582.344	2,3%	-16,3%	10,1%
<b>TOTAL SECTOR PÚBLICO</b>	<b>22.692.194</b>	<b>23.764.122</b>	<b>25.344.352</b>	<b>25.662.946</b>	<b>99,9%</b>	<b>1,3%</b>	<b>7,2%</b>
Sector Privado 4/	92.420	73.523	111.806	32.945	0,1%	-70,5%	-61,8%
<b>TOTAL RECURSOS PÚBLICOS</b>	<b>22.784.614</b>	<b>23.837.645</b>	<b>25.456.158</b>	<b>25.695.891</b>	<b>100,0%</b>	<b>0,9%</b>	<b>6,9%</b>

1/ Cifras sin consolidar.

2/ Los Fideicomisos se incluyen en la categoría de la institución que los administra.

3/ Incluye Municipalidades, Concejos Municipales de Distrito, Comités Cantonales de Deportes, Federaciones Municipales, Juntas de Cementerios, entre otros; excepto tres municipalidades y tres federaciones por no incluir la información sobre planes y presupuestos en el sistema correspondiente.

4/ Sujestos privados que por algún concepto reciben o custodian fondos públicos. La aprobación de estos recursos se realiza a lo largo de todo el año, por lo que el monto de 2018 refleja únicamente la aprobación a enero.

*Fuente: Elaboración CGR con datos del SIPP y del SIGAF.*

<sup>12</sup> Promedio simple del tipo de cambio inicial y final del 2018, de \$592/US\$ (Banco Central de Costa Rica).

<sup>13</sup> Informe sobre "Presupuestos Públicos: Situación y Perspectivas" para el 2018; CGR, pág. 31, febrero 2018. En <https://www.cgr.go.cr/03-documentos/publicaciones/presupuestos-publicos.html>

En ese período, estos recursos fueron ejecutados por 283 instituciones públicas, programas o fideicomisos, lo cual refleja la fragmentación en la estructura institucional del Estado, que dificulta la coordinación de la implementación de políticas e incide en el riesgo de duplicidad de funciones, así como dificulta la evaluación de resultados y el control de la gestión; aspectos señalados por la CGR en diversas de sus Memorias Anuales, informes especiales presupuestarios y estudios de fiscalización.

El presupuesto del Gobierno Central es aprobado por la Asamblea Legislativa, incluyendo, a partir del presupuesto para 2019, a raíz de la aprobación de una reforma planteada por esta EFS, los presupuestos de órganos desconcentrados; y corresponde a la CGR la aprobación de los presupuestos del sector descentralizado, municipal y algunas entidades privadas que administran fondos públicos. Para el 2018, la CGR revisó 399 presupuestos ordinarios y 550 presupuestos extraordinarios, sometidos al trámite de aprobación de esta EFS, el cual consiste en un control de legalidad.

Por institución, al igual que en ejercicios anteriores, se observa una concentración importante de los recursos. Diez instituciones absorben el 69,4% de los recursos a ejecutar (aspecto que es considerado entre las variables para el plan de auditoría de mediano plazo). Como porcentaje del PIB, el presupuesto público equivale al 73,3% del PIB; no obstante el gasto efectivo es menor, debido a que varias instituciones otorgan transferencias a determinadas entidades públicas y reciben de otras entidades.

### 3.2.1 Ingresos

Desde el punto de vista de los ingresos, el 71,8% (₡18 416 703 millones) corresponde a ingresos corrientes, los cuales aumentan un 6,2% con respecto al presupuesto definitivo 2017. Los ingresos no tributarios crecen un 7,0% donde los ingresos de la propiedad, principalmente renta de activos financieros de los bancos, aumentan un 9,6%. Las transferencias corrientes, por su parte, crecen un 2,4%, particularmente las de la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS), que aumentan un 9,0%.

Los ingresos de capital ascienden a ₡1 061 465 millones, 2,5% más que los determinados en el presupuesto definitivo de 2017 ya que se da un dinamismo positivo en la recuperación de otras inversiones por ₡5 6614 millones más que lo presupuestado a diciembre de 2017. Las transferencias de capital, por el contrario, sufren una contracción del 5,6% con respecto al mismo periodo.

**Cuadro 3**  
**Sector público: presupuestos de ingresos por partida y subpartida, 2015-2018**  
**-Millones de colones y porcentajes-**

	Presupuesto Definitivo			Presupuesto Inicial	Part. %	Var. % vs Definitivo	Var. % vs Inicial
	2015	2016	2017	2018			
<b>TOTAL INGRESOS</b>	<b>22.692.194</b>	<b>23.764.122</b>	<b>25.344.352</b>	<b>25.662.946</b>	<b>100,0%</b>	<b>1,3%</b>	<b>7,2%</b>
<b>Ingresos corrientes</b>	<b>15.539.960</b>	<b>16.300.487</b>	<b>17.343.968</b>	<b>18.416.703</b>	<b>71,8%</b>	<b>6,2%</b>	<b>8,3%</b>
Ingresos no tributarios	6.713.437	6.879.552	7.190.420	7.692.742	41,8%	7,0%	9,9%
Ingresos tributarios	4.229.565	4.340.923	4.904.903	5.228.742	28,4%	6,6%	6,8%
Contribuciones sociales	2.690.203	2.912.703	2.972.762	3.163.975	17,2%	6,4%	6,6%
Transferencias corrientes	1.906.755	2.167.310	2.275.882	2.331.243	12,7%	2,4%	8,6%
<b>Ingresos de capital</b>	<b>865.347</b>	<b>802.870</b>	<b>1.035.684</b>	<b>1.061.465</b>	<b>4,1%</b>	<b>2,5%</b>	<b>15,4%</b>
Transferencias de capital	460.806	469.303	597.168	563.701	53,1%	-5,6%	3,3%
Recuperación de préstamos	393.454	328.402	429.462	494.265	46,6%	15,1%	35,1%
Venta de activos	2.502	2.580	3.686	1.832	0,2%	-50,3%	-34,0%
Otros ingresos de capital	8.164	2.309	4.478	1.160	0,1%	-74,1%	-74,1%
Recuperación y anticipos por obras de utilidad pública	420	275	890	506	0,0%	-43,1%	-47,3%
<b>Financiamiento</b>	<b>6.286.887</b>	<b>6.660.765</b>	<b>6.964.701</b>	<b>6.184.779</b>	<b>24,1%</b>	<b>-11,2%</b>	<b>2,7%</b>
Financiamiento interno	3.195.659	3.818.802	4.310.274	4.246.738	68,7%	-1,5%	0,5%
Recursos de vigencias anteriores	1.841.688	2.217.024	2.098.743	1.486.169	24,0%	-29,2%	11,4%
Financiamiento externo	952.054	335.594	372.472	274.581	4,4%	-26,3%	16,5%
Recursos de emisión monetaria	297.486	289.345	183.212	177.291	2,9%	-3,2%	-20,7%

*Fuente: Elaboración CGR con datos del SIPP y del SIGAF.*

El financiamiento, por ₡6 184 779 millones disminuye 11,2% con respecto al presupuesto definitivo 2017. Los recursos de vigencias anteriores son los que más caen con un 29,8% menos que el presupuesto definitivo 2017.

### 3.2.2 Egresos

La principal partida de egresos son las remuneraciones, que ascienden a ₡6 229 280 millones, y una variación del 5,7% versus el presupuesto definitivo de 2017. Las instituciones con mayor gasto en esta partida son el Ministerio de Educación Pública (₡1 571 917 millones, y una participación del 25,2%), la Caja Costarricense de Seguro Social (₡1 366 261 millones, 21,9%), el Instituto Costarricense de Electricidad (₡386508 millones, 6,2%), el Poder Judicial (₡3 84126 millones, 6,2%), y la Universidad de Costa Rica (₡2 03188 millones, 3,3%); estas cinco instituciones abarcan el 62,8% del rubro.

**Cuadro 4**  
**Sector público: presupuestos de egresos partida y subpartida, 2015-2018**  
**-Millones de colones y porcentajes-**

	Presupuesto Definitivo			Presupuesto Inicial	Part. %	Var. % vs Definitivo	Var. % vs Inicial
	2015	2016	2017	2018			
<b>TOTAL EGRESOS</b>	<b>22.692.194</b>	<b>23.764.122</b>	<b>25.344.352</b>	<b>25.662.946</b>	<b>100,0%</b>	<b>1,3%</b>	<b>7,2%</b>
Remuneraciones	5.541.344	5.651.828	5.892.515	6.229.280	24,3%	5,7%	5,5%
Servicios	2.527.767	2.597.773	2.717.255	2.859.104	11,1%	5,2%	6,0%
Materiales y Suministros	2.286.534	2.340.661	2.476.436	2.566.889	10,0%	3,7%	12,3%
Intereses y Comisiones	1.913.156	1.974.570	2.232.707	2.525.004	9,8%	13,1%	17,2%
Activos Financieros	1.015.673	1.360.124	1.223.826	1.136.618	4,4%	-7,1%	30,3%
Bienes Duraderos	1.550.698	1.493.621	1.797.500	1.556.661	6,1%	-13,4%	5,9%
Transferencias Corrientes	4.840.652	5.155.344	5.602.136	5.842.282	22,8%	4,3%	8,4%
Transferencias de Capital	756.670	848.342	922.031	831.118	3,2%	-9,9%	2,3%
Amortización	1.873.342	1.833.531	2.183.390	1.840.367	7,2%	-15,7%	-13,7%
Cuentas Especiales	386.358	508.327	296.556	275.625	1,1%	-7,1%	19,2%

Fuente: Elaboración CGR con datos del SIPP y del SIGAF.

En cuanto al gasto por sectores, el rubro principal corresponde a servicios sociales, tema al cual la CGR se ha referido en múltiples ocasiones, tanto mediante sus informes de auditoría como en otros productos y en espacios de opinión, por ejemplo, en el artículo de la sección de Opiniones y Sugestiones de la Memoria Anual de 2018, denominado Los desafíos del sector social: una oportunidad impostergable.

<b>Cuadro 5</b> <b>Gobierno Central</b> <b>Gasto según función, 2015-2018</b> <b>Millones de colones y porcentaje del PIB</b>								
Funciones	2015		2016		2017		2018	
	Monto	% PIB	Monto	% PIB	Monto	% PIB	Monto	% PIB
<b>TOTAL</b>	<b>7.437.736</b>	<b>25,4</b>	<b>7.776.284</b>	<b>25,0</b>	<b>8.216.356</b>	<b>24,9</b>	<b>8.794.666</b>	<b>25,4</b>
<b>Funciones de servicios económicos</b>	<b>533.408</b>	<b>1,8</b>	<b>564.003</b>	<b>1,8</b>	<b>616.463</b>	<b>1,9</b>	<b>530.803</b>	<b>1,5</b>
Asuntos económicos	485.771		527.262		580.206		481.390	
Protección del medio ambiente	47.637		36.742		36.257		49.413	
<b>Funciones de servicios públicos generales</b>	<b>1.736.786</b>	<b>5,9</b>	<b>1.855.063</b>	<b>6,0</b>	<b>2.057.830</b>	<b>6,2</b>	<b>2.303.666</b>	<b>6,6</b>
Orden público y seguridad	689.033		711.210		764.119		783.307	
Servicios públicos generales	1.047.754		1.143.852		1.293.711		1.520.359	
<b>Funciones de servicios sociales</b>	<b>3.577.154</b>	<b>12,2</b>	<b>3.782.368</b>	<b>12,1</b>	<b>4.090.476</b>	<b>12,4</b>	<b>4.160.793</b>	<b>12,0</b>
Educación	2.073.579		2.210.208		2.428.043		2.433.812	
Protección social	1.179.558		1.230.409		1.305.148		1.353.516	
Salud	246.720		263.420		282.404		302.763	
Servicios recreativos, deportivos, de cultura y religión	50.173		47.952		50.129		49.956	
Vivienda y otros servicios comunitarios	27.123		30.379		24.751		20.746	
<b>Transacciones no asociadas a funciones</b>	<b>1.590.388</b>	<b>5,4</b>	<b>1.574.850</b>	<b>5,1</b>	<b>1.451.587</b>	<b>4,4</b>	<b>1.799.403</b>	<b>5,2</b>
Transacciones no asociadas a funciones	1.590.388		1.574.850		1.451.587		1.799.403	

Fuente: Liquidaciones presupuestarias del Gobierno Central y BCCR.

### 3.2.3 Déficit y deuda<sup>14</sup>

Con respecto al resultado fiscal, el déficit financiero presupuestado del Gobierno Central alcanza el 7,9% del PIB, aunque se espera sea inferior, dada la sub ejecución presupuestaria; el Banco Central de Costa Rica en su Programa Macroeconómico espera un valor del 6,2% del PIB, para lo cual toma en cuenta la aprobación de la Ley N° 9635 del 3 de diciembre del 2018.

En lo que respecta a la deuda del Gobierno Central, la razón deuda/PIB se ha estado incrementando en 4 puntos de 2016 a 2018, para situarse en 53,6% del PIB, y es de esperar un incremento similar para 2019. La deuda del sector público se estima en 70,6% del PIB a diciembre de 2018.

### 3.2.4 Opinión de la CGR sobre la realidad fiscal del país

Como se indicó en el punto 2.1, la CGR plantea opiniones y sugerencias a la Asamblea Legislativa, tanto en el contexto de la Memoria Anual por mandato constitucional, como en otros productos, disponibles en sitio Web de la institución y que alcanzan divulgación en medios de prensa. Al respecto, el tema de la situación fiscal del país es recurrente, tal como se evidenció en el informe del MMD-EFS de 2015. Asimismo, en esta ocasión, una muestra de esto se encuentra en el documento de la CGR “Informe sobre Presupuestos Públicos: Situación y Perspectivas para 2019”, en cuya introducción se plantea lo siguiente:

Desde hace varios años el país se enfrenta a la tarea de enmendar de forma decidida y permanente su deteriorada situación fiscal. La reciente aprobación de la Ley N° 9635, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, constituyó sin duda alguna un hecho relevante en la historia socio-económica del país, al lograrse un espacio de reflexión y aprendizaje para lograr un consenso entre actores y Poderes que derivara en un primer paso hacia un ajuste a la sostenibilidad. Pero si bien esta Ley provee de nuevas y prometedoras herramientas para el saneamiento fiscal, como la ampliación del impuesto al valor agregado a los servicios, la reforma a la Ley de Salarios y el establecimiento de la regla fiscal, debe ser acompañada de un necesario ordenamiento del Estado que desemboque en uso más eficiente y racional de los escasos recursos públicos.

Como sociedad, se nos presentan dos posibilidades de elección: comprometerse con la disciplina fiscal para garantizar la provisión de servicios públicos en el presente y futuro, o bien postergar el ajuste—una vez más—para los años venideros, lo que lo convertirá en un ajuste mucho más agudo. Como sociedad, debemos tener consciencia de que, en materia fiscal, aún no se aclaran los nublados del día; por el contrario, el pronóstico continúa reservado y con probabilidad de tormenta, dependiendo de la firmeza de todos los actores para conducir a Costa Rica hacia aguas más tranquilas que nos permitan arribar al puerto del desarrollo sostenible y justamente distribuido.

El contexto macroeconómico no es halagador. La actividad económica se encuentra en desaceleración. En enero de 2018 el Banco Central de Costa Rica (BCCR) estimó que en 2019 el crecimiento real de la producción sería del 3,9%, en julio de 2018 ajustó su pronóstico a la baja (3,4%) y en enero de 2019, con la publicación del Programa Macroeconómico 2019-2020, volvió a ajustar a la baja la proyección de crecimiento de 2019, y la situó en 3,2% (y 3,0% para 2020).

<sup>14</sup> Informe sobre “Presupuestos Públicos: Situación y Perspectivas” para 2019; CGR, pág. 9, febrero 2019. En <https://www.cgr.go.cr/03-documentos/publicaciones/presupuestos-publicos.html>

En consonancia, el crecimiento de los ingresos tributarios del Gobierno Central también mostraba una importante desaceleración a finales de 2018. Según cifras preliminares del Ministerio de Hacienda, los ingresos

tributarios crecieron un 4,0% en 2018 –considerando los recursos de la amnistía tributaria–, en contraste con los crecimientos observados de 5,4% en 2017 y 7,9% en 2016.

Además, la trayectoria exponencial de la deuda pública representa una presión cada vez mayor en el pago de intereses. Como tal, el nivel de endeudamiento del Gobierno Central pasó de un mínimo de 24,1% del PIB en 2008 a un 53,6% en 2018. Lo anterior redundó en un gasto de intereses del orden del 4,5% del PIB para 2019 equivalente a más de ₡1,6 billones. Una idea de la magnitud de este monto podría darla el hecho de que con esta suma –es decir, con lo que el Gobierno debe pagar en un año por concepto de intereses sobre la deuda– alcanzaría para cubrir el presupuesto del Ministerio de Obras Públicas y Transporte, el Ministerio de Seguridad Pública, el Poder Judicial y el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Las presiones sobre el gasto también se traducen en una reducción significativa del gasto de capital del Gobierno, que para 2019 es un 20,4% inferior al monto presupuestado inicialmente en 2018. ¿Qué significa esto? Que el déficit fiscal cierra espacios a la inversión pública, materia en la que el país tiene un rezago que se mide en décadas, y que impacta la capacidad productiva del país y la calidad de vida diaria de los costarricenses.

El desequilibrio fiscal del Gobierno se manifiesta, también, en una larga historia de déficit en cuenta corriente. En efecto, en el año 2019 se ajustarían treinta años (con la excepción de los años de bonanza 2007 y 2008) de que el Gobierno debe recurrir al endeudamiento para poder cubrir la totalidad de los gastos corrientes, y las cifras preliminares de cierre para el año 2018 revelan que los ingresos corrientes alcanzaron a cubrir solo el 76% de los gastos corrientes en ese año. Todo esto pese a la existencia de normativa vigente que claramente ha prohibido el financiamiento de gastos corrientes con endeudamiento. Es como si una familia se endeudara mes a mes para cubrir sus gastos básicos (alimentación, vestido, transporte, alquiler de vivienda, servicios), con pocas posibilidades de invertir, por ejemplo, en una casa de habitación, o de disminuir sus deudas. No se puede gastar más de lo que se recibe o se gana por tiempo indefinido.

Conviene en este punto realizar una importante acotación: si bien el problema fiscal se observa en primera instancia en las estadísticas del Gobierno Central, este problema trasciende a todas las instituciones que conforman el sector público. En particular, a aquellas que dependen casi en exclusiva del financiamiento que reciben del Gobierno. Las políticas de sostenibilidad, eficiencia, eficacia y transparencia del gasto público no son exclusivas de un subsector determinado. Dicho de otro modo, el compromiso con la disciplina fiscal es un esfuerzo consciente de la generalidad del sector público y debe ser asumido con responsabilidad por parte de todos los jerarcas institucionales, donde el cumplimiento de la regla fiscal que introduce la Ley N° 9635 es fundamental para el ajuste. Limitar el acatamiento de la regla a un grupo determinado de instituciones (por ejemplo, impulsando excepciones bajo el argumento de su condición de autonomía) equivale a erosionar el efecto potencial de la reforma, al tiempo que envía señales negativas hacia el mercado, la ciudadanía y los monitores externos. El compromiso fiscal debe ser asumido con toda responsabilidad por todos los jerarcas institucionales, sin distinción del sector o institución, y direccionado con firmeza por parte del Ministerio de Hacienda.



A manera de ejemplo, según proyecciones del Banco Central la implementación de la reforma permitiría obtener superávit primario no antes del año 2023. Esto pone de manifiesto la fragilidad de la reforma, en el sentido de que para ser efectiva se requiere reducir en gran proporción el gasto corriente de todo el sector público. Es evidente también que su sola aprobación es insuficiente para modificar en el corto plazo el comportamiento explosivo de la deuda pública y que se requieren reformas complementarias en áreas críticas, como empleo público y reforma del Estado, con el objeto de buscar la eficiencia en una gestión orientada a resultados y a una creación de valor público, lo cual constituye una tarea perenne en la administración pública.

El país ha dado pasos destacables en dirección a la llamada consolidación fiscal, dentro de los que se destaca la aprobación de Leyes como la Ley de Eficiencia en la Administración de los Recursos Públicos, Ley N° 9371, que introduce un periodo máximo para la ejecución de los recursos que transfiere el Gobierno, y ordena su devolución en caso contrario; la Ley de Fortalecimiento del control presupuestario de los órganos desconcentrados del Gobierno Central, Ley N° 9524, para la inclusión de estos órganos en el presupuesto de la República; Leyes para mejorar la lucha contra el fraude fiscal y el contrabando (N° 9416 y 9328, respectivamente), y las reformas en materia de pensiones con cargo al Presupuesto Nacional (Leyes N° 9380, 9381 y 9388). Sin embargo, aún debemos mantenernos vigilantes y no bajar la guardia frente a los factores que continúan acechando contra la sostenibilidad fiscal que tanto requiere el país.

En el caso particular del Ministerio de Hacienda, este tiene como gran pendiente fortalecer y modernizar la gestión de los ingresos internos. El Ministerio requiere avances tecnológicos, tales como la integración de sus principales sistemas de información, mayor simplificación del sistema tributario para reducir sus costos de administración, controlar el gasto tributario y disminuir la evasión, entre otros. Mención especial merece el proceso de implementación del SICOP y el cumplimiento de la regla fiscal, donde el Ministerio debe ejercer un profundo y eficaz liderazgo. La renuncia a este liderazgo supondría una gran presión sobre los mercados, un deterioro en las expectativas de los agentes y eventuales disminuciones adicionales en las calificaciones de riesgo país.

La materialización de riesgos está latente, como ya se experimentó con la crisis de liquidez dada a conocer en agosto de 2017, los pagos sin contenido presupuestario realizados en 2018 y la necesidad de recurrir a las letras del tesoro como mecanismo de financiamiento extraordinario. Más allá de esto, no se debe perder de vista que la principal afectación de una eventual situación de impago de deuda y crisis económica afecta en primera instancia a las poblaciones más vulnerables, por ejemplo, beneficiarios de programas de asistencia social (becas, subsidios), así como pago a proveedores y de salarios. El costo social de una crisis puede trascender varias décadas y afectar a más de una generación, como ya lo experimentó el país con el caso de la crisis de los años ochenta. A la larga, la indisciplina fiscal se traduce en más pobreza, desigualdad y crisis económica.

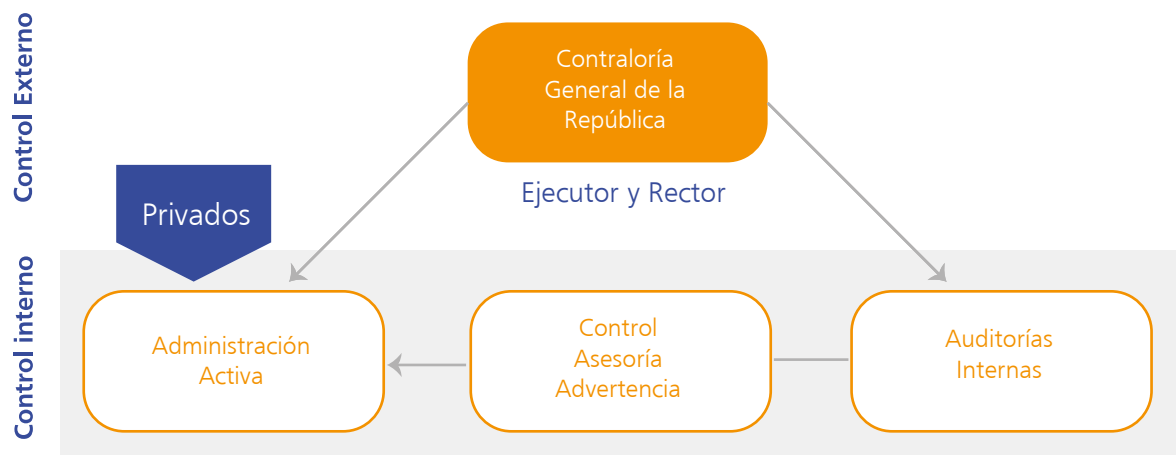
Es nuestra responsabilidad histórica evitar ese punto. Si bien es cierto que el país dejó pasar los años con un contexto macroeconómico más favorable para hacer el ajuste, también es cierto que en el año que acaba de concluir se demostró a sí mismo que es capaz de corregir el rumbo. La reforma fiscal y la eventual colocación de eurobonos proporcionan un alivio para que el Gobierno pueda continuar su marcha, pero no debemos olvidar que nos enfrentamos a una tarea titánica.

### 3.3 Descripción del marco legal e institucional de la CGR, su estructura organizacional y recursos e impacto del ambiente del país en el desempeño de esta EFS

La Contraloría tiene una trayectoria ininterrumpida de 70 años, de conformidad con el mandato constitucional de su creación (1949), como órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la hacienda pública, con absoluta independencia funcional y administrativa en el desempeño de sus labores (artículo 183 de la Constitución Política).

Esa independencia se constata y desarrolla en su Ley Orgánica (LOCGR), tanto en la anterior de 1950 como en la de 1994, vigente a la fecha. Este marco legal le asegura a la CGR una base para el cumplimiento de sus cometidos con total libertad, pero siempre en pleno ajuste a los principios constitucionales de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad.

**Diagrama 4**  
**Sistema u Ordenamiento de Control y Fiscalización Superior de la Hacienda Pública**



*Fuente: Elaboración propia de CGR.*

La CGR, de conformidad con su LOCGR, es el órgano rector del Ordenamiento o Sistema de Control y Fiscalización Superiores de la Hacienda Pública (SCFSHP), entre cuyos conceptos fundamentales están el de hacienda pública, los fines primordiales y los componentes de ese ordenamiento.

Los componentes orgánicos generales del SCFSHP son la Administración o entes y órganos fiscalizados y las auditorías internas, encargados del control interno, y la CGR, encargada del control externo que, en nuestro medio, incluye la rectoría de este sistema.

En el artículo 184 de la Constitución Política se determinan las principales atribuciones que le compete ejercer a este órgano contralor. Estas atribuciones fueron detalladas por el legislador con la promulgación de la LOCGR y otras leyes. En la siguiente tabla se enumera las principales atribuciones según la LOCGR y otras normas.

Cuadro 6 Potestades de la CGR	
Potestad de control de legalidad y eficiencia: Art. 11 y 17	Fiscalización presupuestaria: Art. 18 y 19
Potestad de aprobación de actos y contratos: Art. 20	Potestad de realizar auditorías: Art. 21
Potestad de investigación: Art. 22	Potestad reglamentaria: Art. 23
Potestades de dirección en materia de fiscalización: Art. 24	Potestades sobre control de ingresos y exoneraciones: Art. 25
Potestad sobre Auditorías Internas: Art. 26 (Ley General de Control Interno)	Posibilidad de ordenar contrataciones de auditorías externas: Art. 27
Declaración de nulidad: Art. 28	Potestad consultiva: Art. 29
Potestad de informar y asesorar: Art. 31	Posibilidad de coadyuvar y de legitimación procesal: Art. 3, 35 y 36 del Código proceso Contencioso Administrativo
Otras potestades conferidas por la ley N° 7428: Art. 37 (cauciones, apertura libros, entre otros)	Potestad de recomendar medidas precautorias y de ordenar y recomendar sanciones: Art. 67 y 68

*Fuente: Elaboración propia de CGR.*

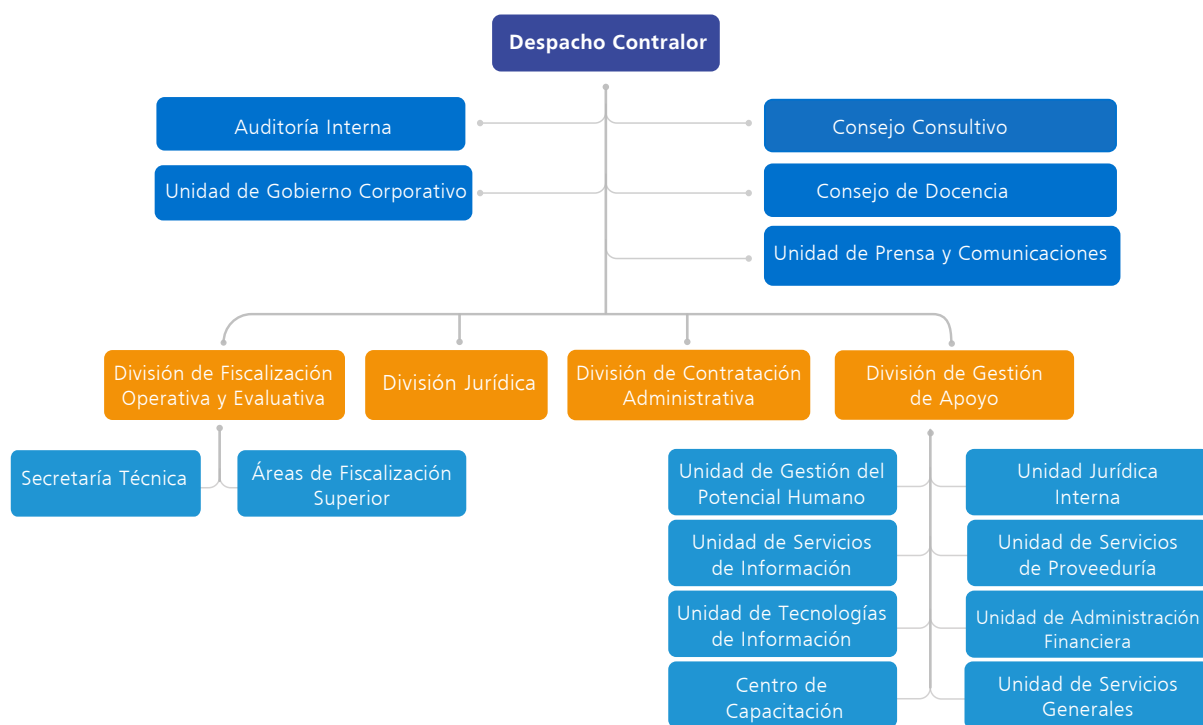
La CGR está facultada, en el ejercicio de su autonomía funcional, para trasladar algunas de sus funciones de control previo (como el visado de gastos y determinados refrendos), directamente a la administración, aplicando criterios de legalidad, oportunidad, razonabilidad y proporcionalidad.

La CGR debe abarcar un amplio conjunto de potestades fiscalizadoras de la hacienda pública, referida, en el período evaluado, a presupuestos públicos por \$25,7 billones (sin consolidar ni incluir recursos públicos a ejecutar por el sector privado –principalmente asociaciones); con un componente de gobierno central del 36,5% y 63,5% del sector descentralizado. Estos recursos estarían siendo ejecutados por 283 instituciones públicas, programas o fideicomisos, lo cual refleja la fragmentación en la estructura institucional del Estado, que dificulta la coordinación de la implementación de políticas e incide en el riesgo de duplicidad de funciones, así como dificulta la evaluación de resultados y el control de la gestión; aspectos señalados por esta EFS en

diversas de sus Memorias Anuales, informes especiales presupuestarios y estudios de fiscalización. En ese contexto, la CGR utiliza criterios de riesgo, materialidad y otros similares para determinar las prioridades anuales y de mediano plazo en sus procesos fiscalizadores.

Para atender la vigilancia de ese universo de entidades y recursos de la hacienda pública, la CGR contó con un presupuesto de \$21 316,9 millones, ajustado a los límites de crecimiento del gasto fijados por el Ministerio de Hacienda y con 695 funcionarios, ubicados 465 en el ámbito fiscalizador (67%) y 230 en los ámbitos de direccionamiento y apoyo (33%), de manera consistente con períodos anteriores. La partida de remuneraciones tiene una incidencia significativa en el presupuesto institucional, la cual asciende a un 90% del total autorizado. La CGR logró una ejecución presupuestaria del 94,4% en 2018, similar a la de 2017 (95,13%), lo cual es positivo frente a las previsiones realizadas.

**Diagrama 5**  
**Estructura Organizacional de la Contraloría General de la República 1/**



1/ Resolución R-CO-34-2009. Contraloría General de la República.  
Despacho de la Contralora General. San José, a las diez horas del veintidós de mayo de dos mil nueve.  
Fuente: Sitio web oficial de la CGR.

Respecto de su estructura orgánica, el Despacho Contralor lo conforman el Contralor(a) y Subcontralor(a) General, teniendo la máxima autoridad y representación legal la persona del Contralor(a) General. El Contralor(a) General, de conformidad con la LOCGR, cuenta con el apoyo asesor del Consejo Consultivo, conformado por el Subcontralor(a), los Gerentes de División y la Jefatura de la UGC.

El Consejo de Docencia es una dependencia prevista en la LOCGR para asesorar el direccionamiento de la capacitación externa, hacia las entidades fiscalizadas, en materias de interés de la fiscalización, gestión y control de recursos públicos. Este Consejo, según esa ley, estará conformado por el Despacho Contralor, la Jefatura del Centro de Capacitación y por dos personas externas de reconocida trayectoria en el ámbito académico y de la gestión pública, a ser propuestas y nombradas por el Contralor(a) General.

Las denominadas Áreas de Fiscalización Superior de la DFOE son, entre otras, las encargadas del proceso de fiscalización posterior o auditoría y atención de denuncias e investigación relacionadas. Además, la División Jurídica y la División de Contratación Administrativa tienen a su cargo otros procesos de la cadena de valor de la fiscalización integral, de acuerdo con el modelo de gestión de la institución.

Como en períodos anteriores, en consistencia con las políticas de austeridad y restricción del gasto público, la CGR ha venido contribuyendo con ajustes importantes a su presupuesto, con el cuidado de que esto, si bien obliga a tomar medidas de gestión, no ponga en riesgo el logro de sus objetivos y obligaciones, reiterando y promoviendo el correcto y mejor uso de los recursos, bajo los principios de austeridad y eficiencia. Sobre esta temática se comentará otros detalles al consignar los resultados por el indicador EFS-21: Gestión financiera, activos y servicios de apoyo.

Por otra parte, la CGR, como lo ha indicado en diversas oportunidades y medios, afronta con realismo situaciones que, en parte, escapan a su ámbito de competencia, las cuales inciden en el logro de resultados esperados por la colectividad en materia de fiscalización de la hacienda pública. Entre los principales retos de ese tipo se encuentran las siguientes:

- La necesidad de comprender que el entorno socioeconómico y político es cada vez más complejo, dinámico y cambiante y, por ende, más demandante de ajustes a esa realidad y a las necesidades del país. En este plano destacan el aprovechamiento de las tecnologías de información y comunicación, la incidencia del cambio climático, las tendencias demográficas, la situación fiscal y la creciente beligerancia social, apoyada cada vez más en las redes sociales y la internet, que tornan más exigentes las demandas sobre de la buena gestión pública y el control, no pocas veces desde una visión distorsionada respecto de los límites del control externo a cargo de una EFS, la cual debe evitar caer en coadministración y debe ajustarle al principio de legalidad y debido proceso en sus actuaciones.
- Uso desvirtuado de declaratorias de confidencialidad sobre cierta información de entidades que, si bien no limitan la ejecución de la fiscalización, sí dificultan la divulgación de determinados resultados a la ciudadanía.
- Relevancia de los aspectos a fiscalizar y exigencias del entorno político, dado que los criterios de este último ámbito no siempre se adecuan a la rigurosidad técnica que debe observar una EFS, aun cuando esto no ha incidido en la definición de prioridades y cumplimiento de planes de la CGR.

- La importancia de continuar vigilantes e impulsando reformas o ajustes para depurar el mandato fiscalizador de la CGR, de competencias consideradas atípicas para una EFS, especialmente en materia de control previo.
- La cantidad de instituciones públicas, programas o fideicomisos, así como la fragmentación en la estructura institucional del Estado, que dificulta la coordinación de la implementación de políticas e incide en el riesgo de duplicidad de funciones, así como dificulta la evaluación de resultados y el control de la gestión.
- El lento avance de algunas entidades o ámbitos institucionales en la implementación de las normas internacionales sobre información financiera o sobre contabilidad en el Sector Público.
- Abuso de mecanismos recursivos para objetar productos y actuaciones de la CGR, como medios dilatorios; y demora por parte de las entidades fiscalizadas en la implementación de disposiciones de la CGR.
- El incremento en la complejidad técnica de las temáticas referidas en algunas denuncias, lo cual conlleva la necesidad de estudiar aspectos para lo cual no posee el recurso humano especializado para su debida atención y, por ende, la búsqueda de medios para obtener ese conocimiento.
- La tardanza de los órganos jurisdiccionales en la resolución definitiva de los procesos sometidos a su conocimiento, implica una excesiva lentitud en la definición de los litigios en los cuales participa la CGR en términos generales.
- Restricción al ejercicio de la facultad para establecer responsabilidades (en el caso de Alcaldes, sector municipal), mientras se resuelven acciones de inconstitucionalidad en esa materia.
- La salida de una cantidad importante de personal experimentado en los últimos años, principalmente por jubilación, con especial incidencia en los procesos de control previo sobre contratación administrativa.

Como se indicó en la sección c)-(ii) previa de este informe, además de esos desafíos contextuales e internos, las principales brechas a solventar identificadas para la CGR con esta autoevaluación abarcan aspectos de independencia financiera en cuanto a la discusión del presupuesto y en cuanto a mandato sobre facultad de divulgar información hoy considerada confidencial pese a ser clave para la transparencia y rendición de cuentas; elementos normativos, control y aseguramiento de calidad de los procesos de auditoría; control de plazos, cargas de trabajo y seguimiento de productos en otros procesos fiscalizadores de la CGR; así como aspectos relacionados con la planificación, procesos de apoyo, capacitación y comunicación a partes interesadas.

Con excepción de las brechas referidas a independencia y mandato, cuya solución final corresponde al Poder Legislativo y demanda actuación consecuente del Ejecutivo, los demás aspectos dependen, fundamentalmente, del establecimiento de prioridades y disponibilidad de recursos de la CGR para el desarrollo de criterios de calidad, ajustes en metodologías herramientas, desarrollo de capacidades personales, así como en control y aseguramiento de la calidad.

## 4 Evaluación del desempeño de la EFS

Esta sección detalla los resultados de la segunda aplicación del MMD-EFS en la CGR, basada en la versión de octubre, 2016 de ese marco. Cabe aclarar que el MMD-EFS, desde el 2013, sugiere una periodicidad de 3 a 5

años entre mediciones, como plazo prudencial para la atender las brechas identificadas; y plantea la posibilidad de informar sobre cambios en el desempeño entre mediciones sucesivas, constituyendo la primera aplicación la línea base para valorar esos cambios, para lo cual suministra un formato para consignar la comparación. Sin embargo, para la CGR la aplicación de 2019 constituirá la línea base para la próxima autoevaluación, dado el ajuste considerable en la estructura del MMD-EFS del 24 de octubre de 2016 y en el contenido de diversos indicadores, respecto de la versión piloto de 2013. No obstante lo cual, la CGR realizó una comparación entre ambas versiones del MMD-EFS para dar, al menos, una idea general del desempeño comparado de la institución según los resultados de ambas autoevaluaciones, como se indica en el capítulo 2 sobre metodología para la elaboración del presente informe.

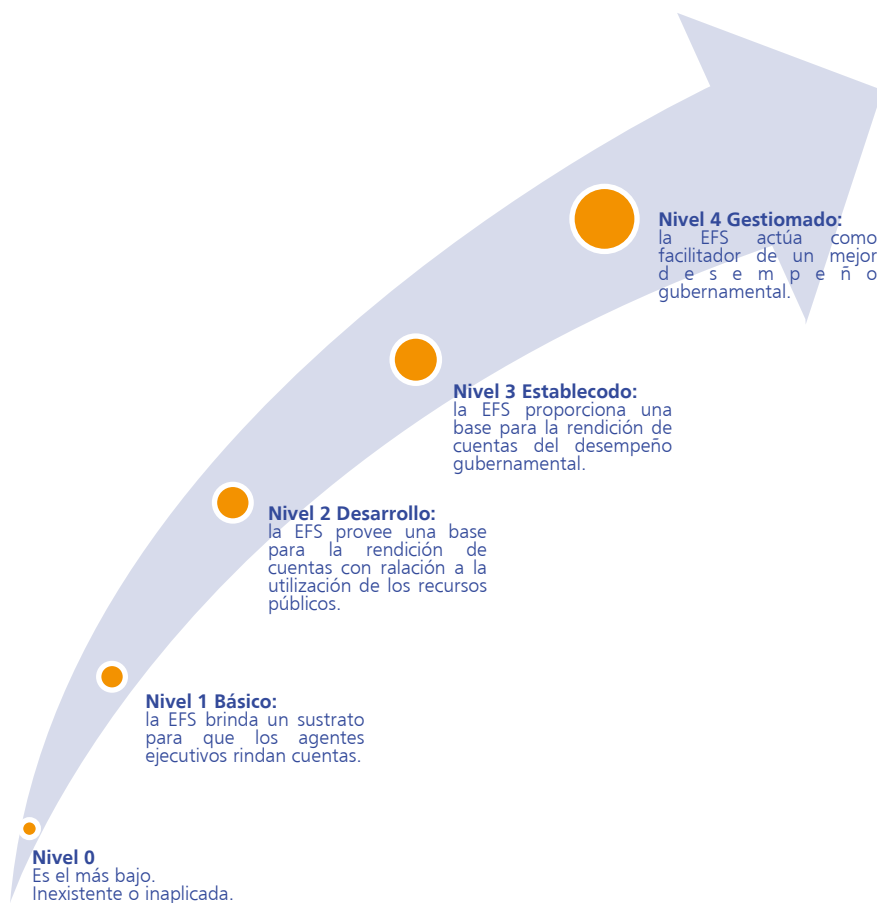
Los indicadores del MMD-EFS están clasificados en los siguientes seis ámbitos o dominios:

- A. Independencia y marco legal (2 indicadores: EFS-1 y EFS-2)
- B. Gobernanza interna y ética (5: EFS-3 a EFS-7)
- C. Calidad de la auditoría y elaboración de informe (13: EFS-8 a EFS-20)
- D. Gestión financiera, activos y servicios de apoyo (1: EFS-21)
- E. Recursos humanos y capacitación (2: EFS-22 y EFS-23)
- F. Comunicación y gestión de las partes interesadas (2: EFS-24 y EFS-25)

En cuanto al ámbito C, el MMD-EFS de octubre, 2016 consta de 13 indicadores clasificados en seis ámbitos temáticos o dominios, incluyendo tres para las EFS de tipo Corte o Tribunal de Cuentas (EFS-18, EFS-19 y EFS-20), no aplicables a CGR. No obstante, esta EFS diseñó cinco indicadores para ajustarlos a su realidad en procesos fiscalizadores sobre la facultad de realizar investigaciones e instaurar procedimientos administrativos para esclarecer irregularidades y resolver según corresponda, incluyendo la fase recursiva correspondiente (3) y procesos de control previo sobre contratación administrativa (2); los cuales se diseñaron como piloto en 2014 y, previo ajuste, se incluyen formalmente en la presente implementación del MMD-EFS, identificados con letras para diferenciarlos de la nomenclatura del MMD-EFS. Esto para un total de 27 indicadores considerados por la CGR.

Cada indicador está conformado por dimensiones y estas por criterios. Los indicadores pueden tener de 2 a 4 dimensiones. La combinación de las calificaciones obtenidas para cada dimensión da lugar al puntaje recibido por cada indicador, según la tabla predefinida de combinaciones posibles contenida en el MMD-EFS. Esos puntajes ubican a cada indicador en algún nivel de madurez de los 5 establecidos en este marco de medición (de 0 a 4).

Diagrama 6



Fuente: MMD-EFS versión de 24 de octubre, 2016.

La EFS puede alcanzar el nivel 4 mediante el fortalecimiento de su desempeño, en comparación, especialmente con el nivel 3, cuando, en los diversos temas evaluados, reúne capacidades organizacionales, personales y de desempeño, que son idóneas para aportar servicios de valor público a la sociedad, convirtiéndose en una organización de aprendizaje y ejerciendo la previsión sobre riesgos en el manejo de la hacienda pública.

Dado lo reciente de la iniciativa de INTOSAI por promover la medición del desempeño de las EFS, en función del marco normativo de esa organización integralmente considerado, la CGR considera que obtener una calificación de nivel 3 es muy positivo; de manera que indicadores de nivel 2, si bien plantean retos mayores, no implican una alarma; e indicadores de nivel 4, si bien refieren a fortalezas especiales, no dejan de lado la normal presencia de aspectos por mejorar.



Ese marco de medición señala, expresamente, que, debido al alcance del cuestionario utilizado para realizarla y a la realidad propia de cada EFS, la calificación recibida por cada indicador no debe consolidarse para obtener una calificación por ámbito ni general de la EFS; como tampoco deben esas calificaciones por indicador compararse entre EFS.

Los resultados por indicador de la presente aplicación del MMD-EFS en la CGR se resumen en el siguiente cuadro:



**Cuadro 7**  
**Contraloría General de la República**  
**Marco de Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (v.2016)**  
**Resultados de la aplicación en 2019**  
**Periodo objeto de evaluación: 2018**

N°	Nombre de indicador	Dimensiones				Resultado del indicador
		i	ii	iii	iv	
1	Independencia de la EFS	4	1	4	4	3
2	Mandato de la EFS	4	4	3		4
3	Ciclo de planeación estratégica	4	4	3	4	4
4	Entorno de control organizacional	4	4	3	2	3
5	Auditorías subcontratadas	NA	NA	NA	NA	NA
6	Liderazgo y comunicación interna	4	4			4
7	Planeación general de auditoría	4	3			3
8	Alcance de la auditoría	4	4	4		4
9	Normas de la auditoría financiera y gestión de la calidad	4	4	3		4
10	Proceso Auditoría Financiera	3	3	3		3
11	Resultados de la auditoría financiera	4	4	4		4
12	Normas de la auditoría de desempeño y gestión de la calidad	4	4	3		4
13	Proceso de la Auditoría de Desempeño	3	3	3		3
14	Resultados de la auditoría de desempeño	4	4	4		4
15	Normas de la auditoría de cumplimiento y gestión de la calidad	4	1	4		3
16	Proceso de la Auditoría de Cumplimiento	1	1	3		2
17	Resultados de la auditoría de cumplimiento	4	4	4		4
18	Normas de control jurisdiccional y gestión de la calidad (para EFS con funciones jurisdiccionales)	NA	NA	NA	NA	NA
19	Proceso de control jurisdiccional (para EFS con funciones jurisdiccionales)	NA	NA	NA	NA	NA
20	Resultados de los controles jurisdiccionales (para EFS con funciones jurisdiccionales)	NA	NA	NA	NA	NA
W_PA-DI	Resultados de la investigación preliminar.	3	4			3
W_PA-DJ	Resoluciones en materia de procedimientos administrativos.	4	2	4	4	3
W_PA-DC	Fase recursiva de procedimientos administrativos en Despacho Contralor.	2	2			2
Y_DCA	Resultados de las Resoluciones emitidas por la DCA-CGR sobre los Recursos de Objeción de cartel y los Recursos de Apelación de Actos de Adjudicación.	4	4	1		3
Z_DCA	Procedimiento para la atención de Recursos de Objeción de Cartel y de Recursos de Apelación en Materia de Contratación Administrativa.	4	4			4
21	Gestión financiera, activos y servicios de apoyo	3	4	4		4
22	Gestión de recursos humanos	4	3	4	4	4
23	Desarrollo profesional y capacitación	3	4	4	4	4
24	Comunicación con los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial	4	4	4	4	4
25	Comunicación con los medios, los ciudadanos y las organizaciones de la sociedad civil	4	3			3

Fuente: Elaboración propia de CGR.

Los resultados obtenidos para la CGR sobre los 27 indicadores considerados, muestran 14 ubicados en nivel 4, 10 en nivel 3 y 2 en nivel 2; más un indicador que, siendo considerado y explicado, no se califica porque el mandato no faculta a la CGR a realizar auditorías subcontratadas (EFS-5). De modo que respecto de los 26 indicadores con calificación, un 54% alcanza nivel 4; un 38% nivel 3 y un 8% nivel 2.

Por su parte, agrupados por temas sobre procesos fiscalizadores (misionales o sustantivos), 7 se ubican en nivel 4; 7 en nivel 3 y 2 en nivel 2. Mientras que en los temas sobre procesos de gestión y apoyo, 7 alcanzan nivel 4 y 3 se ubican en nivel 3.

De lo anterior se colige una mayor adecuación de los procesos sustantivos a las normas de INTOSAI y parámetros internos. Lo cual se considera razonable, dada la existencia de más larga data y alcance global de las normas para el ejercicio de la auditoría, adoptadas y adaptadas por la INTOSAI para la fiscalización superior, en contraste con un marco normativo de INTOSAI, relativamente incipiente, para procesos de gestión y apoyo en una EFS, así como casi inexistente para proceso fiscalizadores distintos a la auditoría. Lo anterior, sin dejar de lado el diseño de indicadores específicos de la CGR.

## 4.1 Ámbito A: Independencia y marco legal

### EFS-1 Independencia de la EFS

El EFS-1 es de cuatro dimensiones, tres de las cuales alcanzan nivel 4 y una nivel 1, para una calificación general de 3 en este indicador.

Dimensiones EFS-1	Nivel 1 Básico: la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	Nivel 2 Desarrollo: la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	Nivel 3 Establecido: la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	Nivel 4 Gestionado: la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Marco constitucional eficaz y apropiado				X

(ii) Independencia/ autonomía financiera	X	
(iii) Independencia/ autonomía organizacional		X
(iv) Independencia del Titular y miembros de la EFS		X

### Dimensión (i): Marco constitucional eficaz y apropiado

EFS-1(i) Criterios del indicador	Calificación
a) "El establecimiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (...) deberá estipularse en la Constitución; los aspectos concretos [incluidos el rol, las facultades y las obligaciones de la EFS] pueden ser regulados por medio de leyes". ISSAI 1:5. Ver también ISSAI 1:18.	Cumplido
b) "La independencia (...) [de las EFS] deberá estipularse en la Constitución (...)". ISSAI 1:5-	Cumplido
c) "La independencia otorgada a las Entidades Fiscalizadoras Superiores por la Constitución y la Ley les garantiza un máximo de iniciativa y autonomía (...)". ISSAI 1:8	Cumplido
d) La designación, duración en el cargo y cese de funciones del Titular de la EFS (y de cualquiera de sus miembros en el caso de órganos colegiados) y la independencia de sus facultades para la toma de decisiones están garantizados por la Constitución. ISSAI 1:6, ISSAI 10:2.	Cumplido
e) Existe "protección legal adecuada, garantizada por un Tribunal Supremo, contra cualquier injerencia en su independencia". ISSAI 1:5.	Cumplido
f) "Las EFS deben informar sobre cualquier asunto que pudiera afectar su habilidad para desempeñar su labor según su mandato y/o el marco legislativo. ISSAI 12:1	Cumplido
g) "Las EFS deben hacer esfuerzos por promover, asegurar y mantener un marco constitucional, legal o reglamentario apropiado y eficaz. ISSAI 12:1	Cumplido

La Contraloría, de conformidad con el mandato constitucional de su creación (artículo 183 de la Constitución Política), es el órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la hacienda pública, con absoluta independencia funcional y administrativa en el desempeño de sus labores; lo cual es reafirmado en su Ley

Orgánica (LOCGR) y otro ordenamiento jurídico del país, como se constata en la evidencia aportada para respaldar las respuestas al MMD-EFS.

El nombramiento del Contralor(a) y Subcontralor(a) es potestad del Legislativo. El período constitucional de 8 años y el momento de nombramiento, dos años después de las elecciones presidenciales, le dan a al jerarca de la CGR suficiente independencia en ese aspecto y plazo para su gestión; así como, desde la Constitución Política (CP), se les confiere la inmunidad necesaria para que no se vea afectada por eventuales responsabilidades judiciales.

Además el proceso de nombramiento, aunque no es obligatorio para todos los casos, inicia con una invitación pública a postularse abierta a todo ciudadano, bajo los requisitos básicos que pide la CP, para este puesto, y se ha llevado a cabo de acuerdo con reglas fijadas por el Legislativo, que han sido de dominio público, así como discutidas en medios de prensa. Están bien definidas las causales para la remoción del puesto y son razonables para fundamentar una justa causa. La CGR ha contado con jerarcas, ininterrumpidamente, con duraciones del proceso de nombramiento que no la han dejado sin sus titulares más allá de los tres meses y con la necesaria discusión política a nivel del Legislativo.

Asimismo, en la práctica, la CGR ha informado de asuntos que afectan su “habilidad para desempeñar su labor” (criterio f): Por ejemplo en 2018, ante restricciones a la divulgación al público de informes de auditoría de instituciones que declaran confidencial cierta información por estar en contextos de competencia de mercado; información a la cual tiene acceso la CGR para realizar la auditoría y puede informar al Legislativo. Este aspecto, si bien no representa una limitación al desempeño de la fiscalización, sí limita la transparencia sobre la gestión pública, lo cual se comentará como brecha, propiamente, en el EFS-2(iii).

Por otra parte, la CGR ha promovido propuestas de proyectos de ley para depurar su marco de competencias de determinados controles previos y de funciones atípicas: Por ejemplo, los proyectos presentados en 2016 y acogidos en la corriente legislativa sobre: “Ley sobre el Refrendo de las Contrataciones de la Administración Pública” (ya desestimado ante consulta constitucional, ante lo cual la CGR está elaborando y promoverá un proyecto de Reforma Constitucional); “Fortalecimiento del Control Presupuestario de los Órganos Desconcentrados del Gobierno Central (ya aprobado y en vigencia) y “Reformas del Marco Legal para la Simplificación y el Fortalecimiento de la Gestión Pública” (en la corriente legislativa). Otro ejemplo es que en 2018, la Asamblea Legislativa retomó la discusión de la propuesta de 2015, planteada por la CGR, de “Adición de un Párrafo Primero y Reforma del Tercer Párrafo del Artículo 176 de la Constitución Política de la República de Costa Rica (Principios De Sostenibilidad Fiscal Y Plurianualidad”).

Por lo tanto, no hay brechas relevantes respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-1 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento. Así como tampoco derivan limitaciones en esta materia para el ejercicio de la auditoría, otros procesos de fiscalización ni para la gestión de la CGR, salvo el aspecto mencionado de limitaciones a la divulgación de informes de auditoría de entidades en contexto de competencia de mercado.

**EFS-1 Independencia de la EFS**  
**Dimensión (ii): Independencia/autonomía financiera**

<b>EFS-1 (ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) El marco legal le brinda a la EFS independencia financiera respecto al Ejecutivo, ya sea en forma implícita o explícita. ISSAI 1:7	Incumplido
b) El presupuesto de la EFS es aprobado por “el órgano público que decide sobre el presupuesto nacional”. ISSAI 1:7	Cumplido
c) La EFS es libre de proponer su presupuesto ante el órgano público responsable de aprobar el presupuesto nacional sin injerencia alguna por parte del Ejecutivo. ISSAI 10:8.	Incumplido
d) La EFS “deberá estar facultada para utilizar los fondos que le fueran asignados bajo una partida presupuestaria independiente, según lo considere oportuno”. ISSAI 1:7	Cumplido
e) Una vez que el presupuesto de la EFS haya sido aprobado por el Poder Legislativo, el Ejecutivo (por ejemplo, el Ministerio de Finanzas) no deberá controlar el acceso de la EFS a dichos recursos. ISSAI 10:8	Incumplido
f) La EFS tiene “derecho a apelar directamente ante el Legislativo si los recursos que le fueron asignados resultan insuficientes para permitirle cumplir con su mandato”. ISSAI 10:8	Cumplido
g) Durante los últimos tres años, no han existido casos de injerencia indebida por parte del Ejecutivo respecto a la propuesta de presupuesto de la EFS o al acceso de ésta a los recursos financieros. ISSAI 10:8	Cumplido

La CGR cuenta con un marco constitucional y legal apropiado y efectivo, con autonomía funcional y administrativa y con la independencia del titular y sus funcionarios, necesarias para que la gobernanza de la EFS y sus procesos de fiscalización se desarrollen sin injerencias que menoscaben su credibilidad y, por ende, la confianza en el orden institucional del país, dado el rol fundamental de una EFS en el sistema nacional de transparencia y rendición de cuentas intrínseco a un arreglo social democrático.

De conformidad con la legislación la CGR elabora su presupuesto según las prioridades de fiscalización y las necesidades de recursos que la propia EFS determine, pero ajustándose a los lineamientos para la formulación del presupuesto establecidos por el Ministerio de Hacienda para el sector denominado centralizado, los cuales entre otras cosas regulan el límite de crecimiento de gasto y aspectos técnicos generales de los elementos de un plan-presupuesto y de registro de conformidad con las normas contables nacionales.

El Poder Legislativo es el encargado de aprobar y establecer el contenido final de cada ley de presupuesto, bajo el límite constitucional de equilibrio presupuestario, y puede la CGR apersonarse, por la vía de las mociones solicitadas a uno o más legisladores, para que reconsideren eventuales discrepancias entre el proyecto de ley de presupuesto enviado por el Ministerio de Hacienda y las necesidades según la CGR.

Valga aclarar, en cuanto a los criterios f) y g), que se ha discrepado con el Ministerio de Hacienda en los últimos años en algunos aspectos, frente a lo cual la CGR ha planteado su criterio en un afán de conciliar posiciones y

no afectar el funcionamiento de la institución, situación que esta EFS no considera negativa (injerencia indebida), porque ha prevalecido un espacio de diálogo técnico, objetivo y las situaciones se han solventado sin una afectación al funcionamiento de la CGR.

Por su parte, en cuanto a brechas y sus causas (criterios a, c y e), no se tiene una independencia financiera respecto del Ejecutivo, como la que plantean ciertos puntos de las normas de INTOSAI en las declaraciones de Lima y de México sobre independencia, pues el presupuesto de la CGR puede ser modificado por el Ministerio de Hacienda antes de ser conocido para aprobación de la Asamblea Legislativa y, una vez aprobado el presupuesto, el acceso a los recursos está supeditado a otros agentes, como lo es la Tesorería Nacional o a las disposiciones sobre transferencia de recursos entre partidas presupuestarias que dicte la Dirección General de Presupuestos Nacionales del Ministerio de Hacienda.

Sobre estas brechas las causas remiten, claramente, al ordenamiento legal del país al cual están sometidas las instituciones del gobierno central, no en particular la CGR. Además, esta realidad no ha implicado restricciones para el adecuado funcionamiento de esta EFS. Cabe señalar, que la GGR presentó en 2010 un proyecto de ley para que su presupuesto sea conocido directamente por la Asamblea Legislativa, sin la mediación del Ministerio de Hacienda, pero este proyecto fue archivado.

### **EFS-1 Independencia de la EFS**

#### **Dimensión (iii): Independencia/autonomía organizacional**

<b>EFS-1 (iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) El marco legal garantiza que la EFS goza "(...) de la independencia organizacional y funcional necesaria para el cumplimiento de sus funciones". ISSAI 1:5	Cumplido
b) En la práctica, la EFS está "exenta de cualquier directiva o injerencia por parte del Poder Legislativo o el Ejecutivo en la (...) organización y administración de su oficina". ISSAI 10:3	Cumplido
c) La EFS tiene la facultad de determinar sus propias reglas y procedimientos para gestionar su funcionamiento y cumplir su mandato, en línea con las normas aplicables que afectan a otros organismos públicos. ISSAI 10:8, ISSAI 20:6.	Cumplido
d) El Titular de la EFS es libre de decidir en forma independiente sobre todos los asuntos relacionados con los recursos humanos, incluido el nombramiento de personal y el establecimiento de la duración de sus cargos y condiciones de contratación, teniendo como única restricción lo establecido en los marcos de dotación de personal y/o presupuestos aprobados por el Legislativo. ISSAI 10:8	Cumplido
e) La relación entre la EFS y el Poder Legislativo, así como el Ejecutivo, está claramente definida en el marco legal. ISSAI 1:8,9	Cumplido
f) El marco legal "(...) establece la rendición de cuentas y la transparencia [abarcando] la supervisión de las actividades de la EFS (...)." ISSAI 20:1	Cumplido
g) La EFS está facultada para solicitar asesoramiento externo, si fuera necesario, y pagar por dicho concepto. ISSAI 1:14	Cumplido

La CGR, como se indicó, de conformidad con el mandato constitucional de su creación, tiene absoluta independencia funcional y administrativa; lo cual es reafirmado en la LOCGR y en el ordenamiento jurídico del país.

Con esas facultades, establece su propia organización y reglamentación, su esquema de procesos o procedimientos de trabajo, su propio régimen autónomo de servicios del personal y la remuneración y contratación de personal fijo y de experticia externa, sus esquemas y metodologías de trabajo, su modelo de planificación de largo, mediano y corto plazo y de evaluación de los planes e individual, entre otros aspectos.

No se registran intentos de injerencia por parte de ninguna instancia del Estado en la organización y funcionamiento de la CGR.

Las relaciones de la CGR con todos los Poderes del Estado están claramente definidas en el ordenamiento jurídico, especialmente en la Constitución Política y en la LOCGR, y el país cuenta con diversas instancias que velan por el debido respeto del marco constitucional y legal, ámbito en el cual se dispone de amplia jurisprudencia que fortalece el ejercicio de la fiscalización a cargo de la CGR.

De conformidad con el artículo 11 de la CP, la Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. Además, según los artículos 183 y 184 de la CP, la CGR responde ante la Asamblea por el cumplimiento de sus funciones y enviar anualmente a la Asamblea Legislativa, en su primera sesión ordinaria, una memoria del movimiento correspondiente al año económico anterior, con detalle de las labores del Contralor y exposición de las opiniones y sugerencias que este considere necesarias para el mejor manejo de los fondos públicos.

Finalmente, la CGR “está facultada para solicitar asesoramiento externo, si fuera necesario, y pagar por dicho concepto” o de buscar apoyo de organismo cooperantes, dentro del marco legal, para esos efectos.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-1 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento. Así como tampoco derivan limitaciones en esta materia para el ejercicio de auditoría, otros procesos de fiscalización ni para la gestión de la CGR.

**EFS-1 Independencia de la EFS**  
**Dimensión (iv): Independencia del titular jerarca y miembros de la EFS**

<b>EFS-1 (iv) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) “La legislación aplicable especifica las condiciones para el nombramiento, la renovación en el cargo [y] la remoción del Titular de la EFS y [cuando proceda] de los miembros de las instituciones colegiadas (...) a través de un proceso que garantice su independencia”. ISSAI 10:2 (Por ejemplo, con la aprobación del Poder Legislativo y, cuando corresponda, del Jefe de Estado; remoción del cargo por causa justificada únicamente/juicio político, resguardos similares a aquéllos que se aplican a un juez de un Tribunal Superior).	Cumplido



b) “(...) el Titular de la EFS y, [cuando proceda] los miembros de las instituciones colegiadas, [son] designados en sus cargos [y confirmados en sus cargos] por períodos lo suficientemente largos y estables que les permitan cumplir con su mandato sin temor a represalias”. ISSAI 10:2	Cumplido
c) “El Titular de la EFS y [cuando proceda] los miembros de las instituciones colegiadas son (...) inmunes frente a cualquier acusación por cualquier acto (...) que resulte del normal cumplimiento de sus obligaciones”. ISSAI 10:2 (Es decir, la EFS/el Titular de la EFS no pueden ser sometidos a ninguna acción judicial por expresar su opinión de auditoría. Este criterio se considera satisfecho si la legislación estipula que el Titular de la EFS no está sujeto a ninguna directiva ni control por parte de cualquier otra autoridad en el desempeño de sus funciones, según lo establecido por la ley).	Cumplido
d) En los últimos tres años, no se produjo ningún período superior a tres meses durante el cual no hubiera un Titular debidamente designado en el cargo. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
e) La última designación [reelección en el cargo] del Titular de la EFS se realizó a través de un proceso transparente que aseguraba su independencia. ISSAI 10:2, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
f) Durante los últimos tres años no han existido casos donde el Titular de la EFS o (cuando proceda) los miembros de las instituciones colegiadas se removieron de sus funciones a través de un acto ilegítimo ni de un modo que comprometiera la independencia de la EFS. ISSAI 10:2, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
g) El marco legal garantiza que “en su carrera profesional, el personal auditor de las Entidades Fiscalizadoras Superiores no debe verse influenciado por las entidades auditadas, y no debe depender de las mismas”. ISSAI 1:6	Cumplido

La CGR, como se indicó en la dimensión (i), El nombramiento del Contralor(a) y Subcontralor(a) es potestad del Legislativo. El período constitucional de 8 años y el momento de nombramiento, dos años después de las elecciones presidenciales, le dan a al jerarca de la CGR suficiente independencia en ese aspecto y plazo para su gestión; así como, desde la Constitución Política (CP), se les confiere la inmunidad necesaria para que no se vea afectada por eventuales responsabilidades judiciales.

La LOCGR regula con más detalle aspectos sobre el nombramiento del titular jerarca y de los demás funcionarios.

La CGR ha contado con jerarcas, ininterrumpidamente, con duraciones del proceso de nombramiento que no la han dejado sin sus titulares más allá de los tres meses y con la necesaria discusión política a nivel del Legislativo.

Además el proceso de nombramiento, aunque no es obligatorio para todos los casos, inicia con una invitación pública a postularse abierta a todo ciudadano, bajo los requisitos básicos que pide la Constitución Política (CP), para este puesto, y se ha llevado a cabo de acuerdo con reglas fijadas por el Legislativo, que han sido de dominio público, así como discutidas en medios de prensa.

En los 70 años de existencia de la CGR, no se ha presentado la situación de que “el Titular de la EFS... se removiera de sus funciones a través de un acto ilegítimo” (criterio f).

Finalmente, de acuerdo con la LOCGR, el personal de la CGR “no debe verse influenciado por las entidades auditadas, y no debe depender de las mismas”.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iv) del EFS-1 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento. Así como tampoco derivan limitaciones en esta materia para el ejercicio de auditoría, otros procesos de fiscalización ni para la gestión de la CGR.

## EFS-2 Mandato de la EFS

El EFS-2 es de tres dimensiones, dos de las cuales alcanzan nivel 4 y una nivel 3, para una calificación general de 4 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-2</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Mandato lo suficientemente amplio				X
(ii) Acceso a la información				X
(iii) Derecho y obligación de informar			X	

## Dimensión (i): Mandato lo suficientemente amplio

EFS-2 (i) Criterios del indicador	Calificación
Alcance de la auditoría	
a) "Todas las operaciones financieras públicas estarán sometidas a auditoría por parte de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, independientemente de que se refleje, o no, y cómo, en el presupuesto nacional del Estado". ISSAI 1:18	Cumplido
b) Cuando el criterio (a) no se aplica, la EFS tiene el derecho a dirigirse a la Legislatura o a la comisión legislativa correspondiente para transmitir sus inquietudes respecto a mecanismos de auditoría que afecten a operaciones financieras públicas fuera del ámbito de competencia de la EFS. ISSAI 1:18, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
c) El mandato de la EFS establece específicamente que ésta es responsable de auditar todas las actividades del gobierno central. ISSAI 10:3 (Por ejemplo, la auditoría de fondos consolidados, incluida la entrada y salida de fondos, y todos los ingresos, gastos, activos y pasivos).	Cumplido
d) "(...) Las EFS deben estar libres de toda directriz o interferencia (...) en la selección de los temas de auditoría, la planeación (...) la ejecución, el informe y el seguimiento de sus auditorías" ISSAI 10:3	Cumplido
e) En los últimos tres años, a la EFS no se le ha encargado ni ha asumido ninguna tarea que pudiera afectar la independencia de su mandato. ISSAI 10:3, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
f) En los últimos tres años, no han existido casos de interferencia en la selección de los clientes o los temas a auditar por parte de la EFS en un modo que pudiera comprometer su independencia. ISSAI 10:3, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
Como mínimo, "las EFS deben estar facultadas para auditar (...) "ISSAI 10:3	
g) "La legalidad y regularidad de las cuentas del gobierno o de las entidades públicas". . ISSAI 10:3	Cumplido
h) "la calidad de la gestión financiera y la generación de informes". ISSAI 10:3	Cumplido
i) "la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones del gobierno o las entidades públicas". ISSAI 10:3	Cumplido

El mandato constitucional y legal faculta a la CGR para cumplir plenamente los criterios a) al d) y los criterios g) al i) de la dimensión (i) del EFS-2; la CGR puede realizar auditoría financiera, de desempeño y de cumplimiento con un alcance integral de la hacienda pública. Existen criterios generados por la Sala Constitucional, la Procuraduría General de la República y por la propia CGR en torno a los conceptos de hacienda pública, fondos públicos, transparencia, rendición de cuentas y muchos otros relacionados con el control, fiscalización o vigilancia de la hacienda pública, que dan un amplio alcance a las competencias fiscalizadoras de la CGR, de conformidad con las normas constitucionales y legales correspondientes.

En cuanto a los criterios b) y e), la CGR está facultada para “dirigirse a la Legislatura o a la comisión legislativa correspondiente para transmitir sus inquietudes respecto a mecanismos de auditoría que afecten a operaciones financieras públicas fuera del ámbito de competencia de la EFS, cuando el criterio a) no se aplica”. Por ejemplo, cuando hubo dudas sobre el alcance auditor de la CGR en el caso de fondos del Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE) para servicios de consultorías al Ejecutivo; así como para aclarar con la Oficina de las Naciones Unidas de Servicios para Proyectos (UNOPS) en Costa Rica el alcance fiscalizador de la CGR en proyectos contratados por el Estado con esa Oficina. De manera que “en los últimos tres años, a la EFS no se le ha encargado ni ha asumido ninguna tarea que pudiera afectar la independencia de su mandato”.

Asimismo, respecto al criterio f), la CGR debe atender las denuncias y otros requerimientos especiales de la Asamblea Legislativa, y si bien esto puede generar ajustes en la planificación del trabajo, se toman previsiones en este sentido basadas en la experiencia de cantidad de trabajo dedicado a esos aspectos, y no significan un trastorno en el cumplimiento del plan de trabajo ni constituyen casos de “interferencia en la selección de los clientes o los temas a auditar por parte de la EFS en un modo que pudiera comprometer su independencia”.

Por lo tanto, no hay brechas relevantes respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-2 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento. Así como tampoco derivan limitaciones en esta materia para el ejercicio de auditoría, otros procesos de fiscalización ni para la gestión de la CGR.

## **EFS-2 Mandato de la EFS**

### **Dimensión (ii): Acceso a la información**

<b>EFS-2 (ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) La ley prevé que la EFS tenga el derecho de acceso irrestricto a registros, documentos e información. ISSAI 1:10	Cumplido
b) La EFS tiene el derecho a decidir qué información necesita para sus auditorías. ISSAI 1:10	Cumplido
c) Si el acceso a la información necesaria para una auditoría estuviera restringido o fuera denegado, existe un proceso apropiado establecido para resolver tales cuestiones, por ejemplo, la posibilidad de dirigirse al Poder Legislativo o a alguna de sus comisiones a fin de llevar el caso a los tribunales, o competencias directas para sancionar a quienes impiden dicho acceso a la información. ISSAI 10:4, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
d) En el caso de los controles jurisdiccionales, cuando el acceso a la información que se considera necesaria estuviera restringido, la EFS tiene facultades específicas para sancionar a los responsables de dicha obstrucción. (Por ejemplo, aplicando multas por no cumplir con la obligación de suministrar la información, por obstruir el acceso a la misma, etc.). Equipo de trabajo del MMD EFS	Cumplido
e) El personal de la EFS tiene el derecho de acceso a las instalaciones de los órganos auditados a efectos de realizar el trabajo de campo que la EFS considere necesario. ISSAI 1:10	Cumplido

La CGR no tiene limitaciones estructurales (legales), sobre el acceso de la información, entidades y registros requeridos para llevar adelante la fiscalización, salvo el aspecto comentado en la sección 2.3, este informe sobre algunas declaratorias de confidencialidad, las cuales si bien no le impiden la auditoría, si le plantean restricciones de divulgación de cierta información en los informes respectivos. La legislación del país prevé los mecanismos administrativos y jurídicos para tratar de solventar esas restricciones.

La CGR dispone de autonomía para definir las técnicas de auditoría que estime oportunas, así como puede alertar al Legislativo acerca de eventuales mandatos considerados ajenos o atípicos a la fiscalización propia de una EFS, como de hecho lo ha realizado con éxito en diversas ocasiones (reformas legales que han sido aprobadas), y como lo ha hecho recientemente, según se comenta en la dimensión (i) del EFS-1.

En cuanto al criterio d), si bien se entiende que está referido a EFS del tipo Tribunal de Cuentas, que no es el caso de la CGR, sí interesa indicar que se cumple en el caso de CGR, ya que esta EFS tiene facultad sancionatoria ante conductas u omisiones que afectan la hacienda pública, incluida la obstrucción al control sobre la hacienda pública.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-2 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento. Así como tampoco derivan limitaciones en esta materia para el ejercicio de auditoría, otros procesos de fiscalización ni para la gestión de la CGR.

## EFS-2 Mandato de la EFS

### Dimensión (iii): Derecho y obligación de informar

EFS-2 (iii) Criterios del indicador	Calificación
a) "La Entidad Fiscalizadora Superior deberá tener, según la Constitución, el derecho y la obligación de informar anualmente y de manera independiente al Parlamento, sobre los resultados de su actividad". ISSAI 1:16 (Es decir, al órgano de representantes públicos).	Cumplido
b) La EFS tiene el derecho de publicar sus informes anuales de auditoría. ISSAI 1:16	Cumplido
c) "La Entidad Fiscalizadora Superior también deberá estar facultada para informar sobre los hallazgos de especial importancia y trascendencia durante el año". ISSAI 1:16	Cumplido
d) "Las EFS tienen la libertad de decidir sobre el contenido de sus informes de auditoría". ISSAI 10:6	Cumplido
e) "Las EFS deben tener la libertad de decidir sobre los plazos de sus informes, excepto cuando existan requisitos específicos exigidos por la ley". ISSAI 10:6	Cumplido
f) Durante los últimos tres años no se ha producido ninguna interferencia en las decisiones de la EFS respecto al contenido de sus informes de auditoría. ISSAI 10:6	Cumplido
g) Durante los últimos tres años no se ha producido ninguna interferencia en los esfuerzos de la EFS por publicar sus informes de auditoría. ISSAI 10:6	Incumplido

La normativa constitucional y legal prevé el sustento, tanto el derecho como la obligación, para comunicar los resultados de la fiscalización superior. En esas normas se establece un conjunto de productos básicos, así como la periodicidad con que deben ser presentados ante la Asamblea Legislativa, a lo que se suma la autonomía institucional prevista en la norma tanto para decidir el contenido y la oportunidad, como para difundir dichos productos.

Adicionalmente, como se indicó, quien ejerza la titularidad de la Institución cuenta con la inmunidad necesaria para que no se vea afectada por eventuales responsabilidades judiciales. Excepto el aspecto mencionado sobre restricciones a la divulgación de informes de auditoría que contengan información declarada confidencial dimensión (i) del indicador EFS-1, no se registran intentos de interferencia externa para incidir en el contenido o publicación de los productos de la fiscalización; aunque sí, como es normal, casos de disconformidad con algún contenido una vez divulgado, lo cual se resuelve por los mecanismos legales previstos.

La causa principal de esta brecha es que se ha emitido legislación que ha permitido a entidades y órganos del Estado declarar confidencial información relacionada con sus actividades y las de sus empresas, cuando sea relativa a secretos industriales, comerciales o económicos, o cuando por motivos estratégicos, comerciales y de competencia, no resulte conveniente su divulgación a terceros.

Si bien dicho mecanismo resulta viable dentro del ordenamiento jurídico, lo es también que, basados en tal amparo normativo, hay casos en los cuales dichas declaratorias no resultan procedentes dada la información a la cual refieren, tanto para la fiscalización como para la debida transparencia frente al interés general. La CGR, mediante comparecencias ante la Asamblea Legislativa y a través de los medios de prensa ha venido insistiendo en que esa situación debe corregirse desde el adecuado entendimiento de la ley por parte de la Administración, como lo ha declarado recientemente la Sala Constitucional, y si es necesario, desde las reformas pertinentes al marco jurídico.

Al estar considerado como incumplido este criterio en este indicador (brecha), no se considera, nuevamente, como incumplimiento en el ámbito C en lo concerniente a presentación de resultados de la auditoría) ni en el ámbito F sobre divulgación de resultados a las diversas partes interesadas; esto siguiendo la metodología de puntuación del MMD-EFS para reconocer un incumplimiento en su indicador base y no reiterar ese cómputo en indicadores relacionados.

## 4.2 Ámbito B: Gobernanza interna y ética

### EFS-3 Ciclo de planeación estratégica

El EFS-3 es un indicador de 4 dimensiones, tres de las cuales alcanzan nivel 4 y una nivel 3, para una calificación general de 4 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-3</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental <sup>1</sup> .	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Contenido del plan estratégico				X
(ii) Contenido del plan anual/ plan operativo				X
(iii) Proceso de planeación organizacional			X	
(iv) Monitoreo y elaboración de informes sobre el desempeño				X

## Dimensión (i): Contenido del plan estratégico

EFS-3 (i) Criterios del indicador	Calificación
a) El plan estratégico actual se basa en una evaluación de necesidades que abarca los principales aspectos de la organización y la identificación de las brechas o áreas que requieren mejoras en el desempeño. Manual de Planeación Estratégica de la IDI.	Cumplido
b) El plan estratégico incorpora un marco de resultados, un marco lógico o similar, que presenta una jerarquía lógica de sus propósitos (por ejemplo, misión-visión-metas-objetivos; o bien contribución-actividades-producto-resultado-impacto). Manual de Planeación Estratégica de la IDI.	Cumplido
c) El plan estratégico contiene un número manejable de indicadores que miden los logros de los objetivos estratégicos de la EFS (por ejemplo, en relación con sus entregables externos –informes), las capacidades internas, comunicación con las partes interesadas y marco legal. Manual de Planeación Estratégica de la IDI.	Cumplido
d) El plan estratégico se complementa con una matriz de implementación o un documento similar que identifica y prioriza los proyectos que se deben emprender a fin de alcanzar las metas y los objetivos del plan estratégico, y que identifica los riesgos para la consecución del plan estratégico. Manual de Planeación Estratégica de la IDI.	Cumplido
e) “Las expectativas de las partes interesadas y los riesgos emergentes se tienen en cuenta en los planes estratégicos (...), según corresponda”. ISSAI 12:5	Cumplido
f) El actual plan estratégico se basa en una evaluación del marco institucional (por ejemplo, las prácticas formales e informales que rigen las actividades de la EFS, así como la gobernanza del país, la economía política y los sistemas de gestión de las finanzas públicas) donde la EFS opera, y la capacidad actual de las partes interesadas clave de la EFS para hacer uso de los informes de la EFS. Manual de Planeación Estratégica de la IDI.	Cumplido
g) Cuando se considera necesario y apropiado, el plan estratégico incluye medidas diseñadas para fortalecer el entorno institucional de la EFS.	Cumplido

Para formular el Plan Estratégico Institucional 2013-2020, se realizó un diagnóstico institucional, el cual utilizó como insumos las evaluaciones internas que se habían realizado a la fecha. Como insumo de las necesidades de orden externo, se utilizaron informes de monitoreo del entorno, los cuales surgen del proceso institucional para dar seguimiento a los eventos que implican efectos o impactos en el quehacer de la CGR. La estructura del plan “presenta una jerarquía lógica de sus propósitos” (ideas rectoras, objetivos, estrategias, metas, indicadores, definición de conceptos clave); y consta de 14 metas con sus respectivos indicadores para el seguimiento de su cumplimiento; estos son indicadores de eficacia, de aporte de valor público cuantitativo, de percepción de partes interesadas sobre productos de fiscalización, de gestión estratégica de potencial humano y de implementación de tecnologías de información.



El Plan Táctico constituye la matriz de implementación, por cuanto define los principales proyectos a implementar para dar cumplimiento al PEI. Los proyectos mediante los cuales se implementa el Plan Táctico y por ende el PEI, contienen una sección referida a riesgos de esos proyectos. Por otra parte, los objetivos estratégicos del PEI tienen su propia valoración de riesgos.

Las expectativas de las partes interesadas se han considerado en el diagnóstico institucional, en el análisis de los elementos del entorno (Oportunidades y Amenazas), para la determinación de acciones estratégicas. Además, en el seguimiento al avance del PEI, se incorporan una serie de mediciones relacionadas con las expectativas de partes interesadas. Adicionalmente, el Consejo Consultivo, constituido por el Despacho Contralor, los Gerentes de División y la Jefatura de la Unidad de Gobierno Corporativo, se reúne con una frecuencia usualmente semanal, para discutir sobre temas relacionados con exigencias del entorno, y en estas ha llevado a cabo sesiones específicas para la valoración de riesgos del nivel estratégico.

En cuanto al criterio de si “cuando se considera necesario y apropiado, el plan estratégico incluye medidas diseñadas para fortalecer el entorno institucional de la EFS”, se consultó el alcance del criterio a la IDI, explicando que la CGR ha promovido varios proyectos de ley para mejorar el marco de competencias que tiene asignadas así como el contexto para el uso de los recursos públicos, no como acción directamente vinculada al PEI pero sí de gran importancia para la institución.

Al respecto, la IDI respondió en el sentido de que “el criterio tiene una condición previa referida a “cuando se considera necesario y apropiado”, por ejemplo, en caso de que el entorno institucional que define y provee las condiciones para el desempeño de la EFS de Costa Rica ya sea bueno y adecuado, quizás el equipo evaluador pueda considerar que no es necesario este criterio”; así como que “en caso de que lo consideren importante, entiendo que debemos usar el principio de sustancia sobre la forma”, de modo que, “aunque los proyectos de ley no sean parte del plan estratégico, podrían ser considerados como evidencia para considerar el criterio cumplido.”.

Por lo tanto, no hay brechas relevantes respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-3 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

**EFS-3 Ciclo de planeación estratégica**  
**Dimensión (ii): Contenido del plan anual/plan operativo**

<b>EFS-3 (ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Un plan anual eficaz debe incluir:	
a) Actividades, cronogramas y responsabilidades claramente definidos.	Cumplido
b) La cobertura de todos los servicios principales de apoyo de la EFS, como gestión financiera, recursos humanos, capacitación, sistemas informáticos, infraestructura, etc.	Cumplido
c) Vínculos claros con el plan estratégico.	Cumplido
d) Considera o está vinculado a un presupuesto, y hay evidencia de que se han considerado los recursos necesarios para completar las actividades detalladas en el plan.	Cumplido
e) Una evaluación de los riesgos asociados con la consecución de los objetivos del plan.	Cumplido
f) Indicadores medibles a nivel de productos y resultados	Cumplido
g) Las bases de referencia del actual desempeño e hitos para los principales indicadores.	Cumplido

El manual de procesos de la CGR orienta el proceso de planificación de tal manera que atiende los criterios evaluados, en una dinámica de planificación estratégica (plan estratégico institucional o PEI), táctica (plan táctico o PT) y operativa (plan operativo anual o PO). Adicionalmente, esto se encuentra automatizado por medio del Sistema de Gestión Institucional (SIGI), en el cual se detalla cada proceso y proyecto, su objetivo, descripción, plazo de ejecución, equipo de trabajo, productos, requerimientos presupuestarios financieros y de otros recursos de soporte como capacitación, tecnología, publicaciones, infraestructura, mobiliario y equipo.

El PO abarca todos los servicios principales de apoyo de la EFS, como gestión financiera, recursos humanos, capacitación, sistemas informáticos, infraestructura, equipos; con los requerimientos de las diversas dependencias en esas materias y los planes de las Unidades líderes de esos procesos de apoyo mediante los cuales se consolidan y validan esos requerimientos para darle un alcance institucional integrada al presupuesto y su vínculo a la planificación.

El PO de la CGR se encuentra vinculado al PEI en la definición de proyectos de mejora continua e indicadores de procesos que van garantizando el cumplimiento del PEI, como por ejemplo los indicadores de aporte de valor público cuantitativo, de percepción de diversas partes interesadas, de gestión del potencial humano y de tecnologías de información. Esos indicadores han sido proyectados para que su cumplimiento se pueda verificar anualmente con cada PO, para lo cual se cuenta con una aplicación o site desarrollado en ambiente de herramientas de Google.

Además de los indicadores vinculados al PEI, se tiene una serie de indicadores para medir otros aspectos de la gestión están asociados a determinados aspectos de los procesos de trabajo y a diversos productos. No necesariamente se definen indicadores para toda la producción de la CGR. Algunos de estos indicadores

forman parte de la propuesta de programación incluida en la Ley de Presupuesto, atendiendo la metodología dada por el Ministerio de Hacienda.

Los indicadores para medir la gestión se revisan con cierta periodicidad a efecto de establecer las medidas correctivas y así garantizar los resultados esperados. La CGR ha mantenido un esfuerzo importante para medir el valor público cuantitativo que generan algunos de sus procesos sustantivos; así como para dar cuentas sobre el valor público cualitativo aportado con sus procesos de fiscalización. Información que es utilizada en los informes de seguimiento y evaluación de los planes, tanto a lo interno como a lo externo de la CGR.

Anualmente, según la programación de las diversas Divisiones, se lleva a cabo valoración de riesgos a procedimientos seleccionados, así como para los proyectos de mejoramiento continuo se tiene disponible un perfil en el SIGI, cuyo llenado incluye la identificación de los principales riesgos y las medidas previstas para gestionarlos.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-3 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### **EFS-3 Ciclo de planeación estratégica**

#### **Dimensión (iii): Proceso de planeación organizacional (Desarrollo del plan estratégico y del plan anual/plan operativo)**

<b>EFS-3 (iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Un proceso de planeación organizacional eficaz exige:	
a) Un alto grado de apropiación del proceso: El Titular y las autoridades de la EFS están involucrados en el proceso y se apropian de él.	Cumplido
b) Participación: La oportunidad de que todos dentro de la organización puedan hacer su contribución a la planeación organizacional de un modo u otro.	Cumplido
c) Se consulta a distintos partes interesadas externas pertinentes como una manera de integrarlos en el proceso.	Cumplido
d) Comunicación: Los planes organizacionales se comunican a todos dentro de la EFS de manera eficaz.	Cumplido
e) El plan estratégico se pone a disposición del público en general. ISSAI 20:2	Cumplido
f) Existe un proceso para el monitoreo anual y/o durante el año del avance respecto al plan estratégico y al plan anual/plan operativo.	Cumplido
g) Planeación del plan: Existen responsabilidades, acciones y un cronograma claramente definidos para desarrollar los planes organizacionales.	Cumplido
h) Continuidad: El último plan estratégico estaba listo para cuando el período de planeación estratégica anterior había finalizado.	Incumplido
i) El proceso de planeación organizacional ha sido evaluado para contribuir al próximo proceso de planeación.	Cumplido

El nivel superior y gerencial tiene un compromiso y participación evidentes en la planificación institucional. Los procedimientos documentados en MAGEFI en complemento con los lineamientos anuales para la planificación, dan cuenta de la participación de todo el nivel gerencial, desde el jerarca hasta los niveles de asistente técnicos, revisores del registro del plan, todos participando activamente del proceso. Esto se evidencia con los roles de registro, revisión y aprobación en el SIGI.

Existen responsabilidades, acciones y un cronograma claramente definidos para formular los planes institucionales. Asimismo, se cuenta con un proceso para el monitoreo que suministra insumos especiales para la formulación, seguimiento y evaluación del PEI, así como otros insumos durante el año.

Asimismo, en los lineamientos se insta a las jefaturas a divulgar la planificación de su dependencia para asegurar el conocimiento de todo el personal del plan anual operativo; todo funcionario tiene acceso al plan en el SIGI. Respecto del plan táctico y el PEI los mismos se dan a conocer con su publicación en la página WEB y en la intranet, y específicamente sobre el PEI, se realizan exposiciones de su contenido a nivel de divisiones.

Además, mediante diversos medios, como las mediciones anuales de percepción de diversas partes interesadas sobre el accionar de la CGR y, desde 2015, con las encuestas nacionales aplicadas por la CGR sobre servicios públicos críticos, transparencia y prevención de la corrupción, “se consulta a distintos partes interesadas externas pertinentes como una manera de integrarlas”. Por su parte, los planes se ponen a disposición del público en general por medio del sitio Web de la CGR.

Finalmente, en cuanto a revisiones, en 2011, el proceso de planificación institucional fue sometido a una revisión externa entre pares, a cargo de la EFS de Chile. Además, el ejercicio de revisión para optimización del procedimiento en 2016, incluyó indagación con los diversos participantes internos.

En cuanto a brechas, no se cumple el criterio de que “el último plan estratégico estaba listo para cuando el período de planeación estratégica anterior había finalizado”. La causa corresponde a que el PEI es formulado por cada jerarca para el correspondiente período de ocho años. Por lo tanto, entre la finalización de un PEI y la formulación y entrada en vigencia del siguiente, debe darse el espacio para que se haga la evaluación final del PEI concluido y se dé tiempo al nombramiento del nuevo jerarca y a que de su direccionamiento, como principal responsable de la orientación estratégica de la CGR. No obstante, la metodología permite levantar algunos insumos y productos como herramientas e informes de análisis del interno y externo que se van a utilizar en la formulación del nuevo PEI.

Es importante mencionar que la CGR cuenta, además, con planes de mediano plazo vinculados al PEI pero complementarios, en tema clave como auditoría, gestión del potencial humano y tecnologías de información, los cuales tiene alcances y horizontes de tiempo más amplios que el PEI, previendo que le suministren a la institución un direccionamiento estratégico incluso mientras se elige el nuevo jerarca y se formula el nuevo PEI. Por lo tanto, esta brecha no tiene un impacto en el funcionamiento normal de la CGR.

Sobre esta brecha no se considera necesario profundizar, más allá de lo indicado, el conocimiento de causas, pues claramente remite a una realidad que, si bien se distancia de la literalidad del criterio del MMD, en el marco legal y en la práctica de CGR resulta razonable, sobre todo por el rol que cada nuevo jerarca debe tener en la construcción de ese plan, y por las previsiones de generación de insumos que, entre tanto, se van obteniendo para cada formulación.

### EFS-3 Ciclo de planeación estratégica

#### Dimensión (iv): Monitoreo y elaboración de informes sobre el desempeño

EFS-3 (iv) Criterios del indicador	Calificación
En relación con la medición y la elaboración de informes sobre el desempeño de la EFS:	
a) "Las EFS evalúan e informan sobre sus operaciones y desempeño en todas las áreas (...)" . ISSAI 20:6 (Por ejemplo, incluyendo una revisión resumida del desempeño de la EFS respecto a su estrategia y objetivos anuales).	Cumplido
b) Las EFS aplican los indicadores de desempeño para medir la consecución de los objetivos de desempeño internos. Manual de Planeación Estratégica de la IDI, capítulo 9.	Cumplido
c) "Las EFS pueden utilizar los indicadores de desempeño para evaluar el valor del trabajo de auditoría para el Parlamento, los ciudadanos y otras partes interesadas" ISSAI 20:6 (Por ejemplo, definiendo indicadores relevantes para las partes interesadas específicas, o midiendo su satisfacción).	Cumplido
d) "Las EFS hacen un seguimiento de su visibilidad pública, resultados e impacto a partir de los retroalimentación externas." ISSAI 20:6	Cumplido
e) Cuando corresponde, "la EFS (...) publica estadísticas que miden el impacto de las auditorías de la EFS, tales como los ahorros o mejoras en eficiencia logrados en los programas de gobierno". Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y los Beneficios de las EFS, pág. 8.	Cumplido
Además de los informes anuales sobre el desempeño de la EFS:	
f) "Las EFS informan al público sobre los resultados de las revisiones entre pares y de las evaluaciones externas independientes". ISSAI 20:9	Cumplido
g) Las EFS hacen públicas las normas de auditoría y las principales metodologías de fiscalización que aplican. ISSAI 12:8	Cumplido

Con respecto a la medición e informe sobre el desempeño, la CGR ha presentado informes de seguimiento semestral y evaluación anual respecto de lo planificado y presupuestado para cada año (objetivos, metas, indicadores), de conformidad con la legislación aplicable y las disposiciones emitidas por el Ministerio de Hacienda. Evaluación en la cual la CGR ha logrado buenas calificaciones basadas en sus logros y en la adecuada ejecución presupuestaria, no obstante las oportunidades de mejora señaladas, como se puede constatar en los respectivos informes publicados en el sitio Web de la CGR bajo la sección de "Contraloría Transparente/ Planes y Políticas".

Como se indicó en la dimensión (ii) del EFS-3, la PO de la CGR se encuentra vinculada al PEI en la definición de proyectos de mejora continua e indicadores de procesos que van garantizando el cumplimiento del PEI, como por ejemplo los indicadores de aporte de valor público cuantitativo, de percepción de diversas partes interesadas, de gestión del potencial humano y de tecnologías de información. Esos indicadores han sido proyectados para que su cumplimiento se pueda verificar anualmente con cada PO, para lo cual se cuenta con una aplicación o site desarrollado en ambiente de herramientas de Google.

Además de los indicadores vinculados al PEI, se tiene una serie de indicadores para medir otros aspectos de la gestión están asociados a determinados aspectos de los procesos de trabajo y a diversos productos. No necesariamente se definen indicadores para toda la producción de la CGR. Algunos de estos indicadores forman parte de la propuesta de programación incluida en la Ley de Presupuesto, atendiendo la metodología dada por el Ministerio de Hacienda.

Los indicadores para medir la gestión se revisan con cierta periodicidad a efecto de establecer las medidas correctivas y así garantizar los resultados esperados. La CGR ha mantenido un esfuerzo importante para medir el valor público cuantitativo que generan algunos de sus procesos sustantivos; así como para dar cuentas sobre el valor público cualitativo aportado con sus procesos de fiscalización. Información que es utilizada en los informes de seguimiento y evaluación de los planes, tanto a lo interno como a lo externo de la CGR.

La cuantificación en términos monetarios de valor público generado por la CGR ha estado referida a la relación entre beneficios obtenidos a partir de los diversos tipos de auditoría (operativa, financiera, estudios especiales), y los costos directos e indirectos de realizarlas.

El cálculo del indicador respectivo, Medición de resultados de la fiscalización posterior, se efectúa determinando beneficios (ahorros, recaudación, revelación financiera, mitigación de riesgo y recuperación de activos), derivados del cumplimiento de disposiciones emitidas por la CGR, consignadas en los respectivos informes de fiscalización y relacionándolos con los costos directos e indirectos asociados a realizar las auditorías y generar esos informes. La cuantificación se realiza para un período de cinco años con base en un promedio móvil, esto para atenuar los efectos de valores extremos y ajustarse al plazo promedio de cumplimiento de disposiciones giradas por la CGR en estudios de fiscalización posterior; considerando sólo aquellos estudios con un beneficio claramente identificado y cuantificado.

En el quinquenio 2014-2018, se determinaron beneficios derivados de 65 productos de auditoría a partir del cumplimiento de 74 disposiciones y una orden. El aporte de los demás estudios de auditoría se reporta como valor público cualitativo.

**Cuadro 8**  
**Beneficios obtenidos en la medición de resultados de los productos de la fiscalización posterior**  
**(En millones de colones)**

Descripción	2014	2015	2016	2017	2018	Total	Promedio
Ahorros	2.765,25	5.599,97	5.760,90	5.823,99	5.903,67	25.853,78	5.170,76
Recaudación	5.193,05	10.494,22	9.008,92	7.006,81	10.759,01	42.462,01	8.492,40
Recuperaciones de activos	2.818,64	3.692,95	1.517,50	320,35	2.769,90	11.119,34	2.223,87
Revelación financiera	[1]	3.238,97	17.087,80	2.089,00	22.892,85	66.308,62	16.577,15
Mitigación de riesgo	[1]	833,33	1.723,39	5.286,07	5.639,61	13.482,40	3.370,60
<b>Total de beneficios</b>	<b>10.776,94</b>	<b>23.859,44</b>	<b>35.098,52</b>	<b>41.526,21</b>	<b>47.965,04</b>	<b>159.226,15</b>	<b>35.834,78</b>

[1] La metodología de medición de estos beneficios, inició su aplicación a partir del 2015; por ello, para el período 2014 este ítem no fue objeto de cálculo.

*Fuente: Área de Seguimiento de Disposiciones, División de Fiscalización Operativa y Evaluativa.*

El presupuesto promedio de la DFOE para ese período es de ₡15 573,06 millones. Por tanto, con base en dichos resultados, se tiene que la DFOE identificó beneficios cuantitativos que representan un 230% de su presupuesto asignado, o bien la razón entre los beneficios promedio en los últimos cinco años y el presupuesto promedio de la División para ese mismo período es de 2,30; es decir, que por cada colón invertido con esa asignación presupuestaria se obtuvo un beneficio de ₡2,30 para las finanzas públicas costarricenses; con lo cual se alcanza la meta del 2018 definida en una razón de 2,25.

Los principales beneficios obtenidos refieren a los siguientes aspectos:

- Revelación financiera de gastos, ingresos, activos y pasivos, en los estados financieros y en los presupuestos de las instituciones, la cual se materializa con la presentación de una situación financiera más acorde con la realidad. Este beneficio alcanza un valor del 1,06 como aporte al indicador debido a que en el período de análisis se han atendido disposiciones dirigidas a los ministerios de Hacienda y Justicia y Paz, entre otros, referidas al registro contable y presentación de las devoluciones por impuesto, así como el reconocimiento y registro contable de inventarios y terrenos del Estado.
- Aumentos en la recaudación de impuestos por parte del Ministerio de Hacienda y distintas Municipalidades, lo cual aporta un beneficio del 0,55 a la composición del indicador.

- Ahorros experimentados por la Administración, producto de acciones de mejora en la eficiencia del gasto público, lo cual corresponde a 0,33 del indicador. Dichas mejoras se reflejan en la gestión de compras, reducción en tiempos y materiales producto de sistemas de información, eficiencia en la gestión del potencial humano, mejoras en la planificación y formulación presupuestaria, disminución de tiempos en la atención del servicio al cliente, eliminación de reprocesos y duplicidad de tareas administrativas.
- Mitigación de riesgos, a partir de la implementación de acciones de control para reducir la posibilidad de materialización de un riesgo, lo cual representa un ahorro potencial al evitarle costos innecesarios a la administración. Este beneficio representa un 0,22 del indicador y está referido a casos tales como el resguardo y protección de activos de instituciones públicas como el Instituto de Desarrollo Rural, Programa Integral de Mercadeo Agropecuario, entre otros.
- Recuperación de activos no monetarios (propiedades) y monetarios, con un aporte del 0,14 al indicador. En este beneficio se cuantifican terrenos que han pasado a formar parte del patrimonio del Estado y recuperaciones monetarias del Consejo Nacional de Vialidad.

Además, la rendición de cuentas basada en la evaluación de la planificación de la CGR, incluye el aporte de valor público cualitativo generado a través de los diferentes productos de fiscalización de la CGR, lo cual se puede consultar en la Memoria Anual que esta EFS presenta al Legislativo.

**Cuadro 9**  
**Producción principal de la labor fiscalizadora de la CGR**  
**hacia la sociedad costarricense (/1; 2)**

Producción principal	Cantidad		Ámbitos generales de aporte de valor
	2017	2018	
Requerimientos legislativos atendidos	279	308	Apoyo técnico independiente para el control político.
Informes de auditoría	129	118	Informes de estudios sobre diversidad de ámbitos y aspectos de control y gestión de la hacienda pública, con disposiciones tendentes a solventar deficiencias.
Denuncias atendidas	756	689	Contribución en la lucha contra la impunidad por gestión inefectiva, ineficiente, negligente o irregular.
			Fomento de la probidad en la gestión pública.



Control sobre recepción de Declaraciones juradas de bienes.	23.428	24.287	Prevención de la corrupción mediante fomento de la transparencia y de la probidad en la gestión pública. Análisis de muestras de Declaraciones como insumo para investigación (72). Verificaciones selectivas de información de las declaraciones (210).
Procesos jurisdiccionales tramitados (no incluye materia penal)	284	292	Instrumento para la tutela objetiva de la Hacienda Pública.
Procesos penales tramitados	41	60	Causas en las cuales se podría sancionar sobre delitos de peculado, falsedad en la Declaración Jurada de Bienes y el enriquecimiento ilícito.
Procedimientos administrativos finalizados	22	34	Desincentivo de conductas contrarias al ordenamiento jurídico restableciendo la legalidad, determinando responsabilidades.
	75	77	Sanciones dictadas en procedimientos administrativos.
Presupuestos iniciales analizados.	382	399	Seguridad jurídica y técnica en la formulación presupuestaria.
Presupuestos extraordinarios analizados.	669	550	Fomento del presupuesto como herramienta clave para el gerenciamiento y la rendición de cuentas.
Control previo sobre contratación administrativa	2.240	2.200	Tutela de principios fundamentales de la contratación administrativa en beneficio del interés general.
Criterios vinculantes	333	275	Orientación en diversidad de temas sobre gestión y control de la Hacienda Pública. Desarrollo de jurisprudencia que adapta la aplicabilidad del marco normativo a la realidad cambiante.
Capacitación al sector público (funcionarios capacitados)	6.308	5.011	Desarrollo de conocimiento y habilidades de las Administraciones y las Auditorías Internas, para la buena gestión y control de la Hacienda Pública. Funcionarios con mejor capacidad de ejercer efecto multiplicador en las Administraciones.
Transparencia de la información fiscalizadora sobre Hacienda Pública/2	1 624 602 visitas a sitio Web	1 784 363 visitas a sitio Web	Fomento de la transparencia y la rendición de cuentas; Insumos para el control ciudadano; Evolución tecnológica de la CGR e integración al Gobierno Digital.
	4 563 noticias	4 497 noticias	Noticias con mención de CGR en medios de prensa escrita, radio, TV y digitales (este último rubro asciende a 2 089 [1 934 en 2017]).

1: Como se indica en las secciones respectivas del informe, algunas producciones se refieren a la atención dada durante el año a gestiones provenientes de períodos anteriores, cuya atención toma más de un período.

2: La CGR genera el servicio de sitio Web y, a través de este, productos informativos y posibilidades de consulta. Asimismo, los productos y acciones de la CGR generan interés de los medios de prensa, sobre lo cual la CGR mantiene apertura y transparencia. En ese sentido se registran esos aspectos en este cuadro.

Fuente: Informes de Labores y registros de la CGR.

Continuación cuadro 9

Es importante señalar que el accionar de la CGR va de la mano con los esfuerzos de mejora continua, realizados para que el servicio prestado mediante estos procesos y su comunicación a los diversos usuarios o partes interesadas, se ajuste a las exigencias cambiantes del entorno, como se comentará en los indicadores respectivos.

Por otra parte, por medio de su sitio Web, la CGR informa sobre los resultados de las revisiones externas a las cuales se somete de manera voluntaria, como la auditoría externa financiera anual y revisiones externas entre pares que ha realizado como política desde 2011, sea en temas específicos o sobre la aplicación del MMD-EFS; así como pone a disposición de todo interesado los aspectos que ha evaluado la Auditoría Interna de la CGR y la atención que ha dado a las recomendaciones de esa Auditoría. También, por medio del sitio Web “hace públicas las normas de auditoría y las principales metodologías de fiscalización que aplica”, para lo cual hay una sección especial en el sitio Web.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iv) del EFS-3 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

#### EFS-4 Entorno de control organizacional

El EFS-4 es un indicador de 4 dimensiones, dos de las cuales alcanzan nivel 4, una nivel 3 y una nivel 2, para una calificación general de 3 en este indicador.

Dimensiones de EFS-4	Nivel 1 Básico:	Nivel 2 Desarrollo:	Nivel 3 Establecido:	Nivel 4
	la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	Gestionado: la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Entorno de control interno -Ética, integridad y estructura organizacional				X
(ii) Sistema de control interno				X
(iii) Sistema de control de calidad			X	
(iv) Sistema de aseguramiento de la calidad		X		

## Dimensión (i): Entorno de control interno - Ética, integridad y estructura organizacional

EFS-4 (i) Criterios del indicador	Calificación
A fin de propiciar el comportamiento ético y un entorno de control fuerte, la EFS debe:	
a) Contar con un Código de Ética. ISSAI 10:3, ISSAI 30.	Cumplido
b) Tener un Código de Ética que establezca “reglas o códigos éticos, políticas y prácticas que estén alineados con la ISSAI 30.” ISSAI 20:4 Como mínimo, debe contener criterios que incluyan la “integridad, independencia y objetividad, competencia, conducta profesional, confidencialidad y transparencia” de los auditores. ISSAI 30: pg. 5	Cumplido
c) Revisar el Código de Ética como mínimo cada diez años para asegurar que se mantiene en línea con la ISSAI 30.	Cumplido
d) “Requerir a todo el personal que siempre mantenga una conducta coherente con los valores y principios expresados en el Código de Ética” y (...) “brindar una guía y apoyo para facilitar su entendimiento.” ISSAI 30:12	Cumplido
e) “Exigirle a cualquier tercero que contrate para realizar un trabajo en su nombre que acate los requisitos éticos de la EFS.” ISSAI 30:12	Cumplido
f) Poner el Código de Ética a disposición del público en general. ISSAI 30:12	Cumplido
g) “Implementar un sistema de control de la ética para identificar y analizar los riesgos éticos, mitigarlos, apoyar la conducta ética y tratar cualquier incumplimiento de los valores éticos, incluyendo la protección de quienes denuncien cualquier sospecha de un acto indebido.” ISSAI 30:12	Cumplido
h) Contar con una estructura organizacional aprobada e implementada y “asegurar una clara asignación de responsabilidades para todas las tareas que realice la EFS.” ISSAI 40: pg. 10	Cumplido
i) Tener descripciones de funciones claras que detallen las principales responsabilidades en toda la organización. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
j) Asegurarse de que el personal tenga claras sus tareas y líneas jerárquicas. INTOSAI GOV 9100: pg. 19-20	Cumplido
k) Haber evaluado su vulnerabilidad y resistencia a violaciones a la integridad a través del uso de herramientas como IntoSAINT o similares, en los últimos cinco años. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
l) “Aplicar altos estándares de integridad (...) para el personal de todos los niveles”, adoptando una política de integridad basada en una evaluación que aplique la herramienta IntoSAINT u otra similar. ISSAI 20:4	Cumplido

La CGR cuenta con un código de conducta para todos los funcionarios, el cual se elaboró teniendo como referencia la ISSAI 30, entre otras fuentes; así como las Normas generales de auditoría para el sector público, emitidas por la CGR, contienen un capítulo relacionado a la ética en el ejercicio auditor, conformado también a la ISSAI 30; lo cual está a disposición del público en el sitio Web.

El Código de Conducta data de 2009, como revisión del Marco Ético de 2001 e ideas rectoras del 2007, y las referidas normas de auditoría son de 2015, como actualización de las del 2007.

Además, se constata una amplia comunicación e iniciativas para que el personal mantenga una conducta coherente con los valores y principios expresados código de conducta, así como de orientación y apoyo para facilitar su comprensión, tanto por parte del Despacho Contralor, con apoyo de la UGC, como de la Unidad de Gestión del Potencial Humano. También se constata la práctica, alineada a orientaciones internas sobre contratación, de exigirle a terceros contratados para realizar un trabajo, que acaten los requisitos éticos institucionales.

La CGR cuenta con un sistema de gestión ética, diseñado expresamente de esa manera. Este está vinculado, como lo plantean las sanas prácticas, a un sistema mayor, cual es el de control interno institucional, en el cual se abarca la valoración del riesgo y, entre los elementos de riesgo, el riesgo ético. Asimismo, el personal y clientes o usuarios de la CGR, pueden denunciar cualquier aspecto que estimen pertinente, usando el mecanismo oficial de denuncia disponible para todo interesado, el cual protege, por principio legal, la identidad del denunciante.

La CGR dispone de una estructura organizacional formal e implementada y asegura una clara asignación de responsabilidades para todas las tareas que realiza, que describen las principales responsabilidades en toda la organización, esto con una variedad de instrumentos complementarios (Ley Orgánica, Reglamento Orgánico, Estatuto Autónomo de Servicios, Manual de Perfiles de puestos, Manual de Competencias, MAGEFI, manuales, guías, controles automatizados de aprobación, revisión, entre otros). Todo lo cual asegura que el personal tenga claras sus tareas y líneas jerárquicas.

La CGR aplicó la herramienta IntoSAINT en 2014 (herramienta para evaluar la gestión de la integridad en una EFS, promovida por INTOSAI). Además, en 2018 la Auditoría Interna, usando diversas fuentes de sanas prácticas, sometió a estudio el sistema de gestión ético institucional, producto de lo cual están en desarrollo diversos proyectos de mejora para atender las recomendaciones del informe respectivo.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-4 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

**EFS-4 Entorno de control organizacional**  
**Dimensión (ii): Sistema de control interno**

<b>EFS-4 (ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
A fin de promover un control interno eficaz en el seno de la EFS, ésta debe:	
a) Aplicar un sistema claramente definido para identificar, mitigar y hacer un seguimiento de los principales riesgos operativos INTOSAI GOV 9100	Cumplido
b) Asegurar que sus políticas y procedimientos de control interno se documentan y aplican claramente. INTOSAI GOV 9100: Ch. 2.3-2.5	Cumplido
c) Realizar un proceso anual por el cual los titulares de todas las áreas/unidades de la EFS brinden garantías de haber cumplido con sus responsabilidades de gestión del riesgo. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
d) Asegurar que el Titular de la EFS firme una declaración de control interno que se publique como parte del informe anual de la EFS. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
e) Haber llevado a cabo una revisión de su sistema de control interno y haber informado al respecto en los últimos cinco años. INTOSAI GOV 9100: Ch. 2.5	Cumplido
f) Asignar claramente las responsabilidades de auditoría interna y asegurar que el personal responsable de esa tarea haya recibido el mandato apropiado y disponga de las habilidades, experiencia y recursos necesarios para ello. ISSAI 40: pg. 9, INTOSAI GOV: pg. 18, 41	Cumplido
g) Garantizar que sus auditores internos sean independientes de los altos funcionarios de la EFS y que le reporten directamente a la máxima autoridad de la organización (por ejemplo, a un Comité de Auditoría, un comité con una función similar, o bien al propio Titular de la EFS).INTOSAI GOV: pg. 45	Cumplido
h) Contar con un sistema para monitorear la implementación de recomendaciones emitidas por auditoría interna y su comité de auditoría (o por un comité con una función similar o por el Titular de la EFS). INTOSAI GOV 9100: Ch. 2.5	Cumplido
i) Disponer de un procedimiento de notificaciones para que los empleados puedan denunciar cualquier sospecha de violaciones (whistleblowing o sistema de denuncia).	Cumplido
j) Haber desarrollado e implementado una política de rotación de trabajo para gestionar los posibles conflictos de interés.INTOSAI GOV 9100: pg. 2	Cumplido

La CGR cuenta con y aplica el denominado Marco Orientador del Sistema Específico para la Valoración del Riesgo Institucional (MOSEVRI), el cual elabora en respuesta a las Directrices del SEVRI para el Sector Público y las Normas de Control Interno para el Sector Público, ambos emitidos por la CGR. Además, los procedimientos y criterios de calidad de las auditorías exigen el cumplimiento de etapas estructuradas de valoración de riesgos para cada auditoría.

En la documentación de procedimientos institucionales (MAGEFI) se describen las tareas de cada procedimiento, incluidos los controles y el amplio uso de sistemas de información en la CGR (mediantes los cuales se automatizan muchos controles); en general, en cumplimiento de las tareas de cada procedimiento se aplican las políticas y controles internos.

La valoración de riesgos demanda responsabilidades anuales, consignadas en las orientaciones internas sobre control interno y valoración de riesgos, cuya solicitud se formaliza en los lineamientos anuales sobre el fortalecimiento del sistema de control interno institucional y en los lineamientos para formulación de la planificación y para el seguimiento y evaluación de planes.

El Despacho Contralor (Contralora y Subcontralora) emiten, a partir de 2017, una declaración anual sobre el Sistema de Control Interno Institucional (SCII), siguiendo la recomendación derivada de aplicar el MMD-EFS. Esa declaración se, basa, entre otros insumos, en la autoevaluación anual sobre el SCII.

La CGR aplica el marco normativo sobre control interno para el sector público, lo cual incluye “asignar claramente las responsabilidades de auditoría interna, asegurar que el personal responsable de esa tarea haya recibido el mandato apropiado y disponga de las habilidades, experiencia y recursos necesarios para ello”; así como “garantizar que sus auditores internos sean independientes de los altos funcionarios de la EFS y que le reporten directamente a la máxima autoridad de la organización. Asimismo, la Auditoría Interna de la CGR cuenta con un sistema para monitorear la implementación de recomendaciones emitidas por auditoría interna.

Los funcionarios de la CGR, al igual que cualquier ciudadano, tienen acceso a la interposición de denuncias ante la CGR, para lo cual existe un proceso y guía, incluida la posibilidad de la denuncia electrónica, todo bajo la protección legal de la identidad del denunciante, así como la posibilidad de denuncia anónima.

En cuanto a política de rotación de trabajo para gestionar los posibles conflictos de interés, las Normas de control interno para el sector público emitidas por la CGR, incluyen este aspecto pero sin el carácter de obligatoriedad, pues se puede valorar su pertinencia: “2.5.4 Rotación de labores El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben procurar la rotación sistemática de las labores entre quienes realizan tareas o funciones afines, siempre y cuando la naturaleza de tales labores permita aplicar esa medida.”

Al respecto, en la CGR existen regulaciones para evitar y gestionar el conflicto de interés, tanto las referidas al sistema de gestión ético como propiamente el Reglamento de abstenciones; así como se tiene la práctica de rotación de niveles gerenciales en la DFOE.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-4 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

**EFS-4 Entorno de control organizacional**  
**Dimensión (iii): Sistema de control de calidad**

<b>EFS-4 (iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
La EFS cuenta con un sistema de control de calidad para todas sus tareas (actividades de auditoría y actividades no relacionadas con auditoría; por ejemplo, para los procesos de contratación), que presenta las siguientes características:	
a) "Una EFS debe establecer políticas y procedimientos diseñados para promover (...) la calidad como parte esencial en la ejecución de todas sus tareas". ISSAI 40: pg. 5	Cumplido
b) Las políticas y procedimientos del control de calidad están claramente definidos y "(...) el Titular de la EFS detenta la responsabilidad general sistema de control de calidad". ISSAI 40: pg. 5.	Cumplido
c) "El Titular de la EFS puede delegar la autoridad de gestionar el sistema de control de calidad de la EFS en una persona o varias personas [consideradas en forma individual o colectiva] con experiencia suficiente y apropiada para asumir esa función". ISSAI 40: pg. 5 ( (Es decir, las personas responsables del control de calidad deben tener las habilidades adecuadas).	Cumplido
d) "La EFS ha establecido sistemas para considerar los riesgos que pueden afectar la calidad emanados de la propia ejecución del trabajo". ISSAI 40: pg. 8	Cumplido
e) "Las EFS deben considerar su programa de trabajo y establecer si cuentan con recursos para cumplir con todas sus tareas según el nivel deseado de calidad. Para ello, las EFS deben tener un sistema que les permita establecer prioridades en su trabajo en un modo que tengan en cuenta la necesidad de mantener la calidad". ISSAI 40: pg. 8	Incumplido

La política de calidad de la CGR y la documentación de guía sobre los procedimientos (MAGEFI), tienen un alcance general institucional cuyo enfoque es promover la calidad en todas las labores o tareas que realiza la CGR. Por su parte, el procedimiento de auditoría para sus tres alcances (financiera, operativa y de cumplimiento), es el procedimiento líder con un desarrollo de un sistema de gestión y criterios de calidad en la CGR.

Cabe indicar que en la CGR, según las Normas de control interno para el sector público, hay un vínculo estrecho entre el control interno y la calidad; no obstante lo cual la CGR, en respuesta a la aplicación del MMD-EFS en 2014, está elaborando unas directrices sobre sistema de gestión de la calidad para toda la CGR. Asimismo, el MAGEFI establece un vínculo estrecho entre el control interno y el control de calidad, lo cual se basa a su vez en las referidas Normas de control interno para el sector público.

El Reglamento Orgánico de la CGR establece el rol de la Unidad de Gobierno Corporativo (UGC), en general, como apoyo al Despacho Contralor en estos temas. Además, el Marco General sobre el SCII desarrolla con mayor detalle dicho rol de la UGC.

La CGR mediante las orientaciones del MOSEVRI valora los riesgos que pueden afectar la calidad de los productos y servicios de la fiscalización. Como parte de los procedimientos prioritarios para valoración de riesgos, en 2019 se concluyó una nueva versión de esa valoración para el procedimiento de auditoría en general, además de que los criterios de calidad exigen la valoración de riesgos como fase formal y esencial de cada auditoría.

Anualmente, como parte de la planificación institucional de las dependencias, se programan revisiones, actualizaciones de procedimientos, herramientas, criterios de calidad (aplica para la DFOE en el proceso de auditoría), con la finalidad de establecer prioridades en el trabajo en cuanto a la mejora continua de procesos.

En cuanto a brechas y sus causas, no se cumple el criterio e) referido a que “las EFS deben considerar su programa de trabajo y establecer si cuentan con recursos para cumplir con todas sus tareas según el nivel deseado de calidad”. Al respecto, la causa principal remite a que, si bien el sistema de control interno, en línea con las Normas de control interno para el sector público del país, es a su vez un sistema para control de calidad en sentido amplio, este en la CGR no llegó a detallar tanto los criterios de calidad para los diversos procesos institucionales, como sí se ha realizado de manera prioritarias para el proceso de auditoría.

Además, respecto de este criterio del MMD-EFS, la CGR, como se consigna en los indicadores respectivos, sí realiza un riguroso proceso de planificación y presupuesto, contexto en el cual establece prioridades estratégicas, tácticas y operativas y vincula a determinados procesos o proyectos ciertos requerimientos presupuestarios; de modo que parece muy ambicioso esperar, como entendemos que lo exige este criterio, que esa fijación de prioridades y asignación de recursos sea vinculada, expresa y directamente, “con todas las tareas” para lograr determinadas condiciones de calidad en la obtención de los productos y servicios de la CGR.

#### **EFS-4 Entorno de control organizacional**

##### **Dimensión (iv): Sistema de aseguramiento de calidad**

<b>EFS-4 (iv) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
El sistema/monitoreo del aseguramiento de calidad (QualityAssurance, en inglés) del sistema de control de calidad de la EFS debe tener las siguientes características:	
a) “[Se incluye] una consideración y evaluación continuas del sistema de control de calidad de la EFS, con una revisión de una muestra de la labor completada en las distintas áreas en las que trabaja la EFS. ISSAI 40: pg. 13. (Es decir, la revisión de una muestra de todos los tipos de auditoría/control realizados por la EFS).	Incumplido
b) Se han escrito procedimientos y/o planes para el QA que especifican la frecuencia con la que se debe revisar el QA y que éste se realice según la frecuencia establecida en este plan. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
c) “(...) La responsabilidad del proceso de seguimiento [del QA] se le asigna a un individuo o individuos [o grupo colegiado] con experiencia suficiente y adecuada y con autoridad en la EFS para asumir tal responsabilidad” ISSAI 40: pg. 13	Cumplido



d) Las revisiones del QA dan como resultado conclusiones claras y, cuando corresponde, recomendaciones sobre medidas apropiadas para resarcir las deficiencias observadas. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
e) Existe evidencia de que el Titular de la EFS ha examinado las recomendaciones derivadas de la revisión del aseguramiento de calidad de las auditorías/controles y ha obtenido las conclusiones necesarias. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Incumplido
f) “(...) quienes realizan la revisión son independientes es decir, no han participado en el trabajo o en ninguna revisión de control de calidad de dicho trabajo”. ISSAI 40: pg. 13 (La independencia también se extiende a la selección de auditorías que serán sometidas a revisión. En el caso de las EFS jurisdiccionales: deberán tenerse en cuenta las especificidades del modelo jurisdiccional de EFS y, en particular, la oficina del fiscal general).	Cumplido
g) “(...) Los resultados del seguimiento del sistema de control de calidad se informan al Titular de la EFS de manera oportuna”. ISSAI 40: pg. 13 Es decir, dentro de un mes a partir de la finalización de la revisión).	Incumplido
h) “(...) “Las EFS deben considerar la posibilidad de solicitar que otra EFS, u otro órgano competente, realice una revisión independiente del sistema general de control de calidad (por ejemplo, revisión entre pares)”. ISSAI 40: pg. 13 (Incluidas las actividades distintas a auditoría).	Cumplido

Debido al funcionamiento del sistema de control de calidad para el proceso de auditoría, y dada la importancia que el proceso de auditoría tiene para este indicador, según se explica en su introducción del MMD-EFS, se consideran cumplidos los criterios referidos a procedimientos formales para que el aseguramiento de la calidad se realice según lo programado; con asignación clara de responsabilidades a cargo de personal con experiencia suficiente y adecuada y con autoridad para asumir tal responsabilidad; así como que estas revisiones den como resultado conclusiones claras y, cuando corresponde, recomendaciones sobre medidas apropiadas para resarcir las deficiencias observadas. Además, el proceder previsto y aplicado asegura que quienes realizan la revisión son independientes, que no han participado en el trabajo o en ninguna revisión de control de calidad de dicho trabajo.

Asimismo, se atiende, en buena medida, la práctica de que otra EFS u organización competente realice una revisión independiente del sistema general de control de calidad, como los esfuerzos de evaluación propios de participar en el Programa 3i (ISSAI Implementation Initiative, en inglés), en donde se aplicaron las herramientas de evaluación de cumplimiento de las ISSAI (normas de INTOSAI), denominado iCAT (por sus siglas en inglés), para los tres tipos de auditoría; programa en el cual se recibió retroalimentación por parte de otros países y producto del cual el titular de la CGR remitió informe con brechas y plan de mejoras a la IDI en 2016.

En cuanto a brechas y sus causas, estas refieren a los siguientes criterios incumplidos:

Parcialmente el criterio a) referido a que se incluya “una consideración y evaluación continuas del sistema de control de calidad de la EFS, con una revisión de una muestra de la labor completada en las distintas áreas en las que trabaja la EFS”; pues, como se indicó, se tiene metodología y criterios sistémicos solo en el proceso de

auditoría (los tres tipos de auditorías) y, en 2018, solo se efectuó para la auditoría de desempeño; esto atendiendo prioridades y cargas de trabajo posibles.

No se cumplen los criterios e) y g) referidos, respectivamente, a que el titular jerarca haya “examinado las recomendaciones derivadas de la revisión del aseguramiento de calidad de las auditorías/controles y ha obtenido las conclusiones necesarias” y que “los resultados del seguimiento del sistema de control de calidad se informan al Titular de la EFS de manera oportuna”. Al respecto, los resultados de las autoevaluaciones de calidad que se realizan para el proceso de auditoría y se comunican a la Gerencia de División respectiva, no son comunicados formalmente al titular de la EFS; pues no se ha considerado prioritaria esa práctica.

#### **EFS-5 Auditorías subcontratadas**

El indicador EFS-5 Auditorías subcontratadas consta de tres dimensiones referidas a (i) Proceso de selección de auditores contratados, (ii) Control de calidad de las auditorías subcontratadas y (iii) Aseguramiento de la calidad de las auditorías subcontratadas.

Se considera que este indicador si bien concierne a la CGR, no lo hace en sentido estricto de conformidad con su competencia, ya que, como lo estipula su Ley Orgánica (art. 27), “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 esta podrá supervisar y cuyo costo correrá por cuenta del respectivo sujeto pasivo”; de modo que la CGR no tiene la facultad de subcontratar directamente esas auditorías.

Siendo así, según la metodología del MMD-EFS, el indicador no se evalúa. Cabe señalar que en 2014 esta temática no era considerada como un indicador aparte, sino como criterios de otro indicador, los cuales fueron igualmente reportados como no ajustados al mandato legal de la CGR.

Asimismo, es de interés mencionar que, en todo caso, los auditores privados que sean contratados por las entidades deben aplicar las Normas generales de auditoría para el sector público, emitidas por la CGR.

## EFS-6 Liderazgo y comunicación interna

El indicador EFS-6 consta de dos dimensiones, las cuales tienen un nivel de cumplimiento de 4, para una calificación general de 4 del indicador.

<b>Dimensiones de EFS-6</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b>	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b>	<b>Nivel 3 Establecido:</b>	<b>Nivel 4 Gestionado:</b>
	la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Liderazgo				X
(ii) Comunicación interna				X

## Dimensión (i): Liderazgo

EFS-6(i) Criterios del indicador	Calificación
Las características de un liderazgo eficaz de la EFS son:	
a) La dirección de la EFS realiza reuniones periódicas para la toma de decisiones. Fuente: CAF: pág. 19. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
b) Las decisiones clave adoptadas por la dirección de la EFS se documentan y comunican al personal. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
c) La dirección de la EFS ha identificado y difundido los valores de la EFS y los promueve en sus actividades públicas, en los documentos principales y en sus comunicaciones regulares. CAF: pág. 18. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
d) La dirección de la EFS ha implementado exitosamente un sistema donde se delega la autoridad y donde los gestores deben rendir cuentas de sus actos. Fuente: ISSAI 20: pág. 4, ISSAI 40: pág. 5 (Por ejemplo, en el caso de un control de calidad inadecuado de las auditorías).	Cumplido
e) La dirección de la EFS ha considerado estrategias (dentro del alcance de sus facultades) para incentivar un mejor desempeño, y las ha implementado. Fuente: INTOSAI GOV 9100: pág. 30.	Cumplido
f) La dirección de la EFS ha demostrado iniciativas para marcar una tónica que permita la rendición de cuentas y fortalezca la cultura de control interno. INTOSAI GOV 9100, ISSAI 30: pg. 6	Cumplido
g) La dirección de la EFS ha demostrado iniciativas para construir una cultura ética dentro de la organización, identificando la ética como una prioridad explícita; liderando con el ejemplo; manteniendo altos estándares de profesionalismo, rendición de cuentas y transparencia en la toma de decisiones; alentando un entorno abierto y de mutuo aprendizaje, donde se puedan plantear y discutir cuestiones difíciles y sensibles; reconociendo la conducta ética correcta y atendiendo, al mismo tiempo, la conducta indebida. ISSAI 30: pg. 6-8	Cumplido
h) La dirección de la EFS ha demostrado iniciativas para establecer “una cultura interna que reconozca que la calidad es esencial en todo el trabajo que ésta realiza”. ISSAI 40: pg. 5	Cumplido

La dirección superior de la CGR corresponde al titular jerarca y su integración y coordinación institucional se manifiesta, a nivel superior, en el Consejo Consultivo, que constituye una instancia asesora del Despacho Contralor en el establecimiento, aplicación y seguimiento de estrategias y políticas de la fiscalización superior.

El Consejo Consultivo está conformado por la Contralora General, Subcontralora General, Gerentes de División y Jefatura de Gobierno Corporativo. Se reúne periódicamente, los miércoles de cada semana. En cada sesión se atienden los temas prioritarios de interés institucional para la toma de decisiones, incorporados en la agenda correspondiente. Este Consejo también sesiona como Comité Gerencial de Tecnologías de Información y

Comunicación y comenzará a sesionar en el segundo semestre de 2019, como Comité Gerencial de Control Interno.

Además, se cuenta con un Comité de Consultas, el cual está integrado por representantes de cada división. En cada sesión se reciben, analizan y asignan las consultas que fueron planteadas ante la Contraloría General para darles el trámite correspondiente.

A nivel de división, los gerentes realizan reuniones periódicas con sus gerentes de áreas o jefaturas y se atienden los asuntos de interés según corresponda en la agenda.

El nivel gerencial y de máximo liderazgo comunica a todo el personal las decisiones relevantes o claves, como por ejemplo el PEI, el plan anual operativo, el Código de Conducta, políticas, normativa, orientaciones internas, etc. La comunicación con el personal se da por medio de reuniones formales e informales y correo electrónico, con comunicaciones periódicas como el Boletín En Contacto y otros boletines y revistas especializadas. Adicionalmente, se realizan comunicados regulares tales como nombramientos de personal, semana de valores, semana de ambiente, semana de salud ocupacional, actividades culturales, entre otros.

Los valores institucionales se encuentran identificados y se planifican actividades para su comunicación, las cuales son desarrolladas a lo largo del año, de manera que cubra a un porcentaje significativo del personal (charlas, talleres, concursos, correos, afiches, semana de valores, semana cívica, entre otras). También se realiza documentación formal sobre esa temática como las Políticas de Buen Gobierno Corporativo, Código de conducta y políticas, firma del Código de Conducta.

Mediante documentos se facilita la definición de la autoridad, enfatizando la delegación y responsabilidades de los participantes en cada uno de los procesos, tales como en el Reglamento Orgánico de la CGR, Estatuto Autónomo de Servicios, Manual de Perfiles de Puestos, Manual de Competencias y resolución de delegación de funciones en ciertos procesos.

Sobre el desempeño del personal se cuenta con un modelo de gestión del desempeño, orientado a comunicar de manera continua la forma en que se desarrollan las labores asignadas, así como las habilidades personales en el trabajo, las cuales inciden en el desarrollo profesional. Además, se firman compromisos de desempeño a nivel gerencial, entre los gerentes de división y los gerentes de área y jefaturas.

En cuanto a la cultura ética dentro de la organización existen orientaciones como el Marco ético de los funcionarios de la CGR, Código de Conducta, Políticas de buen gobierno corporativo, Sistema de gestión de la ética, que son mecanismos formales e informales que permiten mantener y demostrar valores éticos en el ejercicio de las labores.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-6 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

**EFS-6 Liderazgo y comunicación interna**  
**Dimensión (ii): Comunicación interna**

<b>EFS-6 (ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Respecto a la comunicación interna, la EFS debe cumplir los siguientes criterios durante el período sujeto a revisión.	
a) La EFS ha establecido principios para la comunicación interna, y realiza un seguimiento de su implementación.	Cumplido
b) La dirección de la EFS comunica el mandato, las visiones, los valores principales y la estrategia de la EFS al personal. Manual de la AFROSAI-E sobre comunicación de las EFS, CAF: pág. 18.	Cumplido
c) La dirección de la EFS informa y consulta a los empleados regularmente sobre temas clave relacionados con la entidad. Fuente: CAF: pág. 9	Cumplido
d) La EFS utiliza herramientas adecuadas para promover una comunicación interna eficaz; por ejemplo, un boletín informativo/revista; correos electrónicos dirigidos a todo el personal; una intranet, etc. Manual de la AFROSAI-E sobre comunicación de las EFS.	Cumplido
e) Existe una interacción abierta y frecuente entre la dirección y el personal; por ejemplo, se organizan reuniones informativas para toda una unidad o para toda la organización, reuniones de equipo regulares. Manual de la AFROSAI-E sobre comunicación de las EFS.	Cumplido
f) La EFS cuenta con un sistema electrónico de comunicación que le permite al personal comunicarse y compartir información. Manual de la AFROSAI-E sobre comunicación de las EFS.	Cumplido

La CGR cuenta con directrices formales para la comunicación interna y realiza un seguimiento de su implementación (se emitieron en seguimiento a resultados del MMD de 2014).

El nivel superior comunica las ideas rectoras institucionales (misión, visión, valores) y el plan estratégico institucional al personal (está disponible en la Web); las ideas rectoras se incluyen en una amplia variedad de documentos y esfuerzos institucionales.

En cuanto a la consulta de funcionarios se tiene encuestas anuales y otras especiales, como por ejemplo a grupos focales para la planificación estratégica, para la optimización de procesos, la encuesta institucional anual del clima en la organización, la encuesta a niveles de mando sobre cliente interno, etc. Además, aunque no se aporta como evidencia para simplificar la documentación del MMD-EFS, la valoración de riesgos a procedimientos implica consultar sobre los riesgos a las principales partes interesadas internas o externas.

La comunicación de temas clave es constante, apoyada principalmente en el correo electrónico, sin detrimento de reuniones institucionales y por dependencias.

Se hace un uso amplio y programado con alcance institucional de boletines informativos como los de prensa diarios y especiales sobre informes y otros productos o alcances de la fiscalización, boletín En Contacto, publicaciones electrónicas como la Revista Jurídica, correos electrónicos dirigidos a todo el personal; intranet, sites basados en herramientas de Google y pizarras.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-6 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### EFS-7 Planeación general de auditoría

El indicador EFS-7 está compuesto de dos dimensiones, una con nivel 4 y una con nivel 3, para una calificación general de 3 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-7</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Proceso de planeación general de auditoría/control				X
(ii) Contenido del plan general de auditoría/programa de control			X	

## Dimensión (i): Proceso de planeación general de auditoría/control

EFS-7(i) Criterios del indicador	Calificación
Para una planeación general de auditoría/control eficaz:	
a) La EFS documenta el proceso que sigue para desarrollar y aprobar el plan general de auditoría/programa de control de la EFS. Fuente: Equipo de trabajo del MMD EFS e ISSAI 100:42.	Cumplido
b) El proceso para desarrollar el plan general de auditoría/programa de control de la EFS identifica las responsabilidades de auditoría/control de la EFS en su mandato. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
c) El proceso de planeación de auditoría/control sigue una metodología basada en riesgos. (Por ejemplo, una evaluación sistemática del riesgo como parte de la base para seleccionar a entidades de auditoría y el enfoque). Fuente: Equipo de trabajo del MMD EFS e ISSAI 40: Elemento 3.	Cumplido
d) La EFS tiene responsabilidades claramente definidas para planear, implementar y monitorear su plan de auditoría/programa de control de la EFS. Fuente: Equipo de trabajo del MMD EFS e ISSAI 40: Elemento 4.	Cumplido
e) Existe evidencia de que la EFS hace un seguimiento de la implementación de su plan de auditoría/programa de control. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
f) El proceso de planeación de auditoría de la EFS toma en cuenta el presupuesto y los recursos previstos de la EFS para el período correspondiente al plan. Fuente: Equipo de trabajo del MMD EFS e ISSAI 40: Elemento 3.	Cumplido
g) La EFS “debe asegurar que las expectativas de las partes interesadas y los riesgos emergentes se tengan en cuenta en (...) los planes de auditoría [programa de control], según corresponda”. ISSAI 12:5	Cumplido

A nivel institucional, se cuenta con un procedimiento de planificación documentado y divulgado formalmente, el cual se encuentra en el Manual General de Fiscalización Integral (MAGEFI). Este procedimiento incluye, además de las tareas generales, una identificación de los clientes y de los ejecutores del procedimiento.

Adicionalmente, para el procedimiento de auditoría (los tres tipos de auditoría), la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa (DFOE) cuenta con una Guía metodológica del procedimiento de planificación operativa y una Guía para la calificación del riesgo de las instituciones. En la primera se incluye la metodología para la valoración de riesgos temáticos y de procesos y la segunda incluye una metodología para la asignación de un riesgo a las instituciones por fiscalizar. Esto permite priorizar y direccionar la fiscalización hacia los riesgos y prioridades país.

En esta guía se incluye a un mayor nivel de detalle los participantes del proceso y sus responsabilidades.



Por otro lado, anualmente se emiten los lineamientos de planificación anual operativa, en los cuales se detallan las instrucciones para cada ejercicio anual en particular. Para la elaboración del plan se toman en cuenta los recursos presupuestados y aprobados en forma anual para la CGR.

Toda la información se registra en el sistema oficial para el registro de la planificación en la CGR (Sistema de Gestión Institucional -SIGI-), mediante el cual el plan-presupuesto anual es aprobado por las gerencias de división o jefaturas, según corresponda, y por el titular jerarca de la EFS (ver EFS-3).

Asimismo, se cuenta con una serie de lineamientos para el seguimiento de la ejecución del plan, donde se establecen los roles de seguimiento. El seguimiento se realiza de manera mensual, verificando el avance de los proyectos, de acuerdo a su programación y a los ajustes aprobados por la Gerencia de División; la evaluación se realiza en forma semestral y anual y según los requerimientos del proceso de evaluación institucional, liderado por la Unidad de Gobierno Corporativo.

En relación a las expectativas de las partes interesadas, estas se incluyen a nivel de los planes de auditoría de mediano plazo. En este periodo se llevan a cabo diferentes actividades, como foros, mesas de trabajo, consultas electrónicas y entrevistas.

Por otro lado, cada año se hace una encuesta ciudadana, relativa a los temas de eficiencia de los servicios públicos, transparencia y corrupción, los resultados de estas encuestas se incluyen también en la planificación.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-7 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## **EFS-7 Planeación general de auditoría**

### **Dimensión (ii): Contenido del plan general de auditoría/programa de control**

<b>EFS-7(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
El plan general de auditoría/programa de control u otros documentos de referencia similares:	
a) Definen el objetivo de la auditoría/el control a un alto nivel, así como quién tiene la responsabilidad para cada auditoría/control a realizar. Fuente: Equipo de trabajo del MMD EFS e ISSAI 40: Elemento 4.	Cumplido
b) Incluyen un cronograma para la implementación de todas las auditorías/todos los controles. Fuente: ISSAI 100:48.	Cumplido
c) Demuestran que la EFS está cumpliendo con su mandato de auditoría/control durante un período relevante según lo previsto en su plan/programa o, si así no lo hiciera, incluye un resumen y explicación de cualquier diferencia detectada entre el mandato de la EFS y su plan de auditoría/control. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
d) Especifican los recursos humanos y financieros necesarios para llevar a cabo las auditorías/los controles previstos. Fuente: Equipo de trabajo del MMD EFS e ISSAI 100: 48.	Cumplido
e) Contienen una evaluación de los riesgos y restricciones para ejecutar el plan/programa. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Incumplido

El plan anual de auditorías contiene, para cada auditoría, el objetivo acordado a un alto nivel, así como el equipo de trabajo y coordinador responsable de su ejecución. Esta información se registra en el SIGI, como sistema oficial para el registro del plan de auditoría y el plan institucional.

En este sistema se incluyen los recursos humanos (equipo de trabajo) y horas necesarias para llevar a cabo cada auditoría. Los recursos financieros se incluyen en la programación del presupuesto vinculado al año del plan.

Adicionalmente, como parte del proceso de planificación del plan, para cada auditoría se elabora un perfil de proyecto (cada auditoría se visualiza como un proyecto), el cual incluye, además, los objetivos específicos, la justificación del proyecto, el alcance y una programación de las fechas de inicio y de finalización, y de las principales etapas de la auditoría.

El mandato constitucional indica que la CGR es una institución auxiliar de la Asamblea Legislativa, pero con absoluta independencia funcional y administrativa. Por otro lado, según su Ley Orgánica, la CGR ejercerá el control de eficiencia (garantizando la legalidad y la eficiencia de los controles internos y del manejo de los fondos públicos en los entes sobre los cuales tiene jurisdicción), de acuerdo con la disponibilidad de sus recursos. Adicionalmente establece como potestad facultativa que la CGR podrá realizar auditorías financieras, operativas y de carácter especial en los sujetos pasivos.

De manera que esta EFS planifica sus auditorías de acuerdo a los recursos con los que cuenta y basada en un análisis de riesgo de temas e instituciones sujetas de fiscalización, procurando la mayor cobertura posible y según una planificación de mediano plazo. Con esto se considera que la CGR está cumpliendo con su mandato de auditoría.

En cuanto a brechas y sus causas, en relación a la evaluación de riesgos del plan general, la CGR incumple con este criterio, en virtud de que a la fecha no se ha realizado dicha evaluación (la que sí se realiza para cada auditoría específica); por lo tanto, se ha determinado como una oportunidad de mejora importante.

### 4.3. a Ámbito C: Calidad de la auditoría y elaboración de informe

#### EFS-8 Alcance de la auditoría

El indicador EFS-8 está compuesto por cuatro dimensiones de las cuales a la CGR le aplican tres, pues la restante corresponde a control jurisdiccional de Tribunales de Cuentas. De este modo el indicador para CGR pasa a evaluarse como de tres dimensiones, las cuales alcanzan nivel 4, para una calificación general de 4 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-8</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Alcance de la auditoría financiera				X
(ii) Alcance, selección y objetivo de la auditoría de desempeño				X
(iii) Alcance, selección y objetivo de la auditoría de cumplimiento				X

#### 4.4 Dimensión (i): Alcance, selección y objetivo de la auditoría financiera

La calificación de esta dimensión se realiza determinando el nivel de puntuación que la realidad de la EFS permita demostrar (no mediante la evaluación de una lista de criterios como en otros indicadores).

La evaluación específica de la auditoría financiera se complementa, además de lo referido en esta dimensión del EFS-8, con aspectos sobre normas y calidad (EFS-9), el proceso (EFS-10), incluyendo la revisión del expediente y papeles de trabajo de una muestra de auditorías (EFS-10-revisión), y resultados (EFS-11).

EFS-8(i) Criterios del indicador	Calificación
Puntuación = 4: En el año sujeto a revisión, el 100% de los estados financieros recibidos (y sujetos a fiscalización en virtud del mandato de la EFS) fueron auditados; y la EFS informó públicamente sobre cualquier incumplimiento en la presentación de estados financieros vencidos. ISSAI 1:18, Equipo de trabajo del MMD.	Cumplido
Puntuación = 3: En el año sujeto a revisión, por lo menos el 75% de los estados financieros recibidos (y sujetos a fiscalización en virtud del mandato de la EFS) fueron auditados, incluyendo el fondo consolidado/cuentas públicas (o cuando no hubiera un fondo consolidado, los tres ministerios más grandes); y la EFS informó públicamente sobre cualquier incumplimiento en la presentación de estados financieros vencidos. La selección de los estados financieros a auditar se basó en consideración del riesgo, importancia relativa, mandato y la competencia y recursos de la EFS. ISSAI 1:18, ISSAI 40: pág. 8, Equipo de trabajo del MMD EFS.	

El universo de fiscalización de partidas presupuestarias programado para auditoría financiera del 2018, determinados mediante criterios de materialidad y/o riesgo, corresponde a 12 entidades o aspectos (9 Ministerios y Poder Judicial; Servicio de la Deuda Pública y Regímenes de Pensiones), para un total de 8 216 356 millones de colones; respecto de lo cual se auditaron las 12 entidades o aspectos y se cubrió un 96% de los recursos a fiscalizar (¢7 928 022 / ¢8 216 356). Los saldos corresponden a los recursos ejecutados en el periodo 2017, los cuales son utilizados para planificar la selección de instituciones en la auditoría 2018. / Actualmente, se dictamina la liquidación del presupuesto de la República del año 2018 del Poder Ejecutivo (incluyendo los 3 ministerios más grandes), así como del Poder Judicial. En un futuro se incorporará el dictamen de los demás poderes y órganos desconcentrados así como los estados financieros basados en NICSP.

La CGR, de acuerdo a su Ley Orgánica (art. 17, 21 y 37), tiene la potestad facultativa de realizar auditorías financieras, para lo cual, en la práctica, los estados financieros se solicitan en el momento oportuno para la ejecución de la auditoría.

Según la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP, art. 52), solo se reciben en la CGR los estados financieros consolidados de los entes y órganos incluidos en los incisos a) y b) del artículo 1° de esa Ley: a) La Administración Central, constituida por el Poder Ejecutivo y sus dependencias y b) Los Poderes Legislativo y Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones, sus dependencias y órganos auxiliares, sin perjuicio del principio de separación de Poderes establecido en la Constitución Política.

Actualmente, aunque no se hace auditoría de estados financieros consolidados (ver dimensión (i) del EFS-9), sí se dictaminan los estados financieros del año 2018 del Poder Ejecutivo (incluyendo los 3 ministerios más grandes en términos presupuestarios), así como del Poder Judicial. En un futuro se incorporará el dictamen de los demás poderes y órganos desconcentrados, y se determinará la cantidad de recursos necesarios a solicitar para realizar esas auditorías. No obstante, como medida de preparación el plan de desarrollo capacita a 23 funcionarios en esta materia.

Por otro lado, los estados financieros que por mandato legal deben presentarse a la Contraloría General para ser auditados, son recibidos en el tiempo que define la Ley, por lo que no hay necesidad de publicar sobre su no presentación o extemporaneidad.

En ese contexto, se alcanza el nivel 4, aun cuando la CGR no reciba el 100% de Estados Financieros que por ley debe, pues sí audita el 100% de lo que recibe. Algunas instituciones no remiten estados financieros porque carecen de la implementación definitiva del marco contable sobre Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y de Normas de contabilidad para el sector público (NICSP); y sin este requisito no es viable una auditoría plena de estados financieros en su conjunto. No obstante, se realizan auditorías financieras a la liquidación del presupuesto de la República, con opinión o dictamen para marcos contables de propósito especial (presupuestario). Dentro de esta auditoría se incluyen los Ministerios más representativos del país.

Además, la CGR ha promovido actividades para que las instituciones realicen los esfuerzos pendientes y culminen lo más pronto posible con la implementación de las NICSP, en aras de planificar para los próximos años actividades de fiscalización en auditoría financiera para todos los estados financieros recibidos. Asimismo, en la Memoria Anual 2018, sección de opiniones y sugerencias (capítulo 1, sección 3.1), se refiere a la necesidad de fortalecer este aspecto.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-8 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## EFS-8 Alcance de la auditoría

### Dimensión (ii): Alcance, selección y objetivo de la auditoría de desempeño

La evaluación específica de la auditoría de desempeño (también conocida como auditoría operativa, del rendimiento o de valor por dinero). Se complementa, además de lo referido en esta dimensión del EFS-8, con aspectos sobre normas y calidad (EFS-12), el proceso (EFS-13), incluyendo la revisión del expediente y papeles de trabajo de una muestra de auditorías (EFS-13-revisión), y resultados (EFS-14).

EFS-8(ii) Criterios del indicador	Calificación
a) La EFS ha establecido prioridades para la auditoría de desempeño según la noción de que la economía, la eficiencia y la eficacia constituyen objetivos de auditoría de igual importancia para la legalidad y regularidad de la gestión financiera y la contabilidad. ISSAI 1:4.	Cumplido
b) "La auditoría de desempeño se centra en determinar si las intervenciones, programas e instituciones están actuando de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia y si existen áreas de mejora". ISSAI 100:22.	Cumplido
c) Los temas de auditoría se seleccionan "a través del proceso de planeación estratégico [y/u operativo], analizando los temas potenciales e investigando para identificar los riesgos y problemas". ISSAI 300:36. Véase también ISSAI 3000:89.	Cumplido
d) "La EFS debe asegurar que las expectativas de las partes interesadas y los riesgos emergentes se tengan en cuenta en (...) los planes de auditoría, según corresponda". ISSAI 12:5.	Cumplido
e) "En el proceso [de planeación], los auditores [y la EFS] deben considerar que los temas de auditoría deben ser lo suficientemente importantes (...)". ISSAI 300:36. Véase también ISSAI 3000:90.	Cumplido
f) "En el proceso [de planeación] los auditores [y la EFS] deben considerar que los temas de auditoría deben ser (...) auditables y conformes al mandato de la EFS". ISSAI 300:36. Véase también ISSAI 3000:90.	Cumplido
g) "El proceso de selección de temas debe procurar maximizar el impacto esperado de la auditoría teniendo en cuenta, al mismo tiempo, las capacidades de auditoría (por ejemplo, recursos humanos y habilidades profesionales)". ISSAI 300:36. Véase también ISSAI 3000:91.	Cumplido
h) Durante los últimos cinco años, la EFS ha emitido informes que incluyan por lo menos seis de los siguientes Sectores/temas: Equipo de trabajo del MMD EFS. Véase también ISSAI 12:5, ISSAI 300:36. Defensa – Desarrollo económico nacional – Educación – Recaudación pública – Medio ambiente – Programas de reforma importantes del sector público – Salud – Finanzas públicas y administración pública – Infraestructura – Seguridad social y mercado laboral.	Cumplido

Según la LOCGR (art. 11, 17 y 21), esta EFS ejercerá el control de eficiencia (garantizando la legalidad y la eficiencia de los controles internos y del manejo de los fondos públicos en los entes sobre los cuales tiene jurisdicción), de acuerdo con la disponibilidad de sus recursos; así como establece la potestad facultativa de la CGR para realizar auditorías financieras, operativas (de desempeño) y de carácter especial en los entes sujetos a su fiscalización.

La Contraloría General planifica sus auditorías en relación al cumplimiento de este mandato y según la prioridad definida en su Plan Estratégico Institucional 2013-2020. El objetivo estratégico N° 1 ha priorizado la fiscalización para la mejora en la eficiencia en servicios públicos críticos, para lo cual en esta línea las auditorías de desempeño son la principal herramienta de fiscalización. En el año 2018, se llevaron a cabo 18 auditorías operativas, lo cual representa un 11.5% del plan de auditorías; 11 de estas auditorías fueron sobre los considerados como servicios públicos críticos, de acuerdo al plan de la CGR.

La selección de los servicios se realiza mediante una metodología que permite identificar la importancia y prioridad de los temas a auditar, de manera que estas auditorías fueron planificadas tomando en cuenta que son temas auditables, relevantes y de impacto para el desarrollo de nuestro país.

Por otro lado, la selección de las instituciones se realiza tomando en cuenta su nivel de riesgo, a partir del análisis de una serie de variables relacionadas con el impacto social, económico y ambiental entre otras, así como en el criterio de experto de los auditores y el proceso de monitoreo del entorno.

Propiamente en cada ejercicio de auditoría los lineamientos relativos a las auditorías de desempeño resaltan la importancia de la identificación de las partes interesadas (legisladores, ciudadanía, prensa, etc.) y la valoración de su participación en la auditoría. Para esto el procedimiento indica que se pueden utilizar herramientas de resumen y análisis de datos tales como FODA, Ishikawa y análisis de “stakeholders”. Al respecto, las auditorías de desempeño 2018 incluyeron entrevistas y talleres de trabajo con partes interesadas, los cuales se pueden ver en los ejemplos aportados.

Por último, en un análisis de los temas cubiertos en los últimos 5 años, se determinó que mediante auditorías operativas sí se han cubierto temas prioritarios relativos a Defensa, Desarrollo económico nacional, Educación, recaudación de ingresos, medio ambiente, policía, salud, Finanzas Públicas y Administración Pública, infraestructura y seguridad social.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-8 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### **EFS-8 Alcance de la auditoría**

#### **Dimensión (iii): Alcance, selección y objetivo de la auditoría de cumplimiento**

La evaluación específica de la auditoría de cumplimiento (también conocida como auditoría de legalidad o de conformidad), se complementa, además de lo referido en esta dimensión del EFS-8, con aspectos sobre normas y calidad (EFS-15), el proceso (EFS-16), incluyendo la revisión del expediente y papeles de trabajo de una muestra de auditorías (EFS-16-revisión), y resultados (EFS-17).

<b>EFS-8(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) El plan de auditoría del año sujeto a revisión identifica las entidades dentro del mandato de la EFS que serán sujetas a auditoría de cumplimiento en un año determinado.	Cumplido
b) La selección de entidades a auditar se basó en una evaluación sistemática y documentada de los riesgos y su importancia relativa y tuvo en cuenta los recursos disponibles de la EFS. Fuente: ISSAI 40: pág. 8, ISSAI 100:41.	Cumplido
c) El proceso de selección garantiza que todas las entidades dentro del mandato de la EFS son auditadas en el curso de un plazo razonable. Fuente: ISSAI 1:18.	Cumplido
d) Durante los últimos tres años se incluyó en las auditorías por lo menos uno de los siguientes temas: Fuente: ISSAI 12:5. I. Contratación pública; II. Nóminas; III. Recaudación pública	Cumplido

El proceso bajo el cual se planifica la auditoría de cumplimiento garantiza que todas las entidades auditadas afronten la posibilidad de ser objeto de una auditoría de cumplimiento y está basado en un análisis de riesgos del entorno, así como en un análisis de riesgo de las instituciones que conforman el universo de fiscalización. Dicho análisis permite priorizar y enfocar los recursos hacia ámbitos de mayor riesgo.

Para garantizar que todas las entidades son auditadas en el curso de un plazo razonable, los lineamientos de planificación establecen la siguiente regla de cobertura anual de las entidades según riesgo:

- Entidades de riesgo Muy alto: 2 auditorías cada año
- Entidades de riesgo Alto: 1 auditoría cada año
- Entidades de riesgo Medio: 1 auditoría cada 2 años
- Entidades de riesgo Bajo: 1 auditoría cada 4 años
- Entidades de riesgo Muy bajo: 1 auditoría cada 8 años

Si bien no siempre es posible cumplir a cabalidad con la regla de cobertura, en virtud de los recursos con los que cuenta la institución, es una importante guía para asegurar que se valoran todas las instituciones al momento de la planificación y se definen prioridades según el análisis de entorno y el criterio de experto.

En 2018, 88 fueron las instituciones identificadas para el plan de ese año, de las cuales 77 fueron cubiertas mediante auditoría de cumplimiento, o sea 91%. De estas, 13 corresponden a los ministerios, entre otras entidades del Gobierno Central.

Por último, durante los últimos tres años sí se han realizado auditorías de los siguientes temas: I. Contratación pública, II. Nóminas, III. Recaudación pública

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-8 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.



## EFS-9 Normas de la auditoría financiera y gestión de calidad

El indicador EFS-9 consta de tres dimensiones, dos alcanzan nivel 4 y una nivel 3, para una calificación global de 4 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-9</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Normas y políticas de la auditoría financiera				X
(ii) Gestión y habilidades del equipo de auditoría financiera				X
(iii) Control de calidad en la auditoría financiera			X	

La evaluación específica de la auditoría financiera se complementa, además de lo referido a alcance en el EFS-8 (i), con aspectos sobre normas y calidad (EFS-9), el proceso (EFS-10), incluyendo la revisión del expediente y papeles de trabajo de una muestra de auditorías (EFS-10-revisión), y resultados (EFS-11).

## Dimensión (i): Normas y políticas de la auditoría financiera

EFS-9(i) Criterios del indicador	Calificación
La EFS debe adoptar las Directrices de Auditoría Financiera (ISSAI 1000-1810) como sus normas, o bien desarrollar o adoptar normas de auditoría nacionales que se basen o sean consistentes con la ISSAI 200 – Principios fundamentales de auditoría financiera. ISSAI 200:10. La adopción de normas consistentes con la ISSAI 200 se puede considerar como cumplimiento de todos los criterios a continuación:	
a) “El auditor debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una auditoría de estados financieros”. ISSAI 200:18 (Es decir, si el auditor considera aceptable el marco de información financiera usado para la preparación de los estados financieros y si la dirección de la entidad reconoce y comprende su responsabilidad). ISSAI 200:19	Cumplido
b) “El auditor debe reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias de la auditoría, con el propósito de obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión o dictamen en una forma positiva”.ISSAI 200:49	Cumplido
c) “El auditor debe aplicar el concepto de materialidad de una manera adecuada al planificar y realizar la auditoría”. ISSAI 200:58	Cumplido
d) “El auditor debe preparar documentación de auditoría que sea suficiente para permitirle a cualquier auditor experimentado, sin conexión previa alguna con la auditoría, entender la naturaleza, los plazos y la magnitud de los procedimientos de auditoría realizados (...) los resultados (...) y la evidencia de auditoría obtenida”. ISSAI 200:70	Cumplido
e) “El auditor debe identificar a la(s) persona(s) que sirva(n) de contacto dentro de la estructura de gobierno de la entidad auditada (...) y comunicarse con ellas en relación con el alcance y los plazos previstos de la auditoría y con cualquier resultado significativo”.ISSAI 200:64	Cumplido
f) “El auditor debe acordar (...) los términos del trabajo de auditoría con la dirección o con los encargados de la gobernanza, según corresponda”. ISSAI 200:74	Cumplido
g) “El auditor debe desarrollar una estrategia general de auditoría que incluya el alcance, plazos y dirección de la misma, así como un plan de auditoría.” ISSAI 200:80	Cumplido
h) “El auditor debe planear la auditoría adecuadamente para garantizar que se realice de una manera eficiente y eficaz”.ISSAI 200:82	Cumplido
i) “El auditor debe tener una comprensión de la entidad auditada y de su entorno, incluidos los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría”.ISSAI 200:85	Cumplido

j) "El auditor debe evaluar los riesgos de errores significativos a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración para que las distintas clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos con el fin de proporcionar una base que sirva para futuros procedimientos de auditoría". ISSAI 200:92	Cumplido
k) "El auditor debe responder adecuadamente para tratar los riesgos evaluados de errores significativos en los estados financieros". ISSAI 200:97 (Es decir, debe diseñar pruebas de auditoría, como pruebas de controles y procedimientos de peso que incluyan pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos, considerando los riesgos inherentes y de control evaluados en relación con errores de fondo a nivel de aseveración). ISSAI 200:98	Cumplido
l) "El auditor debe diseñar y llevar a cabo procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones, saldo de cuenta y divulgación de datos relevantes, sin importar los riesgos evaluados de errores de fondo". ISSAI 200:102	Incumplido
m) "El auditor debe identificar y evaluar los riesgos (...) debido a fraude y obtener evidencia suficiente y adecuada respecto a dichos riesgos (...) a causa de fraude y debe responder adecuadamente a cualquier fraude o sospecha de éste identificados durante la auditoría". ISSAI 200:104	Cumplido
n) "El auditor debe identificar los riesgos (...) debido al incumplimiento directo y sustancial de las leyes y reglamentos [y] obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto al cumplimiento de dichas leyes y reglamentos". ISSAI 200:118	Cumplido
o) "El auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para obtener sus conclusiones sobre las cuales basar su dictamen". ISSAI 200:126	Cumplido
p) "El auditor debe mantener un registro completo de los errores identificados durante la auditoría y comunicar a la dirección y a los encargados de la gobernanza, según corresponda y de manera oportuna, todos los errores registrados en el curso de la misma". ISSAI 200:139 (Es decir, el auditor debe determinar si los errores no corregidos son de significancia, individualmente o en su conjunto). . ISSAI 200:142	Cumplido
q) "El auditor debe formarse una opinión, basada en la evaluación de las conclusiones obtenidas a partir de la evidencia de auditoría recabadas, respecto a si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de emisión de información financiera aplicable. Esta opinión debe expresarse claramente en un informe escrito que también describa los fundamentos de dicha opinión". ISSAI 200:143	Cumplido
r) Cuando corresponda: "Los auditores contratados para auditar estados financieros de grupo deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de todos los componentes y del proceso de consolidación para poder emitir una opinión sobre si el conjunto de los estados financieros del Gobierno han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de emisión de información financiera aplicable". ISSAI 200:182	Incumplido

La EFS también ha adoptado políticas y procedimientos acerca de cómo ha elegido implementar sus normas de auditoría, las cuales deben cubrir lo siguiente:	
s) Cómo "(...) determinar la materialidad de los estados financieros en su conjunto (...) el nivel o los niveles de materialidad que se deben aplicar a (...) las determinadas clases de transacciones, saldos de cuenta o divulgación de datos" ISSAI 200:59. "El auditor debe determinar también la materialidad del desempeño".ISSAI 200:60 (Incluida la evaluación de la materialidad según el valor, naturaleza y contexto). ISSAI 100:41	Cumplido
t) "Requisitos para el auditor en relación con la documentación en las siguientes áreas: la preparación oportuna de la documentación de auditoría; la forma, el contenido y el alcance de la documentación de auditoría; (...) el armado del archivo final de auditoría"" ISSAI 200:72	Cumplido
u) "La naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría (...) se basan y (...) responden a los riesgos evaluados de error de significancia a nivel de aseveración". ISSAI 200:99 (Si fuera necesario, se debe incluir un enfoque para calcular el tamaño de las muestras mínimas planeadas en respuesta a las evaluaciones de riesgo y materialidad, basado en un modelo de auditoría subyacente).	Cumplido
v) "Al adoptar o desarrollar normas de auditoría, las EFS también deben considerar la necesidad de requerimientos que permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con:	
I. El uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría;	Cumplido
II. La evidencia de auditoría derivada de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo;	Cumplido
III. La evidencia de auditoría proveniente de usar el trabajo de áreas de auditoría interna (...);	Cumplido
IV. La evidencia de auditoría cuando se recurra a expertos externos". ISSAI 200:132	Cumplido

La CGR cuenta con un amplio conjunto de orientaciones internas para el ejercicio de la auditoría (Normas Generales de Auditoría para el Sector Público -emitidas por la CGR-, el Manual General de procesos -MAGEFI-, los procedimientos, herramientas, criterios de calidad, sistema automatizado, lineamientos y otras).

Cabe señalar, que la CGR cuenta con un procedimiento de auditoría el cual contiene secciones y criterios de calidad específicos para los tres tipos de auditoría (financiera, operativa y de cumplimiento).

Lo anterior le permite cumplir los criterios prioritarios b), c), p) y q) y además 19 criterios adicionales, para un total de 23 de los 25 criterios evaluados por esta dimensión (i) del indicador EFS-9; alcanzando con esto el máximo nivel de 4, propio de cuando "Se cumplen los criterios (b), (c), (p), (q) y por lo menos dieciséis de los criterios anteriores".

En síntesis, ese marco de orientaciones de la CGR para el ejercicio de la auditoría financiera le permite cumplir con lo relacionado a:

- Comprensión de la responsabilidad del auditor,
- Administración del riesgo de auditoría para obtener seguridad razonable y expresar una opinión o dictamen
- Aplicar la valoración de materialidad
- Mantener una comunicación proactiva con la administración
- Generar una estrategia de revisión
- Realizar la comprensión de la entidad, su entorno y control interno
- Determinar riesgos significativos
- Diseñar pruebas sustantivas y utilizar técnicas de evidencia tales como: confirmaciones externas, procedimientos analíticos y utilización de expertos.

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos se tiene lo siguiente:

En cuanto al criterio l), las orientaciones internas establecen la necesidad de diseñar procedimientos sustantivos, sin embargo no se establece que sea, necesariamente, “por clase de transacción, saldo de cuenta y divulgación de datos relevantes”; y no hay alguna causa o limitación para que algo como eso pueda ser incorporado en las orientaciones para el ejercicio de la auditoría financiera; de modo que esta es una oportunidad de mejora para la CGR.

En cuanto al criterio r), la CGR no cuenta con lineamientos para auditorías financieras de estados financieros consolidados porque no ha incursionado en estas. No obstante, la referencia para ejecutar sus auditorías son las ISSAI, por lo tanto, se identifica como una oportunidad de mejora implementar una guía para realizar trabajos coordinados para estados financieros consolidados, con la finalidad de ser utilizada en el momento en que la CGR decida incursionar en una auditoría de este alcance y complejidad, considerando los recursos y la estrategia del plan de auditoría.

## **EFS-9 Normas de la auditoría financiera y gestión de calidad**

### **Dimensión (ii): Gestión y habilidades del equipo de auditoría financiera**

<b>EFS-9(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
La EFS ha establecido un sistema para asegurar que “el equipo de auditoría (...) en su conjunto cuente con las competencias y habilidades adecuadas”. Esto incluye: ISSAI 200:46	
a) “Conocimiento y experiencia práctica en trabajos de auditoría de naturaleza y complejidad similares, a través de una capacitación y práctica adecuadas” ISSAI 200:47	Cumplido

b) "Conocimiento de las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables". ISSAI 200:47	Cumplido
c) "Pericia técnica, incluyendo experiencia en el uso de sistemas informáticos y en áreas especializadas de contabilidad o auditoría". ISSAI 200:47	Cumplido
d) "Conocimiento de las industrias [sectores] relevantes [donde opere la entidad auditada]. ISSAI 200:47	Cumplido
e) "Conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la EFS". ISSAI 200:47	Cumplido
f) "(...) Conocimiento de los mecanismos de información aplicables". ISSAI 200:47	Cumplido
g) El sistema asegura que el conocimiento, las habilidades y la pericia técnica requeridos para realizar la auditoría financiera han sido identificados. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
h) El sistema asegura que existan líneas jerárquicas y una asignación de responsabilidades claras dentro del equipo. Equipo de trabajo del MMD EFS.  La EFS también brinda apoyo a sus equipos de auditores respecto a: (Por ejemplo, suministrándoles manuales de auditoría y otro material guía, capacitación permanente en el trabajo y desarrollo profesional, acceso a expertos y/o a información de fuentes externas).	Cumplido
i) Desarrollar una estrategia general de auditoría (ISSAI 200:81) y un plan de auditoría que incluya "la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos planeados; [y] la naturaleza, tiempos y alcance de otros procedimientos de auditoría previstos a nivel de aseveración". ISSAI 200:83	Cumplido
j) Cómo evaluar el entorno de control interno general, que incluya, por ejemplo, "considerar la comunicación en la entidad auditada y la aplicación de los valores de ética e integridad, su compromiso con la competencia, la participación de los encargados de la gobernanza, la filosofía de la dirección y su estilo de operación, la estructura organizacional, la existencia y el nivel de las actividades de auditoría interna, la asignación de autoridad y responsabilidades y las prácticas y políticas de recursos humanos". ISSAI 200:87	Cumplido
k) Cómo "entender los controles internos que sean relevantes para la emisión de informes financieros (...)". ISSAI 200:90	Cumplido
l) "(...) Evaluar los riesgos de error de significancia (...) a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración" ISSAI 200:92", incluidos aquéllos "debido a fraude" ISSAI 200:104 y "al incumplimiento de las leyes y reglamentos". ISSAI 200:118	Cumplido

La CGR cuenta con las orientaciones internas (Manual y perfiles de puesto, Manual de competencias, Normas Generales de Auditoría para el Sector Público -emitidas por la CGR-, el Manual General de procesos -MAGEFI-, los procedimientos, herramientas, criterios de calidad, sistema automatizado, lineamientos y otras), así como con las prácticas de gestión (contratación de personal de planta, contratación de servicios especiales de expertos, conformación de equipos de trabajo, supervisión, plan de capacitación, aprendizaje), necesarias para

dar garantía, razonable de que los equipos de auditoría, en su conjunto, disponen de las competencias y habilidades adecuadas para realizar las tareas y desempeñarse en los términos en los cuales describe todo esto la dimensión (ii) del EFS-9.

Se lleva a cabo un plan de desarrollo profesional para cada tipo de auditoría, el de auditoría financiera aborda en el año 2019 el módulo IV, normativa contable. En este espacio también se tratan temas de otros equipos para compartir el conocimiento con todos los auditores de auditoría financiera en aras de fortalecer el acervo de conocimientos.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-9 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### **EFS-9 Normas de la auditoría financiera y gestión de calidad** **Dimensión (iii): Control de calidad en la auditoría financiera**

<b>EFS-9(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) "Todo el trabajo realizado debe ser sujeto a revisión como forma de contribuir a la calidad y promover el aprendizaje y el desarrollo del personal". ISSAI 40: pg. 11 (Es decir, se debe revisar el plan de auditoría, los documentos de trabajo y la labor del equipo; se debe hacer un control regular del avance de la auditoría por parte de los niveles de dirección correspondientes. La revisión debe contribuir a asegurar que la auditoría cumple con las normas profesionales y los requisitos legales y regulatorios aplicables y que el informe del auditor es adecuado conforme a las circunstancias).ISSAI 200:42, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
b) "Cuando surjan asuntos complejos o contenciosos, las EFS deben asegurar que se utilicen los recursos apropiados (como expertos técnicos) para abordar tales asuntos". ISSAI 40: pg. 11	Cumplido
c) "(...) cualquier diferencia de opinión dentro de la EFS queda claramente documentada y resuelta antes de que se emita un informe (...)". ISSAI 40: pg 12	Cumplido
d) "Las EFS deben reconocer la importancia de la revisión de control de calidad de las auditorías para su labor y [cuando se lleven a cabo] de que los asuntos planteados se resuelvan de manera satisfactoria antes de emitir un informe". ISSAI 40: pg 12 (Es decir, la EFS debe contar con una política que determine si habrá revisiones, y cuándo, de las auditorías completas por parte de expertos que no hayan participado en ellas, antes de emitir un informe – obsérvese que esto forma parte del proceso de control de calidad y no del proceso de aseguramiento de la calidad)	Incumplido
e) Existen "(...) procedimientos para autorizar la emisión de informes". ISSAI 40: pg 12 (Es decir, realizar una revisión del control de calidad de los informes preliminares, lo que en general incluye una revisión por parte de distintos niveles de la dirección y posibles discusiones con el personal de la unidad y/o con expertos externos)	Cumplido

La CGR cuenta con las orientaciones internas (Normas Generales de Auditoría para el Sector Público -emitidas por la CGR-, el Manual General de procesos -MAGEFI-, los procedimientos, herramientas, criterios de calidad, sistema automatizado, lineamientos y otras), necesarias para que las diversas fases de la auditoría (planificación, examen y comunicación), se ajusten a los aspectos de calidad establecidos, para lo cual se deja constancia formal suscrita por el nivel de supervisión, para garantizar la observancia de los requisitos de calidad que debe reunir una auditoría, tal como se muestra en los papeles de trabajo para el análisis de auditorías en el contexto de la aplicación del MMD.

Por su parte, para auditorías de alta complejidad y con temas muy técnicos se utilizan expertos externos e internos. Al respecto, para fortalecer la calidad de las auditorías, la División respectiva está llevando a cabo un proyecto iniciado en 2019, relacionado con el diseño de grupos de coordinación en temas complejos. En ese contexto, un grupo llamado “auditoría y control interno” apoya en determinados temas a los equipos, garantizando apoyo y calidad a la auditoría. Este grupo está compuesto por nivel gerencial, asistentes técnicos y algunos fiscalizadores con conocimiento y determinada experiencia; equipos que pueden, a la vez, apoyarse de otros expertos y de otros equipos, con la idea de capitalizar el aprendizaje y diversificar la conformación.

Asimismo, existe un procedimiento riguroso para revisar los informes, pasando luego del área emisora a la Gerencia de División para el visto bueno y luego al Despacho Contralor.

En cuanto a brechas y sus causas, no se cumple el criterio d) referido a disponer de un comité o equipo revisor externo al equipo de auditoría, que revise la calidad de la auditoría de previo a emitirse el informe, como parte del proceso de control de calidad. Esto por cuanto incluir este elemento requiere una estructuración organizacional diferente a la actual y, especialmente, de la División respectiva, que puede afectar la disposición de recursos, tiempos y cobertura de fiscalización. Además, para aplicar este criterio, se debe considerar hacerlo de manera selectiva para auditorías de cierta complejidad.



## EFS-10 Proceso de auditoría financiera

El indicador EFS-10 consta de tres dimensiones, en las cuales la CGR logra nivel de 3, para una calificación general de 3 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-10</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Planeación de las auditorías financieras			X	
(ii) Implementación de las auditorías financieras			X	
(iii) Evaluación de la evidencia de auditoría, obtención de conclusiones y elaboración de informes sobre las auditorías financieras			X	

Para la evaluación de las tres dimensiones, como lo plantea la metodología del MMD-EFS (capítulo 2 de este informe), se ha analizado una muestra de auditorías (expedientes).

El universo de fiscalización de partidas presupuestarias programado para auditoría financiera del 2018, determinados mediante criterios de materialidad y/o riesgo, corresponde a 12 entidades o aspectos (9 Ministerios y Poder Judicial; Servicio de la Deuda Pública y Regímenes de Pensiones), para un total de 8 216 356 millones de colones; respecto de lo cual se auditaron las 12 entidades o aspectos y se cubrió un 96% de los recursos a fiscalizar (¢7 928 022 / ¢8 216 356). Los saldos corresponden a los recursos ejecutados en el periodo 2017, los cuales son utilizados para planificar la selección de instituciones en la auditoría 2018.

Actualmente, se dictamina la liquidación del presupuesto de la República del año 2018 del Poder Ejecutivo (incluyendo los 3 ministerios más grandes), así como del Poder Judicial. En un futuro se incorporará el dictamen de los demás poderes y órganos desconcentrados así como los estados financieros basados en NICSP.

Se verificaron seis expedientes de auditoría, una auditoría por cada área de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa, con excepción del Área de Fiscalización de Servicios para el Desarrollo Local (Municipal), dado que las instituciones que están en su ámbito tienen deficiencia significativa en la implementación de un marco contable uniforme, ajustado a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), y esta limitación, de conformidad con la ISSAI 200 Principios fundamentales de auditoría financiera, impide realizar una auditoría financiera. Este rezago es un tema que la CGR ha venido evaluando, así como manifestando opiniones y sugerencias al Legislativo, por ejemplo, en las Memorias Anuales presentadas en 2016 y 2019.

#### Dimensión (i): Planeación de las auditorías financieras

EFS-10(i) Criterios del indicador	Calificación
a) Cuando corresponda: En el caso de entornos donde no existan organizaciones reconocidas o autorizadas para establecer normas ni marcos de emisión de información financiera prescritos por la ley o alguna normativa, el auditor debe determinar si dicho marco es aceptable o no (es decir, debe aplicar lo previsto en la ISSAI 1210, Apéndice 2) ISSAI 200:24	Cumplido (en 6/6 auditorías)
b) "El auditor debe determinar la materialidad de los estados financieros en su conjunto (...), el nivel o los niveles de materialidad que se deben aplicar a (...) determinadas clases de transacciones, saldos de cuenta o divulgación de datos en particular "ISSAI 200:60 y "debe establecer también la materialidad del desempeño". ISSAI 200:61 ( Incluida la evaluación de la materialidad según el valor, naturaleza y contexto).ISSAI 100:41	Cumplido (6/6)
c) "El auditor debe identificar quién(es) será(n) la(s) persona(s) que sirva(n) de contacto dentro de la estructura de gobierno de la entidad auditada y comunicarse con ella(s) en relación con el alcance y los plazos de la auditoría (...)" ISSAI 200:64 y "llegar a un acuerdo (...) sobre los términos del trabajo de auditoría con la dirección o los encargados de la gobernanza". ISSAI 200:74	Cumplido (6/6)
d) "El auditor debe desarrollar una estrategia general de auditoría que incluya el alcance, tiempos y dirección de la misma" ISSAI 200:80,"la naturaleza, tiempos y alcance de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo" ISSAI 200:81 y "debe planear la auditoría apropiadamente para garantizar que se realice de una manera eficiente y eficaz" ISSAI 200:82 incluyendo "la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos planeados de evaluación de riesgos; [y] la naturaleza, tiempos y alcance de otros procedimientos planeados de auditoría a nivel de aseveración". ISSAI 200:83	Cumplido (6/6)
e) "El auditor debe tener conocimiento sobre la entidad auditada y su entorno (...)" ISSAI 200:85	Cumplido (6/6)
f) El auditor debe evaluar el entorno general de control interno. ISSAI 200:87	Cumplido (6/6)

g) El auditor debe obtener "(...) conocimiento sobre los controles internos que sean relevantes para los informes financieros (...)". ISSAI 200:90	Cumplido (6/6)
h) "El auditor debe evaluar los riesgos de error de significancia a nivel de estado financiero (...)". ISSAI 200:92	Cumplido (6/6)
i) "El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de error de significancia en los estados financieros debido a fraude" (...). ISSAI 200:104	Cumplido (6/6)
j) "El auditor debe identificar los riesgos de errores de significancia de los estados financieros a causa del (...) incumplimiento sustancial de las leyes y reglamentos". ISSAI 200:118	Cumplido (6/6)
k) La EFS ha establecido un sistema para garantizar que, a nivel de trabajo de auditoría, sus auditores [y cualquier contratista] cumplan con los siguientes requisitos éticos: integridad, independencia y objetividad, competencia, conducta profesional, confidencialidad y transparencia. ISSAI 30 (Es decir, que se eviten relaciones a largo plazo con una misma entidad auditada y que existan declaraciones adecuadas por parte del personal en involucramientos con la ética y la independencia).	Cumplido (6/6)

Respecto del criterio a) base de esta dimensión (i) del indicador EFS-10, sobre la existencia de "organizaciones reconocidas o autorizadas para establecer normas ni marcos de emisión de información financiera prescritos por la ley o alguna normativa", es importante indicar que, en Costa Rica, sí existen esas organizaciones, como el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero, para entidades del sector financiero (banca y similares), y el Ministerio de Hacienda, por medio de la Contabilidad Nacional, en lo concerniente a las NICSP. En ese contexto, los auditores identifican el marco de información contable a observar de previo a iniciar la auditoría.

En relación con la observancia en cada auditoría de los criterios planteados en este indicador, la CGR exige en sus orientaciones internas y sus prácticas, el cumplimiento satisfactorio de esos aspectos, referidos en síntesis a lo siguiente:

- Identificación del marco de referencia contable
- materialidad
- Comunicación con la Entidad
- Estrategia de auditoría
- Conocimiento de la entidad, su entorno y el control interno
- Evaluación de riesgos
- Independencia, objetividad y conducta profesional.

Todos los expedientes analizados demuestran que en las auditorías se cumplen los requisitos evaluados (EFS-10 (i)- revisión).

En cuanto a calificación, el nivel 4 de esta dimensión se alcanza, independientemente del cumplimiento de criterios según el análisis de la muestra de expedientes de auditoría, si además “una evaluación independiente (por ejemplo, una revisión de aseguramiento de la calidad, una revisión independiente o entre pares, mediante las iCAT, sujetas a aseguramiento de la calidad independiente en los tres últimos años) de la práctica de auditoría financiera de la EFS, ha confirmado que la EFS cumple con todos los requisitos de las ISSAI de nivel 4 correspondientes a esta dimensión (incluidos todos los criterios anteriores)”.

Siendo así, la CGR alcanza un nivel de 3 porque cumple todos los criterios excepto ese aspecto en sentido estricto, pues cabe indicar, como se comentó en el indicador EFS-4 (iv) sobre control y aseguramiento de la calidad, que la CGR ha atendido, recientemente (2016), la práctica de someter a una revisión independiente su sistema general de control de calidad en materia de auditoría, en el contexto de los esfuerzos de evaluación propios de participar en el Programa 3i (ISSAI Implementation Initiative, en inglés). En este, se aplicaron las herramientas de evaluación de cumplimiento de las ISSAI (normas de INTOSAI), denominado iCAT (por sus siglas en inglés), para los tres tipos de auditoría; programa en el cual se recibió retroalimentación por parte de otros países y producto del cual el titular de la CGR remitió informe con brechas y plan de mejoras a la IDI en 2016.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-10 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

#### **EFS-10 Proceso de auditoría financiera**

##### **Dimensión (ii): Implementación de las auditorías financieras**

<b>EFS-10(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) El auditor “responde a los riesgos evaluados diseñando procedimientos de auditoría (...), como procedimientos sustantivos y la revisión de controles”. ISSAI 200:98 “La naturaleza, los plazos, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría se basan y responden a los riesgos evaluados (...) incluidos el riesgo inherente (...) y el riesgo de control”. ISSAI 200:99 Cuando la EFS haya adoptado políticas y procedimientos respecto al enfoque para calcular el tamaño mínimo previsto de las muestras en respuesta a las evaluaciones de la materialidad y del riesgo, se seguirán dichas políticas y procedimientos.	Cumplido (6/6)
b) “El auditor debe (...) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto a los riesgos evaluados de errores de significancia debido a fraude, y debe responder apropiadamente al fraude o sospecha de fraude identificados durante la auditoría”. ISSAI 200:104	Cumplido (6/6)
c) “El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa al cumplimiento de las leyes y reglamentos que generalmente tienen un efecto directo y sustancial en la determinación de los montos y datos materiales reportados en los estados financieros”. ISSAI 200:118	Cumplido (6/6)
d) Cuando corresponda: Durante sus trabajos de auditoría, las EFS “obtienen evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con:	

• El uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría;	Cumplido (6/6)
• La evidencia de auditoría derivada de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo (...);	Cumplido (6/6)
• La evidencia de auditoría proveniente de usar el trabajo de áreas de auditoría interna o;	Cumplido (6/6)
• La evidencia de auditoría proporcionada por expertos externos (...)" ISSAI 200:132	Cumplido (6/6)
e) Cuando corresponda: "Los auditores contratados para auditar [el conjunto de estados financieros del Gobierno] deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a la información financiera de todos los componentes y del proceso de consolidación para poder emitir una opinión (...)" ISSAI 200:182	NA
f) "(...) Los procedimientos de auditoría [se realizaron] de modo tal de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, de este modo, poder obtener conclusiones sobre las cuales basar la opinión del auditor"." ISSAI 200:126	Cumplido (6/6)
g) Todos los procedimientos de auditoría planeados se llevaron a cabo o, en los casos en los que algunos de ellos no se hubieran ejecutado, existe una explicación en el archivo de auditoría del porqué no se realizaron, y esto ha sido aprobado por los responsables de la auditoría. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido (6/6)

Como se comenta en la dimensión (i) del indicador EFS-9, la CGR no ha incursionado en la ejecución de auditorías financieras para estados financieros consolidados, lo que ha incidido en que no se desarrollen normas que regulen el proceso. Al respecto, el criterio e) de esta dimensión (ii) del indicador EFS-10 (auditorías subcontratadas para estados financieros consolidados), se trata como no aplicable, pues ese aspecto ya fue calificado como incumplimiento en el indicador EFS-9 (estados financieros consolidados) y en el indicador EFS-5 se explica que la CGR no tiene la facultad de subcontratar auditorías.

Si bien para evaluar esta dimensión, como se indicó, se toma una auditoría por área (para un total de 6), el área encargada de comunicar el resultado de la auditoría en la Memoria Anual presentada al Legislativo es el Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República.

Según lo anterior, la CGR cumple todos los criterios evaluados en esta dimensión (ii), para los expedientes verificados. No se identifican expedientes que no cumplieran esos requisitos (EFS-10 (ii)- revisión).

Cabe señalar que, en la revisión de expedientes, se identifica que algunas auditorías no necesitaron aplicar procedimientos relacionados con confirmaciones externas, trabajo de auditoría interna, evidencia proporcionada por expertos, auditores contratados o advertir sobre procedimientos que no se podían realizar.

Cabe señalar que, como para los demás indicadores basados en revisión de muestras de auditoría, el nivel 4 exige una revisión externa independiente en sentido estricto; lo cual no es cumplido plenamente por la CGR, no obstante los esfuerzos similares realizados por esta EFS, comentados en la dimensión (iv) del EFS-4 y en la dimensión (i) del EFS-10. Siendo así, la CGR alcanza un nivel de 3 porque cumple todos los criterios excepto ese aspecto en sentido estricto.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-10 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### **EFS-10 Proceso de auditoría financiera**

Dimensión (iii): Evaluación de la evidencia de auditoría, obtención de conclusiones y elaboración de informes sobre las auditorías financieras

<b>EFS-10(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) "El auditor debe preparar documentación de auditoría que sea suficiente para permitirle a cualquier auditor experimentado, sin conocimiento previo alguno de la auditoría, entender la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría realizados, (...) los resultados (...) y la evidencia de auditoría obtenida". ISSAI 200:70	C u m p l i d o (6/6)
b) Los procedimientos relativos a la documentación de la EFS se han cumplido en términos de: "la preparación oportuna de la documentación de auditoría; la forma, el contenido y el alcance de la documentación; (...) el armado del archivo final de auditoría". ISSAI 200:72	C u m p l i d o (6/6)
c) "El auditor debe identificar a la(s) persona(s) de contacto apropiada(s) dentro de la estructura de gobierno de la entidad auditada y comunicarse con ella(s) en relación con (...) cualquier hallazgo significativo" ISSAI 200:64 y con "todas las inexactitudes registradas durante el curso de la auditoría". ISSAI 200:139	C u m p l i d o (6/6)
d) "Los resultados de auditoría de la EFS están sujetos a comentarios y las recomendaciones [u observaciones], a discusiones y respuestas por parte de la entidad auditada". ISSAI 20:3	C u m p l i d o (6/6)
e) "Las inexactitudes no corregidas deben evaluarse con fines de materialidad, ya sea en forma individual o agregada (...)". ISSAI 200:140	C u m p l i d o (6/6)
f) "El auditor debe formar una opinión con base en una evaluación de las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría recopilada, respecto a si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable". ISSAI 200:143 La forma en la que se emitió la opinión de auditoría se considera adecuada teniendo en cuenta las siguientes pautas de la ISSAI 200:	
I. "(...) Una opinión sin salvedades si se concluye que los estados financieros han sido preparados, en todo los aspectos, de acuerdo con el marco financiero aplicable". ISSAI 200:147 (Incluyendo el uso de párrafos de énfasis).	C u m p l i d o (6/6)
De lo contrario, una opinión con salvedades es aquella que puede expresarse de tres formas:	

II. "(...) Una opinión cualificada si: (1) (...) el auditor concluye que los errores [son] materiales pero no afectan la totalidad de los estados financieros; o (2) el auditor ha sido incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la cual basar su opinión, pero (...) los posibles efectos (...) podrían ser significativos aunque no generalizados". ISSAI 200:153	C u m p l i d o (6/6)
III. "(...) Una opinión adversa cuando (...) el auditor concluye que los errores (...) son tanto significativos como generalizados (...)". ISSAI 200:154	C u m p l i d o (6/6)
IV. "(...) Una opinión denegada cuando, no habiendo podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la cual basar su opinión, el auditor concluye que los efectos (...) podrían ser tanto significativos como generalizados". ISSAI 200:155	C u m p l i d o (6/6)
g) "El informe del auditor debe quedar plasmado por escrito y contener los siguientes elementos:" ISSAI 200:149	
I. "Un título (...);	C u m p l i d o (6/6)
II. Un destinatario, según lo requieran las circunstancias de la auditoría;	C u m p l i d o (6/6)
III. Un párrafo introductorio que identifique (1) a quién pertenecen los estados financieros auditados (...);	C u m p l i d o (6/6)
IV. Una sección con el título "Responsabilidad de la dirección respecto a los estados financieros (...);	C u m p l i d o (6/6)
V. Una sección con el título "Responsabilidad del auditor", que indique que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión en función de la auditoría de los estados financieros (...);	C u m p l i d o (6/6)
VI. Una sección con el título "Opinión" (...);	C u m p l i d o (6/6)
VII. La firma del auditor;	C u m p l i d o (6/6)
VIII. La fecha en la que el auditor obtuvo evidencia suficiente y adecuada sobre la cual basar su opinión de auditoría respecto de los estados financieros (...);	C u m p l i d o (6/6)
IX. La ubicación dentro de la jurisdicción donde el auditor actúa". ISSAI 200:149	C u m p l i d o (6/6)
h) "Los informes deben ser fáciles de entender, estar exentos de cualquier vaguedad o ambigüedad y ser completos. Deben ser objetivos y reflejar una imagen fiel, incluyendo únicamente información respaldada por evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y garantizando que los resultados se pongan en perspectiva y se contextualicen". ISSAI 100:51 (Por ejemplo, en el caso de informes extensos como cartas de gestión).	C u m p l i d o (6/6)
i) Cualquier observación y recomendación de auditoría aparece escrita en forma clara y concisa y está dirigida a los responsables de garantizar su implementación.	C u m p l i d o (6/6)

j) Cuando corresponda: "Si las (...) condiciones [para la aceptación del marco de información financiera] no se cumplieran, el auditor debe evaluar el efecto de la naturaleza engañosa de los estados financieros en el informe y opinión de auditoría y considerar la necesidad de informar al Legislativo sobre el asunto". ISSAI 200:23	C u m p l i d o (6/6)
k) Cuando corresponda: "El informe del auditor sobre estados financieros de propósito especial [es decir, informes de ejecución presupuestaria], debe: describir el propósito para el cual se han preparado los estados financieros" ISSAI 200:173 y "el auditor debe incluir un párrafo de énfasis advirtiendo a los usuarios respecto al hecho de que los estados financieros han sido preparados según un marco de propósito especial (...)". ISSAI 200:174	C u m p l i d o (6/6)

La CGR de CR cumple todos los requisitos de la documentación establecidos por la ISSAI 200, en cuanto a: identificación del contacto de la administración, los resultados están sujetos a comentarios y recomendaciones por parte de la entidad auditable y el formato del dictamen.

Todos los expedientes revisados contienen el cumplimiento normativo (EFS-10 (iii) - revisión).

En el detalle de revisión de expedientes, para algunos no aplica el requisito de párrafo para modificar la opinión e identificación de inexactitudes, porque la opinión era limpia. De la misma forma, no aplican para algunas auditorías revisadas las recomendaciones sobre control interno, porque no hubo identificación de situaciones de control interno para informar dentro de la auditoría.

Cabe señalar que, como para los demás indicadores basados en revisión de muestras de auditoría, el nivel 4 exige una revisión externa independiente en sentido estricto; lo cual no es cumplido plenamente por la CGR, no obstante los esfuerzos similares realizados por esta EFS, comentados en la dimensión (iv) del EFS-4 y en la dimensión (i) del EFS-10. Siendo así, la CGR alcanza un nivel de 3 porque cumple todos los criterios excepto ese aspecto en sentido estricto.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-10 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.



## EFS-11 Resultados de la auditoría financiera

Este indicador consta de tres dimensiones, todas las cuales alcanzan nivel de 4 para una calificación general de 4 para este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-11</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rinda n cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Presentación oportuna de los resultados de la auditoría financiera				X
(ii) Publicación oportuna de los resultados de la auditoría financiera				X
(iii) Seguimiento de la EFS sobre la implementación de las observaciones y recomendaciones de la auditoría financiera				X

Según el MMD-EFS, al evaluar los aspectos de plazos, “la información para calificar este indicador se puede obtener del sistema de información de gestión de la EFS, o bien revisando una muestra de auditorías de estados financieros ejecutadas durante el período sujeto a revisión”. En el caso de la CGR, la información se obtiene de los sistemas de información, referida a la muestra de auditorías determinada y comentada en el EFS-10.

### Dimensión (i): Presentación oportuna de los resultados de la auditoría financiera

EFS-11(i) Criterios del indicador	Calificación
Puntuación = 4: En el caso de por lo menos el 80% de las auditorías financieras, la opinión y/o el informe de auditoría se presentan ante la autoridad competente dentro del plazo legal establecido o acordado (o bien, cuando no existe un plazo definido, dentro de los 6 meses a partir de la recepción de los estados financieros por parte de la EFS). ISSAI 10:5, ISSAI 20:8, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

Los estados financieros y la liquidación presupuestaria referidos en esta sección, por mandato legal deben presentarse a la Contraloría General para ser auditados y son recibidos en el tiempo establecido por la Ley, por lo cual no hay necesidad de publicar sobre su no presentación o presentación extemporánea.

La CGR informa en tiempo de estos resultados al Legislativo como parte del “Dictamen de la Liquidación de Ingresos y Egresos del Presupuesto de la República”, a ser incluido en la Memoria Anual por mandato constitucional y legal, que se debe remitir a más tardar el 1° de mayo de cada año. A su vez, esos dictámenes son comunicados a los jefes de las respectivas entidades fiscalizadas.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-11 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### EFS-11 Resultados de la auditoría financiera

#### Dimensión (ii): Publicación oportuna de los resultados de la auditoría financiera

EFS-11(ii) Criterios del indicador	Calificación
Puntuación = 4: En el caso de todos los informes y/u opiniones de auditoría donde la EFS tiene el derecho y la obligación de publicarlos, el informe y/o la opinión se ponen a disposición del público a través de los medios adecuados dentro de los 15 días a partir del momento en que la EFS tiene permitido publicarlos. ISSAI 1:16, ISSAI 10:6, ISSAI 20:8, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

No existe requerimiento de plazo para publicar los informes; no obstante, según el reporte de informes publicados en el Sistema de Gestión Documental Electrónica de la CGR (SIGED), todos son publicados dentro de los 15 días después de finalizado el proceso con la comunicación a la entidad auditada; e incluso, en algunos casos, antes de finalizar la auditoría, debido a que en algunas auditorías se publica el dictamen y se cuenta con tiempo adicional para preparar el segundo informe de situaciones de control interno.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-11 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## EFS-11 Resultados de la auditoría financiera

Dimensión (iii): Seguimiento de la EFS sobre la implementación de las observaciones y recomendaciones de la auditoría financiera

EFS-11(iii) Criterios del indicador	Calificación
a) "Las EFS cuentan con su propio sistema de seguimiento interno para asegurar que todas las entidades auditadas aborden adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como aquéllas hechas por el Poder Legislativo, alguna de sus comisiones o el órgano de gobierno del auditado, según corresponda". ISSAI 10:7	Cumplido
b) "El seguimiento se centra en determinar si la entidad auditada ha atendido adecuadamente los asuntos planteados [en auditorías anteriores]". ISSAI 100:51	Cumplido
c) La EFS ha establecido una práctica para evaluar la materialidad a fin de establecer cuándo un determinado seguimiento requiere nuevas investigaciones/ auditorías adicionales. Equipo de trabajo del MMD EFS, ISSAI 100:41.	Cumplido
d) "Los procedimientos de seguimiento de la EFS le permiten a la entidad auditada brindar información sobre las medidas correctivas adoptadas o explicar por qué dichas medidas fueron adoptadas". ISSAI 20:3	Cumplido
e) "Las EFS presentan informes de seguimiento ante el Legislativo, una de sus comisiones o el órgano de gobierno de la entidad auditada, según corresponda, para su consideración y adopción de medidas, aun cuando las EFS tengan facultades estatutarias de seguimiento y aplicación de sanciones". ISSAI 10:7	Cumplido
f) "Las EFS informan públicamente los resultados de sus auditorías [incluidas] las medidas de seguimiento adoptadas respecto a sus recomendaciones. ISSAI 20:7	Cumplido

En general para la auditoría que realiza la CGR, respecto a la implementación y seguimiento de las disposiciones emitidas en los informes, se ha venido haciendo esfuerzos para que las administraciones, como responsables de atender y determinar la forma de su cumplimiento oportuno y efectivo, se apropien del tema como un medio para mejorar la gestión de la Hacienda Pública y su rendición de cuentas, así como para disminuir las solicitudes de ampliación de plazos establecidos por las mismas entidades.

Como se informa en la Memoria Anual presentada al Legislativo en 2019 sobre el período 2018, a partir de 2016 se presenta un informe a la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y Gasto Públicos sobre los resultados de la atención de las disposiciones emitidas a las instituciones, que pueda servir de insumo para que desde el Congreso se fomente su cumplimiento, por medio del control político. Informe que se renovó en 2018, con la primera edición del Índice de cumplimiento de disposiciones y recomendaciones (IDR 2018).

Para esa primera edición de dicho índice se consideraron los avances al 31 de julio de 2018, a partir de los informes de auditoría emitidos durante el período 2016-2017, correspondientes a 173 instituciones. A efectos de presentar los resultados obtenidos en el IDR 2018, se conformaron cuatro grupos institucionales, considerando el nivel de complejidad de cada entidad calificada y la cantidad de disposiciones emitidas, denominados A, B, C y D; donde el grupo A lo conforman las instituciones catalogadas como de mayor

complejidad y con mayor cantidad de disposiciones emitidas, y el grupo D las instituciones de menor complejidad y con menor cantidad de disposiciones.

Del análisis realizado se determinó que la calificación promedio de las 173 instituciones objeto de medición fue de 74 puntos; donde más de la mitad obtuvieron calificaciones superiores a los 70 puntos en los factores de Eficacia (73%), Eficiencia (57%) y Gestión (62%).

El IDR es un instrumento que promueve la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la Administración Pública, para lo cual da a conocer el grado de avance de las instituciones, con respecto a las acciones necesarias para concretar las mejoras esperadas a partir de las auditorías realizadas por la Contraloría General.

A partir de este insumo, las entidades podrán emprender estrategias para fortalecer su actuar, y en consecuencia, concretar mejoras en la gestión y en los servicios públicos prestados. Como parte de ese proceso, podrán analizar también los resultados de las instituciones mejor posicionadas e identificar aquellas con mejores condiciones y similares a su realidad, a efectos de propiciar acercamientos para la transferencia de aprendizajes y prácticas exitosas en su gestión, así como para aplicar mecanismos y articulación de esfuerzos en aras de lograr resultados que deriven en mejoras.

Por otra parte, a la Asamblea Legislativa, a la ciudadanía y a los distintos actores sociales, el IDR les aporta una herramienta para activar mecanismos de rendición de cuentas, que de igual manera conlleven a iniciativas para la adopción de mejoras en la gestión administrativa y se traduzcan en bienestar general que venga a marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos. Esto se logra porque todos los informes de auditoría se pueden consultar desde el sitio Web de la CGR, bajo los diversos perfiles de usuario (Auditor Interno, Ciudadano, Estudiante, Oferente, Periodista); así como en la sección de Publicaciones se encuentra los Informes sobre seguimiento de disposiciones y allí una facilidad de consulta por entidad e informe.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-11 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## EFS-12 Normas de la auditoría de desempeño y gestión de calidad

El indicador EFS-12 consta de tres dimensiones, dos alcanzan nivel 4 y una nivel 3, para una calificación global de 4 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-12</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
i Normas y políticas de la auditoría de desempeño				X
ii Gestión y habilidades del equipo de auditoría de desempeño				X
iii Control de calidad en la auditoría de desempeño			X	

La evaluación específica de la auditoría de desempeño se complementa, además de lo referido a alcance en el EFS-8 (ii), con aspectos sobre normas y calidad (EFS-12), el proceso (EFS-13), incluyendo la revisión del expediente y papeles de trabajo de una muestra de auditorías (EFS-13-revisión), y resultados (EFS-14).

Dimensión (i): Normas y políticas de la auditoría de desempeño

<b>EFS-12(i) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
La EFS ha desarrollado normas de auditoría nacionales en línea con la ISSAI 300 o ha adoptado las Directrices de Auditoría de Desempeño (ISSAI 3000-3999) de la INTOSAI como sus propias normas a seguir. ISSAI 300:4, 7. La adopción de normas conformes a la ISSAI 300 cumple con todo lo siguiente:	Cumplido
a) La necesidad de identificar los elementos de cada auditoría de desempeño (auditor, parte responsable, usuarios a los que va dirigida, el objeto y los criterios). ISSAI 300:15	Incumplido

b) La necesidad de “establecer un objetivo de auditoría claramente definido que se relacione con los principios de economía, eficiencia y eficacia”. ISSAI 300:25	Cumplido
c) La necesidad de elegir un enfoque de auditoría para facilitar un diseño de auditoría sólido. ISSAI 300:26. (El enfoque de auditoría determina la naturaleza del análisis. En general, la auditoría de desempeño sigue uno de los tres enfoques a continuación: un enfoque orientado a un sistema; un enfoque orientado a resultados o un enfoque orientado a un problema. ISSAI 300:26.)	Incumplido
d) “La necesidad de “establecer criterios [de auditoría] adecuados que se correspondan con las preguntas de auditoría y que estén relacionados con los principios de economía, eficiencia y eficacia”. ISSAI 300:27	Cumplido
e) La necesidad de “gestionar activamente el riesgo de auditoría, que se refiere al riesgo de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información no equilibrada o no aportando ningún valor agregado a los usuarios”. ISSAI 300:28	Cumplido
f) La necesidad de “mantener una comunicación adecuada y eficaz con las entidades auditadas y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de auditoría, y definir el contenido, proceso y destinatarios de la comunicación para cada auditoría”. ISSAI 300:29	Cumplido
g) La necesidad de que el equipo de auditoría “cuente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría” ISSAI 300:30	Cumplido
h) La necesidad de aplicar el juicio profesional y escepticismo profesionales ISSAI 300:31	Cumplido
i) La necesidad de que los auditores “apliquen procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando el cumplimiento de los requisitos correspondientes (...)”. ISSAI 300:32	Cumplido
j) La necesidad de “considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría”. ISSAI 300:33	Incumplido
k) La necesidad de “documentar la auditoría (...)” de modo tal que “la información sea lo suficientemente completa y detallada para permitir que un auditor experimentado que no tenga ninguna conexión previa con la auditoría determine a posteriori qué trabajo se llevó a cabo a fin de obtener los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría”. ISSAI 300:34	Cumplido
l) La necesidad de “planear la auditoría de forma que contribuya a una auditoría de alta calidad que se lleve a cabo en un modo económico, eficiente, eficaz y oportuno, de acuerdo con los principios de la buena gestión de proyectos”. ISSAI 300:37	Cumplido
m) La necesidad de que los auditores “obtenan evidencia de auditoría suficiente y adecuada para establecer los hallazgos, tener conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de la auditoría y emitir recomendaciones”. ISSAI 300:38	Cumplido
n) La necesidad de que los auditores “se esfuercen por proporcionar informes de auditoría completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura y equilibrados”. ISSAI 300:39	Cumplido

o) Que la EFS “procure permitir un amplio acceso a sus informes, de acuerdo con el mandato de la EFS”.ISSAI 300:4 <sup>1</sup>	Cumplido
p) Que la EFS “procure brindar recomendaciones constructivas”, si éstas fueran relevantes al mandato de la EFS y éste así lo permitiera. ISSAI 300:40	Cumplido
q) La necesidad de “hacer un seguimiento de los hallazgos de auditoría y de las recomendaciones anteriores, cuando corresponda”. ISSAI 300 <sup>42</sup>	Cumplido
La EFS ha adoptado también políticas y procedimientos acerca de cómo ha decidido implementar sus normas de auditoría. ISSAI 20:3; 40:pg 11. . Dichas políticas y procedimientos deben abarcar las siguientes áreas:	
r) Planeación de auditoría, incluida la selección de temas de auditoría. Las políticas y los procedimientos deben diseñarse con el propósito de asegurar que los auditores analicen e investiguen los posibles temas de auditoría y tengan en cuenta la importancia, capacidad de ser auditado e impacto de las auditorías planeadas. Deben permitir la flexibilidad en la planeación. ISSAI 300:36, 37. Véase también ISSAI 3000:89-90.	Cumplido
s) Los procesos analíticos que les permiten a los auditores obtener evidencia suficiente y adecuada para establecer hallazgos y sacar conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría. ISSAI 300:38	Cumplido
t) El formato del informe de auditoría, que debe contener información acerca de los objetivos, criterios, metodología, fuentes de datos y hallazgos de la auditoría, así como conclusiones y recomendaciones. ISSAI 300:39	Cumplido
u) Documentación de auditoría. Las políticas y los procedimientos deben estar diseñados para garantizar que “la información sea lo suficientemente completa y detallada para permitir que un auditor experimentado que no tenga ninguna conexión previa con la auditoría pueda determinar de manera subsecuente qué trabajo se llevó a cabo a fin de obtener los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría”. ISSAI 300:34	Cumplido

La CGR cuenta con un conjunto amplio de orientaciones internas para el ejercicio de la auditoría (Normas Generales de Auditoría para el Sector Público -emitidas por la CGR-, el Manual General de procesos -MAGEFI-, los procedimientos, herramientas, criterios de calidad, sistema automatizado, lineamientos y otras).

Cabe señalar, que la CGR cuenta con un procedimiento de auditoría el cual contiene secciones y criterios de calidad específicos para los tres tipos de auditoría (financiera, operativa y de cumplimiento).

Este conjunto orientador le permiten cumplir los criterios prioritarios del nivel 4 de calificación (b, d, m y s) y, además, cumplir 15 criterios adicionales.

En síntesis, ese marco de orientaciones de la CGR para el ejercicio de la auditoría financiera le permite cumplir con lo relacionado a:

- Establecer un objetivo de auditoría relacionado con los principios de economía, eficiencia y eficacia;
- Establecer criterios adecuados que se correspondan con las preguntas de auditoría y relacionados con los principios de economía, eficiencia y eficacia;
- Gestionar el riesgo de auditoría;
- Mantener una comunicación adecuada y eficaz con las entidades auditadas y las partes interesadas relevantes durante el proceso de la auditoría;
- Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para establecer los hallazgos, y tener las conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría y emitir en nuestro caso disposiciones;
- Dar seguimiento al cumplimiento de los hallazgos;
- Documentación de las auditorías.

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos a) identificación de elementos y j) materialidad), se tiene que el procedimiento de auditoría de la CGR no establece tales aspectos y no existe alguna causa o limitación especial para ajustarlo en ese sentido, de modo que esas brechas se constituyen en oportunidades de mejora al procedimiento de auditoría de esta EFS.

## **EFS-12 Normas de la auditoría de desempeño y gestión de calidad**

### **Dimensión (ii): Gestión y habilidades del equipo de auditoría de desempeño**

<b>EFS-12(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
La EFS ha establecido un sistema para garantizar que “el equipo de auditoría [en su conjunto e incluidos los expertos externos, cuando fuera necesario] cuenta con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría”, incluidos: ISSAI 300:30. Véase también ISSAI 40: pág.10.	
a) “un sólido conocimiento en materia de auditoría de [desempeño]”, que también implica conocer las normas de auditoría aplicables. ISSAI 300:30	Cumplido
b) “un sólido conocimiento del (...) diseño de investigación, los métodos aplicados en las ciencias sociales y las técnicas de investigación o evaluación”. ISSAI 300:30	Cumplido
c) “un sólido conocimiento de los órganos, programas y funciones del gobierno”. ISSAI 300:30	Cumplido
d) “fortalezas personales, como habilidades analíticas, de escritura y comunicación”. ISSAI 300:30	Cumplido
e) La habilidad y experiencia para ejercer el juicio profesional. ISSAI 300:31	Cumplido



f) El sistema asegura que el conocimiento, las habilidades y la pericia técnica requeridos para realizar una auditoría de desempeño han sido identificados. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
g) El sistema asegura que existan líneas jerárquicas y una asignación de responsabilidades claras dentro del equipo. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
La EFS también les brinda a sus auditores el apoyo necesario para implementar las normas de auditoría adoptadas y desarrollar sus habilidades profesionales: ISSAI 1:13, ISSAI 40: pg. 10-11, ISSAI 300:30 (Por ejemplo, por medio de manuales de auditoría y otros materiales guía, capacitación permanente en el trabajo y promoción del desarrollo profesional, acceso a expertos y/o a información de fuentes externas).	
h) Cómo desarrollar los objetivos y las preguntas de auditoría que se relacionan con los principios de economía, eficiencia y/o eficacia. ISSAI 300:25	Cumplido
i) Cómo establecer criterios de auditoría adecuados que correspondan con las preguntas de auditoría y que estén relacionados con los principios de economía, eficiencia y eficacia. ISSAI 300:27	Cumplido
j) Cómo diseñar los procedimientos de auditoría a utilizar para recabar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. ISSAI 300:37	Cumplido
k) Cómo aplicar diferentes métodos de recopilación de datos. ISSAI 300:38 (Por ejemplo, análisis estadísticos, encuestas, entrevistas, etc.).	Cumplido
l) Cómo evaluar la evidencia de auditoría a la luz de los objetivos de auditoría. ISSAI 300:38	Cumplido
m) Cómo redactar informes de auditoría completos, convincentes, de fácil lectura y equilibrados. ISSAI 300:39	Cumplido
n) Cómo redactar recomendaciones bien fundamentadas y que agreguen valor. ISSAI 300:40	Cumplido

La CGR cuenta con las orientaciones internas (Manual y perfiles de puesto, Manual de competencias, Normas Generales de Auditoría para el Sector Público -emitidas por la CGR-, el Manual General de procesos -MAGEFI-, los procedimientos, herramientas, criterios de calidad, sistema automatizado, lineamientos y otras), así como con las prácticas de gestión (contratación de personal de planta, contratación de servicios especiales de expertos, conformación de equipos de trabajo, supervisión, plan de capacitación, aprendizaje), necesarias para dar garantía, razonable de que los equipos de auditoría, en su conjunto, disponen de las competencias y habilidades adecuadas para realizar las tareas y desempeñarse en los términos en los cuales describe todo esto la dimensión (ii) del EFS-12.

En relación con el equipo de auditoría, la CGR a través del Manual de perfiles de puestos regula los requisitos del fiscalizador de Auditoría Operativa, que es el equivalente a las auditorías de desempeño, para incorporar personal en las auditorías con los siguientes conocimientos: metodología de la auditoría operativa, normativa y técnicas especiales de esta auditoría y sobre gestión Pública (eficacia, eficiencia y economía).

Asimismo, establece un perfil de competencias con un nivel de dominio entre intermedio y avanzado en liderazgo, comunicación, pensamiento sistémico, gestión de calidad y riesgo y hacienda pública.

Además, se cuenta con un Procedimiento de Auditoría establecido que guía el proceso de auditoría y material técnico de apoyo, así como la ejecución de un plan de desarrollo en auditoría operativa, que busca potenciar las competencias y destrezas de los funcionarios dedicados a este tipo de auditorías. Actualmente, se lleva a cabo un plan de desarrollo profesional para cada tipo de auditoría, el de auditoría de desempeño aborda en 2019 el módulo VII, Programas Gubernamentales y Políticas Públicas.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-12 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### **EFS-12 Normas de la auditoría de desempeño y gestión de calidad** **Dimensión (iii): Control de calidad en la auditoría de desempeño**

<b>EFS-12(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) "Todo el trabajo realizado debe ser sujeto a revisión como forma de contribuir a la calidad y promover el aprendizaje y el desarrollo del personal", y el proceso de revisión se debe documentar. ISSAI 40: pag. 11-12 ((Es decir, se debe revisar el plan de auditoría, los documentos de trabajo y la labor del equipo; se debe hacer un control regular del avance de la auditoría por parte de los niveles de dirección correspondientes. La revisión debe asegurar que el cumplimiento de los requisitos aplicables y poner énfasis en informes adecuados, balanceados e imparciales que agreguen valor y den respuesta a las preguntas de auditoría. Las medidas generales de control de calidad deben complementarse con medidas específicas de auditoría). ISSAI 300:32; 37, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
b) Los auditores deben "aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando el cumplimiento de los requisitos correspondientes (...)" ISSAI 300:32	Cumplido
c) "Cuando surjan asuntos complejos o contenciosos, las EFS deben asegurar que se utilicen los recursos apropiados (como expertos técnicos) para atender tales asuntos". ISSAI 40: pg. 11	Cumplido
d) "cualquier diferencia de opinión dentro de la EFS debe quedar claramente documentada y resuelta antes de que se emita un informe". ISSAI 40: pg. 12	Cumplido

e) "Las EFS deben reconocer la importancia de la revisión de control de calidad de las auditorías para su labor y [cuando se lleven a cabo] de que los asuntos planteados se resuelvan de manera satisfactoria antes de emitir un informe". ISSAI 40: pg 12 (Es decir, la EFS debe contar con una política que determine si habrá revisiones, y cuándo, de las auditorías completas por parte de expertos que no hayan participado en ellas, antes de emitir un informe – obsérvese que esto forma parte del proceso de control de calidad y no del proceso de aseguramiento de calidad). Equipo de trabajo del MMD EFS.	Incumplido
f) "Existen procedimientos para autorizar los informes a emitir". ISSAI 40: pg. 12(Es decir, el control de calidad de los informes preliminares, incluyendo, en general, la revisión de distintos niveles de gestión e incluso las discusiones mantenidas con personal de la unidad y/o con expertos externos).Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

La CGR cuenta con las orientaciones internas (Normas Generales de Auditoría para el Sector Público -emitidas por la CGR-, el Manual General de procesos -MAGEFI-, los procedimientos, herramientas, criterios de calidad, sistema automatizado, lineamientos y otras), necesarias para que las diversas fases de la auditoría (planificación, examen y comunicación), se ajusten a los aspectos de calidad establecidos, para lo cual se deja constancia formal suscrita por el nivel de supervisión, para garantizar la observancia de los requisitos de calidad que debe reunir una auditoría.

Por su parte, para auditorías de alta complejidad y con temas muy técnicos se utilizan expertos externos e internos. Al respecto, para fortalecer la calidad de las auditorías, la División respectiva está llevando a cabo un proyecto iniciado en 2019, relacionado con el diseño de grupos de coordinación en temas complejos. En ese contexto, un grupo llamado "auditoría y control interno" apoya en determinados temas a los equipos, garantizando apoyo y calidad a la auditoría. Este grupo está compuesto por nivel gerencial, asistentes técnicos y algunos fiscalizadores con conocimiento y determinada experiencia; equipos que pueden, a la vez, apoyarse de otros expertos y de otros equipos, con la idea de capitalizar el aprendizaje y diversificar la conformación.

Asimismo, existe un procedimiento riguroso para revisar los informes, pasando luego del área emisora a la Gerencia de División para el visto bueno y luego al Despacho Contralor.

En cuanto a brechas y sus causas, no se cumple el criterio de revisión interna independiente, es decir, la posibilidad de que expertos, como un comité, que no han participado en las auditorías completas, puedan revisar dichos informes, antes de ser emitidos. Esto porque, aun cuando la existencia del comité está mencionada en el criterio de calidad respectiva, incluir este elemento requiere una estructuración organizacional diferente a la que utiliza la organización y, especialmente, la División respectiva, que puede afectar la disposición de recursos, tiempos y cobertura de fiscalización.

### EFS-13 Proceso de la auditoría de desempeño

El indicador EFS-13 consta de tres dimensiones, las cuales alcanzan el nivel 3, para una calificación general de 3 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-13</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Planeación de las auditorías de desempeño			X	
(i) Implementación de las auditorías de desempeño			X	
(iii) Informe sobre las auditorías de desempeño			X	

Para la evaluación de las tres dimensiones, como lo plantea la metodología (capítulo 2 de este informe), se ha analizado una muestra de auditorías (expedientes).

En el caso de auditoría operativa o de desempeño, se escogió un 54% del total de 11 auditorías operativas (7), todas elegidas aleatoriamente y por área, para cubrir las siete áreas de la DFOE que realizan auditorías, una auditoría por área. Sin embargo, una de las áreas de auditoría (Servicios Públicos Generales), inició solo una auditoría operativa en 2018, cuyo desarrollo se trasladó a 2019. Por lo tanto, la muestra revisada es de seis auditorías.

Cuando más de una auditoría incumple un criterio, este debe considerarse incumplido aunque las restantes lo cumplan.

## Dimensión (i): Planeación de las auditorías de desempeño

EFS-13(i) Criterios del indicador	Calificación
a) "(...) Antes de iniciar la auditoría se obtiene conocimiento [sobre el tema en cuestión] sustancial, metodológico y específico de la auditoría ("estudio preliminar)". ISSAI 300:37. Véase también ISSAI 3000:98.	Incumplido (6/ 6 auditorías)
b) "Los auditores deben (...) analizar los temas potenciales [de auditoría] y realizar el trabajo de investigación pertinente para identificar los riesgos y problemas". ISSAI 300:36.	Cumplido (1 no)
c) "Los auditores deben considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría. Se deben analizar no sólo los aspectos financieros sino también los aspectos socio-políticos del tema en cuestión, con el fin de aportar tanto valor agregado como sea posible". ISSAI 300:33. Véase también ISSAI 3000:83	Incumplido (5/6)
d) "Los auditores deben establecer un objetivo de auditoría claramente definido que se relacione con los principios de economía, eficiencia y eficacia". ISSAI 300:25. Véase también ISSAI 3000:35.	Cumplido (1 no)
e) "Los objetivos de auditoría pueden enmarcarse como una pregunta de auditoría general que se puede subdividir en preguntas secundarias más precisas". ISSAI 300:25. Véase también ISSAI 3000:36-37.	Cumplido (6/6)
f) "Los auditores deben elegir un enfoque orientado a resultados, a un problema o a un sistema, o una combinación de ellos, para contribuir a la solidez del diseño de auditoría". ISSAI 300:26. Véase también ISSAI 3000:40. (El enfoque de auditoría determina la naturaleza del análisis. En general, la auditoría de desempeño sigue uno de los tres enfoques a continuación: un enfoque orientado a un sistema, un enfoque orientado a resultados o un enfoque orientado a un problema). ISSAI 300:26.	Cumplido (6/6)
g) "Los auditores deben establecer criterios adecuados que correspondan con las preguntas de auditoría y que estén relacionados con los principios de economía, eficiencia y eficacia". ISSAI 300:27. Véase también ISSAI 3000:45.	Cumplido(6/6)
h) "Los criterios deben discutirse con las entidades auditadas, pero el auditor tiene la responsabilidad última de seleccionar los criterios adecuados". ISSAI 300:27. Véase también ISSAI 3000:49.	Cumplido(6/6)
i) "Al planificar la auditoría, el auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría que se utilizarán para recopilar evidencia de auditoría suficiente y adecuada". ISSAI 300:37. Véase también ISSAI 3000:101.	Cumplido(6/6)
j) "Al planificar una auditoría, los auditores deben evaluar el riesgo de fraude". ISSAI 300:37. Véase también ISSAI 3000:73.	Incumplido (6/6)

k) “Los auditores deben planear la auditoría en un modo que contribuya a una auditoría de alta calidad que se lleve a cabo en un modo económico, eficiente, eficaz y oportuno, de acuerdo con los principios de la buena gestión de proyectos”. ISSAI 300:37. Véase también ISSAI3000:96 (Es decir, considerando el costo estimado de la auditoría y los plazos e hitos del proyecto clave. ISSAI 300:37.)	Cumplido(6/6)
l) “Los auditores deben evaluar si se necesita experiencia especializada externa y en qué áreas, y realizar las gestiones necesarias para obtenerla”. ISSAI 300:30. Véase también ISSAI 3000:65.	Cumplido(6/6)
m) La EFS ha establecido un sistema para garantizar que, a nivel de trabajo de auditoría, sus auditores [y cualquier contratista] cumplan con los siguientes requisitos éticos: integridad, independencia y objetividad, competencia, conducta profesional, confidencialidad y transparencia. ISSAI 30 (Es decir, que se eviten relaciones de largo plazo con una misma entidad auditada y que existan declaraciones adecuadas por parte del personal en relación con la ética y la independencia).	Cumplido(6/6)

En relación con la observancia de los criterios señalados para la etapa de planeación de las auditorías de desempeño, la CGR solicita, en su normativa y sus prácticas, el cumplimiento satisfactorio de los criterios evaluados en el indicador, referidos en síntesis a lo siguiente:

- Analizar de los temas potenciales y realizar el trabajo pertinente para la identificación de los riesgos y problemas.
- Establecer un objetivo de auditoría claramente definido relacionado con los principios de economía, eficiencia y eficacia.
- Enmarcar los objetivos en preguntas de auditoría o hipótesis.
- Establecer criterios de auditoría adecuados y correspondientes a las preguntas de auditoría o hipótesis, y relacionados a economía, eficiencia y eficacia.
- Discutir y validar los criterios con las entidades auditadas, pero el auditor tiene la responsabilidad final de seleccionar los criterios adecuados.
- Diseñar procedimientos de auditoría que permitan recopilar evidencia suficiente y adecuada.
- Planear auditoría de modo que contribuya a una auditoría de alta calidad y con los principios de buena gestión de proyectos.
- Evaluar si se necesita de expertos externos.
- Garantizar la Integridad, independencia, objetividad y conducta profesional dentro de los equipos de auditoría.

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos se tiene lo siguiente:

Criterio a): el conocimiento previo se realiza durante la etapa de planificación de la auditoría, no previo a que esta inicie, por lo que se obtiene el conocimientos sobre el tema pero durante la etapa de planificación y no como lo dice la ISSAI antes de iniciar; y, ciertamente, puede haber ajustes en el alcance y objetivos con los que se visualiza la auditoría entre la planificación y el inicio. Por una consideración de disponibilidad de recursos en general, la CGR está imposibilitada de designar equipos para el conocimiento previo y además atender el plan de auditorías, razón por la cual el conocimiento previo se realizar como parte de la planificación.

Criterio c): los criterios de auditoría no señalan el tema de materialidad para auditoría operativa, sin embargo en la última actualización si se ajustaron herramientas como la Valoración de Áreas de Estudio (VAE), el Programa General de Auditoría (PGA) y el programa de examen, para que se valore la materialidad. Por ese motivo, en la revisión de expedientes hay algunas auditorías que si lo incorporan a través de esas herramientas

Criterio j): a pesar de estar normado en el procedimiento de auditoría, los equipos están madurando la temática de previo a incluirse en las auditorías, debido a que es un tema nuevo, en el que está capacitando. En la CGR no se incluía porque se tenía duda de involucrarse en otro tipo de fiscalización, como la investigación. No obstante, el plan de desarrollo pretende ampliar las capacidades técnicas para abordar los riesgos de fraude en el proceso de la auditoría, tal y como lo establece la ISSAI.

Aparte de lo indicado, no hay causa o limitación para que esos aspectos no se puedan incorporar como mejoras al procedimiento o a la práctica de auditoría, como ya la CGR lo tiene previsto en respuesta a este ejercicio.

Cabe señalar que, como para los demás indicadores basados en revisión de muestras de auditoría, el nivel 4 exige una revisión externa independiente en sentido estricto; lo cual no es cumplido plenamente por la CGR, no obstante los esfuerzos similares realizados por esta EFS, comentados en la dimensión (iv) del EFS-4 y en la dimensión (i) del EFS-10. Siendo así, la CGR alcanza un nivel de 3 porque cumple al menos seis de los criterios evaluados (cumple 10), menos ese aspecto en sentido estricto.

### **EFS-13 Proceso de la auditoría de desempeño**

#### **Dimensión (ii): Implementación de las auditorías de desempeño**

<b>EFS-13(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) "Los auditores deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para obtener los hallazgos, sacar conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría y emitir recomendaciones [cuando corresponda]". ISSAI 300:23, 38. Véase también ISSAI 3000:106.	Cumplido (6/6)
b) "El auditor debe evaluar la evidencia con el fin de obtener hallazgos de auditoría". ISSAI 300:38.	Cumplido (6/6)
c) Los auditores deben "combinar y comparar los datos de distintas fuentes (...)". ISSAI 300:38.	Cumplido (6/6)

d) "Con base en los hallazgos, el auditor debe ejercer su juicio profesional para obtener una conclusión que dé respuestas a las preguntas de auditoría". ISSAI 300:38.	Cumplido (6/6)
e) La evidencia de auditoría debe aportarse dentro de un contexto y, antes de sacar alguna conclusión, se deben analizar todos los argumentos correspondientes, los pros y contras y las diferentes perspectivas, reformulando <sup>el/los</sup> objetivo(s) de auditoría y las preguntas, según sea necesario. ISSAI 300:38-39. Véase también ISSAI 3000:112.	Cumplido (6/6)
f) "La auditoría de desempeño implica una serie de procesos analíticos que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua (...)". ISSAI 300:38.	Cumplido (6/6)
g) "Debe mantenerse un alto estándar de conducta profesional durante todo el proceso de auditoría (...)". ISSAI 300:31. Véase también ISSAI 3000:75 (Por ejemplo, los auditores deben trabajar en forma sistemática, con debido cuidado y objetividad). ISSAI 300:31.	Cumplido (6/6)
h) "Los auditores deben gestionar activamente el riesgo de auditoría, que se refiere al riesgo de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información no conciliada o no aportando ningún valor agregado a los usuarios". ISSAI 300:28. Véase también ISSAI 3000:52. (Es decir, deben identificar tales riesgos, así como las medidas para mitigarlos, en los documentos de planeación y realizar un seguimiento activo de los mismos durante la ejecución de la auditoría). ISSAI 300:28.	Incumplido (5/6)
i) "Los auditores deben considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría. Se deben analizar no sólo los aspectos financieros sino también los aspectos socio-políticos del tema en cuestión, con el fin de aportar tanto valor agregado como sea posible". ISSAI 300:33. Ver además ISSAI 3000:83	Cumplido (6/6)
j) "Los auditores deben mantener una comunicación adecuada y eficaz con las entidades auditadas y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de auditoría (...)". ISSAI 300:29. Véase también 3000:55 (Esto incluye notificar a la entidad auditada de los aspectos clave de la auditoría, como su objetivo, preguntas de auditoría y objeto). ISSAI 300:29.	Cumplido (6/6)
k) "Los auditores deben documentar la auditoría (...). La información debe ser lo suficientemente completa y detallada para permitir que un auditor experimentado que no tenga ninguna conexión previa con la auditoría pueda determinar a posteriori qué trabajo se llevó a cabo a fin de obtener los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría". ISSAI 300:34. Véase también ISSAI 3000:86	Cumplido (6/6)



En relación con la observancia de los criterios señalados para la etapa de ejecución o implementación de las auditorías de desempeño, la CGR solicita, en su normativa y sus prácticas, el cumplimiento satisfactorio de los criterios evaluados en el indicador, referidos en síntesis a lo siguiente:

- Obtención y evaluación de evidencia suficiente y adecuada para fundamentar los resultados
- Uso del juicio profesional para obtener conclusiones
- Consideración del contexto del estudio e interacciones
- Alto estándar de conducta profesional
- Comunicación adecuada y eficaz con la administración y partes interesadas
- Documentación de la auditoría

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos se tiene lo siguiente:

Criterio h): sobre gestión del riesgo en la planeación y ejecución de la auditoría, a nivel de procedimiento empezó a regir a partir del 1 de marzo del 2018 y el análisis de expedientes muestra que solo una de las auditorías revisadas cumplió a cabalidad con este tema.

Aparte de lo indicado, no hay causa o limitación para que esos aspectos no se puedan incorporar como mejoras al procedimiento o a la práctica de auditoría, como ya la CGR lo tiene previsto en respuesta a este ejercicio.

Cabe señalar que, como para los demás indicadores basados en revisión de muestras de auditoría, el nivel 4 exige una revisión externa independiente en sentido estricto; lo cual no es cumplido plenamente por la CGR, no obstante los esfuerzos similares realizados por esta EFS, comentados en la dimensión (iv) del EFS-4 y en la dimensión (i) del EFS-10. Siendo así, la CGR alcanza un nivel de 3 porque cumple al menos 8 de los criterios evaluados (cumple 10); menos ese aspecto en sentido estricto.

### **EFS-13 Proceso de la auditoría de desempeño** **Dimensión (iii): Informe sobre las auditorías de desempeño**

<b>EFS-13(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) "En una auditoría de desempeño, los auditores informan sus hallazgos sobre la economía y eficiencia [del uso de los recursos] y la eficacia con la que se cumplen los objetivos". ISSAI 300:39. (Cabe mencionar que los informes pueden variar en alcance y naturaleza. Por ejemplo, pueden evaluar si los recursos se han aplicado de manera responsable y/o comentar sobre el impacto de las políticas y los programas). ISSAI 300:39	C u m p l i d o (6/6)

b) "Los auditores deben procurar brindar informes de auditoría completos (...)" ISSAI 300:39. Véase también ISSAI 3000:116-117. (Es decir, incluir toda la información necesaria para atender el objetivo y las preguntas de auditoría, y con suficiente nivel de detalle para facilitar el entendimiento del objeto de auditoría y de los hallazgos y conclusiones). ISSAI 300:39.	C u m p l i d o (6/6)
c) "Los auditores deben procurar brindar informes de auditoría (...) convincentes (...)" ISSAI 300:39. Véase también ISSAI 3000:116, 118. (Es decir, que tengan una estructura lógica y presenten una clara relación entre el objetivo de auditoría, los criterios, hallazgos, conclusiones y recomendaciones). ISSAI 300:38	C u m p l i d o (6/6)
d) "Los auditores deben procurar brindar informes de auditoría (...) de fácil lectura (...)" ISSAI 300:38. Véase también ISSAI 3000:116, 120 (Es decir, que sean tan claros y concisos como el objeto lo permita y que estén redactados sin ambigüedades.) ISSAI 300:38	C u m p l i d o (6/6)
e) "Los auditores deben procurar brindar informes de auditoría (...) equilibrados". ISSAI 300:38. Véase también ISSAI 3000:126, 131 (Es decir, que sean equilibrados en su tono y contenido. Toda la evidencia se debe presentar sin sesgo alguno). ISSAI 3000:131	C u m p l i d o (6/6)
f) "Los auditores deben considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría. ISSAI 300:33. Véase también ISSAI 3000:83.(Es decir, se debe gestionar el riesgo de producir hallazgos o informes de auditoría inadecuados o de bajo impacto). ISSAI 300:33.	C u m p l i d o (6/6)
g) "El informe debe incluir información sobre los (...) criterios [de auditoría y sus fuentes]". ISSAI 300:39. Véase también ISSAI 3000:122	C u m p l i d o (6/6)
h) El informe debe incluir conclusiones en respuesta al objetivo y a las preguntas de auditoría; "(...) debe responder claramente todas las preguntas de auditoría o explicar por qué no fue posible hacerlo". ISSAI 300:38-39. Véase también ISSAI 3000:124.	I n c u m p l i d o (6/6)
i) Cuando sea pertinente al mandato de la EFS y éste lo permita, los auditores deben intentar brindar recomendaciones constructivas que sean factibles de contribuir de manera significativa para atender las debilidades o los problemas identificados en la auditoría". ISSAI 300:40. Véase también ISSAI 300:39, ISSAI 3000:126	C u m p l i d o (6/6)
j) "Las EFS deben declarar qué normas aplican al realizar sus auditorías y dicha declaración debe estar disponible para los usuarios del informe de la EFS". ISSAI 100:8. (La referencia a las normas de auditoría puede incluirse en el informe de auditoría o bien ser informados por la EFS en forma más general abarcando un conjunto definido de auditorías. ISSAI 300:7)	C u m p l i d o (6/6)
k) "Las entidades auditadas deben tener la oportunidad de hacer comentarios sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría antes de que la EFS emita su informe de auditoría". ISSAI 300:29. Véase también ISSAI 3000:129.	C u m p l i d o (6/6)

---

l) "Cualquier desacuerdo [con la entidad auditada] debe analizarse y los errores fácticos deben corregirse". El análisis de los comentarios deberá quedar registrado en documentos de trabajo de modo tal, que cualquier cambio en el informe de auditoría preliminar, o las razones para no efectuarlos, queden documentados". ISSAI 300:29. Véase también ISSAI 3000:130

---

C u m p l i d o  
(6/6)

En relación con la observancia de los criterios señalados sobre generación y contenido de las auditorías de desempeño, la CGR solicita, en su normativa y sus prácticas, el cumplimiento satisfactorio de los criterios evaluados en el indicador, referidos en síntesis a lo siguiente:

- Los hallazgos informan sobre la economía, eficiencia y eficacia de las administraciones auditadas.
- Los informes de auditoría son completos, convincentes, de fácil lectura, equilibrados.
- Los informes incluyen información sobre los criterios de auditoría y sus fuentes.
- Los informes incluyen disposiciones (en vez de recomendaciones) constructivas y factibles de contribuir a la atención de las debilidades o problemas identificados.
- Los informes declaran las normas que fueron aplicadas al realizar la auditoría.
- Las entidades auditadas tienen la oportunidad de hacer comentarios u observaciones sobre los hallazgos, conclusiones y las disposiciones antes de que se emita el informe de auditoría.
- Cualquier desacuerdo con la entidad auditada se analiza y los errores fácticos se corrigen, todo lo cual queda documentado en papeles de trabajo y se le informa a la administración auditada los resultados de la revisión y análisis de sus observaciones mediante un oficio.

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos se tiene lo siguiente:

Criterio h), los parámetros de calidad de CGR no hacen referencia a conclusiones que respondan a las preguntas de auditoría, ni tampoco a documentar el porqué no fue posible hacerlo y en el informe, por ende, no se incluye de esa manera. Se trata entonces de brechas por la maduración de la auditoría de desempeño en la CGR.

Aparte de lo indicado, no hay causa o limitación para que esos aspectos no se puedan incorporar como mejoras al procedimiento o a la práctica de auditoría, como ya la CGR lo tiene previsto en respuesta a este ejercicio.

Cabe señalar que, como para los demás indicadores basados en revisión de muestras de auditoría, el nivel 4 exige una revisión externa independiente en sentido estricto; lo cual no es cumplido plenamente por la CGR, no obstante los esfuerzos similares realizados por esta EFS, comentados en la dimensión (iv) del EFS-4 y en la dimensión (i) del EFS-10. Siendo así, la CGR alcanza un nivel de 3 porque cumple al menos 9 de los criterios evaluados (cumple 11); menos ese aspecto en sentido estricto.

## EFS-14 Resultados de la auditoría de desempeño

El indicador EFS-14 consta de tres dimensiones, todas con nivel 4, para una calificación general de 4 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-14</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i): Presentación oportuna de los informes de auditoría de desempeño				X
(i): Presentación oportuna de los informes de auditoría de desempeño				X
(iii): Seguimiento de la EFS sobre la implementación de las observaciones y recomendaciones de la auditoría de desempeño				X

Según el MMD-EFS, al evaluar los aspectos de plazos, “la información para calificar este indicador se puede obtener del sistema de información de gestión de la EFS, o bien revisando una muestra de auditorías de estados financieros ejecutadas durante el período sujeto a revisión”. En el caso de la CGR, la información se obtiene de los sistemas de información y está referida a la muestra de expedientes de auditoría evaluada y comentada en el EFS-13.

### Dimensión (i): Presentación oportuna de los informes de auditoría de desempeño

EFS-14(i) Criterios del indicador	Calificación
Puntuación = 4: Todos los informes de auditoría de desempeño se presentan ante la autoridad pertinente (el Legislativo, la entidad auditada y/o el ministerio correspondiente) dentro de un plazo de 15 días a partir de la finalización de la auditoría (o dentro del plazo legalmente definido o acordado, si hubiera). ISSAI 20:8, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

Con base en el Sistema de Gestión Documental Electrónica (SIGED) de la CGR, se elaboró un reporte para contabilizar los días desde la finalización de auditoría hasta la remisión del informe final a la Administración, para los informes de 2018. El resultado fue que el 100% de los informes de auditoría de desempeño se entrega dentro de los 15 días después de finalizado el informe de auditoría.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-14 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### EFS-14 Resultados de la auditoría de desempeño

#### Dimensión (ii): Publicación oportuna de los informes de auditoría de desempeño

EFS-14(ii) Criterios del indicador	Calificación
Puntuación = 4: Salvo que la ley lo prohíba, la EFS publica todos sus informes de desempeño dentro de los 15 días posteriores al plazo permitido para hacerlo. ISSAI 20:8, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

No existe requerimiento para publicar los informes. Sin embargo, a partir de los datos de los informes de fiscalización publicados en la página Web de la CGR, se elaboró un reporte que contabiliza los días desde la emisión del informe a la Administración hasta su disposición (publicación en la Web de la CGR) al público en general.

Al respecto, los informes de la auditoría de desempeño se ponen a disposición del público en general, en promedio, dentro de los 15 días posteriores al momento en que se emitió el informe final, salvo cuando se declara confidencial el informe y por ende no se publica (aspecto comentado en el EFS-2 (iii)). Esto se determina mediante el análisis de un reporte tomado del SIGED, con base en el cual se contabilizan los días desde la finalización de auditoría hasta la remisión del informe final a la Administración. El resultado fue que el 100% de los informes de auditoría de desempeño se entrega dentro de ese plazo.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-14 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## EFS-14 Resultados de la auditoría de desempeño

### Dimensión (iii): Seguimiento de la EFS sobre la implementación de las observaciones y recomendaciones de la auditoría de desempeño

EFS-14(iii) Criterios del indicador	Calificación
a) “Los auditores deben hacer un seguimiento de los hallazgos de auditoría y de las recomendaciones anteriores, cuando corresponda”. ISSAI 300:42. Véase también ISSAI 3000:136.	Cumplido
b) “El seguimiento no se limita a la implementación de recomendaciones, sino que se centra en determinar si la entidad auditada ha atendido adecuadamente los problemas y ha resarcido la situación subyacente al cabo de un período razonable”. ISSAI 300:42. Véase también ISSAI 3000:139.	Cumplido
c) En lo posible, los informes de seguimiento incluyen “(...) las conclusiones y los impactos de todas las acciones correctivas relevantes”. ISSAI 300:42. Véase también ISSAI 3000:136.	Cumplido
d) Los procedimientos de “seguimiento de la EFS le permiten a la entidad auditada brindar información sobre las medidas correctivas adoptadas o explicar por qué dichas medidas no fueron adoptadas”. ISSAI 20:3	Cumplido
e) “El seguimiento debe informarse adecuadamente a fin de brindarle comentarios y opiniones al Legislativo (...)”. ISSAI 300:42. Véase también ISSAI 10:7 y ISSAI 3000:136.	Cumplido
f) “Los resultados de seguimiento se pueden informar de manera individual o bien en un informe consolidado, que puede a su vez incluir un análisis de diferentes auditorías, destacando, posiblemente, tendencias y temas comunes que sean transversales a distintas áreas que deban rendir informes”. ISSAI 300:42	Cumplido
g) La EFS ha establecido una práctica para evaluar la materialidad y la importancia de los problemas identificados, a fin de establecer si un seguimiento requiere una auditoría adicional. Equipo de trabajo del MMD EFS. ISSAI 100:41, ISSAI 300:33. Véase también ISSAI 3200:152-153.	Cumplido

En la CGR todos los informes de auditoría emitidos son sujetos a un proceso de seguimiento, en el que se va documentando el grado de cumplimiento de las disposiciones emitidas en cada informe. Esto es así para todo tipo de auditoría, ya sea operativa, financiera o de cumplimiento, como se comenta en el EFS-11 (iii).

Como se informa en la Memoria Anual presentada al Legislativo en 2019 sobre el período 2018, a partir de 2016 se presenta un informe a la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y Gasto Públicos sobre los resultados de la atención de las disposiciones emitidas a las instituciones, que pueda servir de insumo para que desde el Congreso se fomente su cumplimiento, por medio del control político. Informe que se renovó en 2018, con la primera edición del Índice de cumplimiento de disposiciones y recomendaciones (IDR 2018).

Para esa primera edición de dicho índice se consideraron los avances al 31 de julio de 2018, a partir de los informes de auditoría emitidos durante el período 2016-2017, correspondientes a 173 instituciones. A efectos

de presentar los resultados obtenidos en el IDR 2018, se conformaron cuatro grupos institucionales, considerando el nivel de complejidad de cada entidad calificada y la cantidad de disposiciones emitidas, denominados A, B, C y D; donde el grupo A lo conforman las instituciones catalogadas como de mayor complejidad y con mayor cantidad de disposiciones emitidas, y el grupo D las instituciones de menor complejidad y con menor cantidad de disposiciones.

Del análisis realizado se determinó que la calificación promedio de las 173 instituciones objeto de medición fue de 74 puntos; donde más de la mitad obtuvieron calificaciones superiores a los 70 puntos en los factores de Eficacia (73%), Eficiencia (57%) y Gestión (62%).

El IDR es un instrumento que promueve la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la Administración Pública, para lo cual da a conocer el grado de avance de las instituciones, con respecto a las acciones necesarias para concretar las mejoras esperadas a partir de las auditorías realizadas por la Contraloría General.

A partir de este insumo, las entidades podrán emprender estrategias para fortalecer su actuar, y en consecuencia, concretar mejoras en la gestión y en los servicios públicos prestados. Como parte de ese proceso, podrán analizar también los resultados de las instituciones mejor posicionadas e identificar aquellas con mejores condiciones y similares a su realidad, a efectos de propiciar acercamientos para la transferencia de aprendizajes y prácticas exitosas en su gestión, así como para aplicar mecanismos y articulación de esfuerzos en aras de lograr resultados que deriven en mejoras.

Por otra parte, a la Asamblea Legislativa, a la ciudadanía y a los distintos actores sociales, el IDR les aporta una herramienta para activar mecanismos de rendición de cuentas, que de igual manera conlleven a iniciativas para la adopción de mejoras en la gestión administrativa y se traduzcan en bienestar general que venga a marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos. Esto se logra porque todos los informes de auditoría se pueden consultar desde el sitio Web de la CGR, bajo los diversos perfiles de usuario (Auditor Interno, Ciudadano, Estudiante, Oferente, Periodista); así como en la sección de Publicaciones se encuentra los Informes sobre seguimiento de disposiciones y allí una facilidad de consulta por entidad e informe.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-14 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## EFS-15 Normas de auditoría de cumplimiento y gestión de la calidad

El indicador EFS-15 consta de tres dimensiones, dos alcanzan nivel 4 y una nivel 1 para una calificación general de 3 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-15</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rinda n cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Normas y políticas de la auditoría de cumplimiento				X
(ii) Gestión y habilidades del equipo de auditoría de cumplimiento	X			
(iii) Control de calidad en la auditoría de cumplimiento				X

La evaluación específica de la auditoría de desempeño se complementa, además de lo referido a alcance en el EFS-8 (iii), con aspectos sobre normas y calidad (EFS-15), el proceso (EFS-16), incluyendo la revisión del expediente y papeles de trabajo de una muestra de auditorías (EFS-16-revisión), y resultados (EFS-17).

### Dimensión (i): Normas y políticas de la auditoría de cumplimiento

<b>EFS-15(i) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
La EFS ha desarrollado normas nacionales de auditoría en línea con la ISSAI 400 o ha adoptado las Directrices de Auditoría de Cumplimiento (ISSAI 4100 o 4200) de la INTOSAI como sus propias normas a seguir. ISSAI 400:5. La adopción de normas consistentes con la ISSAI 400 pueden tomarse en cuenta para cumplir con todos los siguientes criterios:	



a) "(...) Los elementos relevantes a la auditoría de cumplimiento (...) deben ser identificados por el auditor antes de iniciar la auditoría". ISSAI 400:27 (Por ejemplo, se deben identificar las regulaciones aplicables que cubren la regularidad y, si fuera necesario, la buena conducta y otros requisitos; el objeto de auditoría; los usuarios a quienes va dirigido el informe; y el nivel de garantía a brindar, sea éste razonable o limitado) ISSAI 400:28-41	Incumplido
b) "Los auditores deben considerar el riesgo de auditoría durante todo el proceso de fiscalización" ISSAI 400:46 (Es decir, el auditor debe tener en cuenta tres dimensiones diferentes del riesgo de auditoría: el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección). ISSAI 400:46	Cumplido
c) "Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría". ISSAI 400:47. (Es decir, deben dar cuenta de la materialidad según el valor, naturaleza y contexto). Véase también ISSAI 4000:94-99.	Cumplido
d) "Los auditores deben preparar documentación de auditoría suficiente". ISSAI 400:48	Cumplido
e) "Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría". ISSAI 400:49	Cumplido
f) "Los auditores deben identificar el tema y los criterios apropiados". ISSAI 400:51	Cumplido
g) "Los auditores deben determinar el alcance de la auditoría". ISSAI 400:50	Cumplido
h) "Los auditores deben entender a la entidad auditada a la luz de las regulaciones que la gobiernan". ISSAI 400:52	Cumplido
i) "Los auditores deben entender el entorno de control y los controles internos relevantes". ISSAI 400:53	Cumplido
j) "Los auditores deben realizar una evaluación de riesgo". ISSAI 400:54 (Es decir, determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría). Véase también ISSAI 4000:120.	Cumplido
k) "Los auditores deben considerar el riesgo de fraude". ISSAI 400:55	Cumplido
l) "Los auditores deben [planificar la auditoría] desarrollar [desarrollando] una estrategia de auditoría y un plan de auditoría".. ISSAI 400:56	Cumplido
m) "Los auditores deben reunir evidencia de auditoría suficiente y adecuada para abarcar el alcance de la auditoría". ISSAI 400:57	Cumplido
n) "Los auditores deben evaluar si se obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada y obtener las conclusiones pertinentes". ISSAI 400:58	Cumplido
o) "Los auditores deben preparar un informe escrito basado en los principios de completitud, objetividad, puntualidad y un proceso contradictorio". ISSAI 400:59. Véase también ISSAI 4000:158.	Cumplido
La EFS también ha adoptado políticas y procedimientos acerca de cómo ha elegido implementar sus normas de auditoría, las cuales deben cubrir lo siguiente:	

p) "La determinación de la materialidad a través del juicio profesional conforme a la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios (...) en términos de valor (...), las características inherentes [naturaleza] de un elemento [y] el contexto en el que ocurre". ISSAI 400:47	Cumplido
q) Los requisitos de la documentación de auditoría, a fin de asegurar que "el auditor prepare la documentación de auditoría relevante antes de que se emita el informe de auditoría o el informe del auditor, y que la documentación se conserve durante un período adecuado". ISSAI 400:48	Cumplido
r) La determinación de la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría a realizar:	
• A la luz de los criterios y el alcance de la auditoría, las características de la entidad auditada y los resultados de la evaluación de riesgo. ISSAI 400:54	Cumplido
• A los efectos de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. ISSAI 400:57	Cumplido
• Y para evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada a fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, incluidas las consideraciones de materialidad y el nivel de garantía de la auditoría. ISSAI 400:58 (Incluyendo, si fuera necesario, un enfoque para calcular el tamaño mínimo de las muestras previstas en respuesta a la materialidad, las evaluaciones de riesgo y el nivel de seguridad, en función de un modelo de auditoría subyacente).	Incumplido

La CGR cuenta con un amplio conjunto de orientaciones internas para el ejercicio de la auditoría (Normas Generales de Auditoría para el Sector Público -emitidas por la CGR-, el Manual General de procesos -MAGEFI-, los procedimientos, herramientas, criterios de calidad, sistema automatizado, lineamientos y otras).

Cabe señalar, que la CGR cuenta con un procedimiento de auditoría el cual contiene secciones y criterios de calidad específicos para los tres tipos de auditoría (financiera, operativa y de cumplimiento).

Lo anterior le permite cumplir los criterios prioritarios b), c), n) y o) y además 14 criterios adicionales, para un total de 18 de los 20 criterios evaluados por esta dimensión (i) del indicador EFS-15; alcanzando con esto el máximo nivel de 4, propio de cuando "Se cumplen los criterios (b), (c), (n), (o) y por lo menos doce de los criterios anteriores".

En síntesis, ese marco de orientaciones de la CGR para el ejercicio de la auditoría de cumplimiento le permite atender lo relacionado con:

- La consideración del riesgo de auditoría y de la materialidad a lo largo de toda la auditoría.
- La preparación de documentación de auditoría suficiente.
- La comunicación eficaz durante toda la auditoría.
- La identificación del alcance y los criterios de auditoría.
- El entendimiento de la entidad a la luz de las regulaciones.

- El entendimiento del ambiente de control y de los controles internos.
- La evaluación de los riesgos, considerando el riesgo de fraude.
- El desarrollo de una estrategia y de un plan de auditoría.
- La recopilación de evidencia suficiente y adecuada que cubra el alcance de auditoría y permita concluir.
- La emisión de un informe completo, objetivo, puntual y bajo un proceso contradictorio.

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos se tiene lo siguiente:

Criterio a): si bien los criterios de calidad mencionan los conceptos sobre tipos de seguridad (razonable o limitada), no se indica cómo estimarla ni cuál es su función.

Criterio r): si bien los criterios de calidad mencionan los niveles de materialidad y el nivel de garantía de la auditoría y que deben documentarse en el PGA, no se ha incluido en la plantilla del PGA ni se indica de qué manera estimarlos.

La causa es la maduración de la auditoría de cumplimiento según ISSAI en la CGR. Se han ido incorporando los elementos que debe incluir el tipo de auditoría, paulatinamente, y con el plan de desarrollo de capacidades, se está reforzando en la comprensión del tema para su atención en las auditorías.

## **EFS-15 Normas de auditoría de cumplimiento y gestión de la calidad**

### **Dimensión (ii): Gestión y habilidades del equipo de auditoría de cumplimiento**

<b>EFS-15(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
La EFS ha establecido un sistema para asegurar que “los individuos del equipo de auditoría en su conjunto posean el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para completar exitosamente la auditoría de cumplimiento”. Esto incluye ISSAI 400:45:	
a) Entendimiento y experiencia práctica sobre el tipo de auditoría que se esté llevando a cabo.	Cumplido
b) Entendimiento de las normas y regulaciones aplicables.	Cumplido
c) Entendimiento de las operaciones de la entidad auditada.	Cumplido
d) Habilidad y experiencia para ejercer el juicio profesional.	Cumplido
El sistema asegura que:	
e) Se identifiquen el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para realizar la auditoría de cumplimiento. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Incumplido
f) Si se recurre a expertos externos, se evalúa si cuentan con la competencia, capacidades y objetividad necesarias. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Incumplido
g) Existen líneas jerárquicas y una asignación de responsabilidades claras dentro del equipo. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

Cuando es necesario, la EFS brinda apoyo a sus auditores respecto a (Por ejemplo, suministrándoles manuales de auditoría y otro material guía, capacitación permanente en el trabajo y promoción del desarrollo profesional, acceso a expertos y/o a información de fuentes externa <sup>5</sup> ).	Cumplido
h) Identificar las regulaciones aplicables con base en “criterios formales, como la legislación que así lo permite, la normativa emitida en el marco de la legislación en vigor y otras leyes, reglamentos y acuerdos relevantes, incluidas las leyes presupuestarias (regularidad)” y “cuando no hubiera criterios formales o la legislación presentara brechas evidentes (...) los principios generales de una gestión financiera sólida del sector público y la conducta de los funcionarios públicos (conducta apropiada)”. ISSAI 400:32	Incumplido
i) Identificar los criterios adecuados como base para evaluar la evidencia de auditoría, desarrollando hallazgos y conclusiones de auditoría. ISSAI 400:51	Cumplido
j) Determinar los elementos relevantes al nivel de seguridad a proporcionar (es decir, seguridad razonable o limitada). ISSAI 400:41	Incumplido
k) Considerar “tres dimensiones del riesgo de auditoría diferentes: el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección”. ISSAI 400:46	Cumplido
l) Entender “el entorno de control y los controles internos relevantes” y evaluar “el riesgo de que los controles internos no impidan o identifiquen instancias materiales de incumplimiento”. ISSAI 400:53	Cumplido
m) Incluir “factores de riesgo de fraude en la evaluación de riesgo” y ejercer “el debido cuidado y cautela profesional” en caso de encontrar instancias de incumplimiento que puedan indicar existencia de fraude. ISSAI 400:55	Cumplido
n) Determinar “la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría a realizar” ISSAI 400:54 “a la luz de los criterios, el alcance y las características de la entidad auditada” ISSAI 400:54 y “la identificación de riesgos y su impacto en los procedimientos de auditoría” ISSAI 400:54	Cumplido
o) Desarrollar “una estrategia de auditoría y un plan de auditoría”. ISSAI 400:56	Cumplido
p) Recabar “evidencia de auditoría suficiente y adecuada para brindar una base que fundamente la conclusión u opinión”, abarcando la cantidad de evidencia, su relevancia y confiabilidad y cómo “la confiabilidad de la evidencia se ve influenciada por su propia fuente y naturaleza, y depende de las circunstancias individuales en las que dicha evidencia se obtiene”, y la necesidad de contar con distintos procedimientos de recopilación de evidencia tanto de naturaleza cualitativa como cuantitativa”. ISSAI 400:57	Cumplido
q) Elaborar un informe escrito en el formato adecuado, de modo que “el informe sea completo, exacto, objetivo y convincente, y tan claro y conciso como el tema lo permita”. ISSAI 400:59	Cumplido

La CGR cuenta con orientaciones internas (Manual y perfiles de puesto, Manual de competencias, Normas Generales de Auditoría para el Sector Público -emitidas por la CGR-, el Manual General de procesos -MAGEFI-, los procedimientos, herramientas, criterios de calidad, sistema automatizado, lineamientos y otras). Además, cuenta con buenas prácticas de gestión (contratación de personal de planta, contratación de servicios especiales de expertos, conformación de equipos de trabajo, supervisión, plan de capacitación, aprendizaje), necesarias para dar garantía, razonable de que los equipos de auditoría, en su conjunto, disponen de buena parte de las competencias y habilidades adecuadas para realizar las tareas y desempeñarse en los términos en los cuales describe todo esto la dimensión (ii) del EFS-15.

Como parte de los esfuerzos que la CGR ha realizado para asegurar que los equipos de auditoría, en su conjunto, posean el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para completar exitosamente la auditoría de cumplimiento, se han realizado algunas acciones para cumplir con lo siguiente:

- Entendimiento y experiencia práctica sobre el tipo de auditoría que se esté llevando a cabo.
- Entendimiento de las normas y regulaciones aplicables.
- Entendimiento de las operaciones de la entidad auditada.
- Habilidad y experiencia para ejercer el juicio profesional.
- Existen líneas jerárquicas y una asignación de responsabilidades claras dentro del equipo.

Asimismo, cuando es necesario, la CGR brinda apoyo a sus auditores respecto a:

- Identificar los criterios adecuados.
- Considerar tres dimensiones del riesgo de auditoría.
- Entender el entorno de control y los controles internos relevantes.
- Evaluar el riesgo de que los controles internos no impidan o identifiquen instancias materiales de incumplimiento, incluyendo factores de riesgo de fraude.
- Determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría.
- Desarrollar una estrategia de auditoría y un plan de auditoría.
- Recabar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Elaborar un informe escrito completo, exacto, objetivo y convincente, y tan claro y conciso como el tema lo permita.

La CGR se encuentra desarrollando un Plan de Desarrollo Profesional para la ejecución de las Auditorías de Cumplimiento, a efecto de fortalecer las competencias de los funcionarios de la DFOE y los roles ocupacionales que exige el perfil del fiscalizador en este tipo de auditoría. Como parte de las áreas que el plan pretende mejorar son:

- Las competencias de los funcionarios, en el desarrollo de los procesos, la calidad y oportunidad de los productos finales con valor público para sus clientes y por ende mejorar la gestión del servicio público y la satisfacción del interés colectivo, de conformidad con el Manual de Competencias institucional.
- El desempeño, conocimientos técnicos y habilidades de los funcionarios, con el fin de hacer más eficiente el procedimiento de la auditoría de cumplimiento, acorde con los criterios de calidad, las técnicas, normativa internacional aplicable y buenas prácticas, de conformidad con el perfil requerido y en concordancia con la cultura organizativa.
- Los conceptos asociados al método científico para garantizar la coherencia y trazabilidad de los objetivos planteados, la investigación realizada y las conclusiones obtenidas basadas en las evidencias.

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos se tiene lo siguiente:

Criterio e): no se encuentra normado el proceso de identificación del conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para realizar la auditoría de cumplimiento. Se cuenta con un borrador del Manual de Perfiles de Puestos en el cual se establecen las habilidades con las que debe contar el Fiscalizador en Auditoría de Carácter Especial.

Criterio f): no se encuentra normado el proceso de evaluación de la competencia, capacidades y objetividad necesarias de los expertos externos contratados.

Criterio h): no se cuenta con orientaciones internas sobre los conceptos de regularidad y de conducta apropiada de los gestores financieros.

Criterio j): si bien los criterios de calidad mencionan los conceptos sobre tipos de seguridad (razonable o limitada), no se indica cómo estimarla ni cuál es su función.

Los niveles de calificación del 4 al 2 de este indicador exigen cumplir, entre otros, el criterio e). Por lo tanto, el nivel alcanzado en este indicador es de 1.

Cabe señalar, que las brechas también identificadas en el Programa 3i, están siendo consideradas dentro del plan de desarrollo profesional y se están incorporando, paulatinamente, en las orientaciones internas para la auditoría de la CGR.

**EFS-15 Normas de auditoría de cumplimiento y gestión de la calidad**  
**Dimensión (iii): Control de calidad en la auditoría de cumplimiento**

<b>EFS-15(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) "Todo el trabajo realizado debe ser sujeto a revisión como forma de contribuir a la calidad y promover el aprendizaje y el desarrollo del personal". ISSAI 40: pg 11 (Es decir, se debe revisar el plan de auditoría, los documentos de trabajo y la labor del equipo; se debe hacer un seguimiento regular del avance de la auditoría por parte de los niveles de dirección correspondientes. La revisión debe tener como propósito asegurar que la auditoría cumple con las normas aplicables y que el informe, las conclusiones o la opinión de auditoría son apropiados según las circunstancias) ISSAI 400:44, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
b) "El auditor (...) debe implementar procedimientos de control de calidad durante la auditoría (...) dirigidos a asegurar que ésta cumpla con las normas aplicables". ISSAI 400:44	Cumplido
c) "Cuando surjan asuntos difíciles o contenciosos, las EFS deben asegurar que se utilicen los recursos apropiados (como expertos técnicos) para atender tales asuntos" ISSAI 40: pg. 11	Cumplido
d) "Cualquier diferencia de opinión dentro de la EFS queda claramente documentada y resuelta antes de que se emita un informe".ISSAI 40: pg. 12	Cumplido
e) "Las EFS deben reconocer la importancia de la revisión de control de calidad de las auditorías para su labor y [cuando se lleven a cabo] de que los asuntos planteados se resuelvan de manera satisfactoria antes de emitir un informe".ISSAI 40: pg. 12 (Es decir, revisión por parte de expertos no involucrados en la auditoría).	Cumplido
f) "Existen procedimientos para autorizar la emisión de informes". ISSAI 40: pg. 12 (Es decir, realizar una revisión del control de calidad de los informes preliminares, lo que en general incluye una revisión por parte de distintos niveles de la dirección y posibles discusiones con el personal de la unidad y/o con expertos externos).	Cumplido

La CGR cuenta con las orientaciones internas (Normas Generales de Auditoría para el Sector Público -emitidas por la CGR-, el Manual General de procesos -MAGEFI-, los procedimientos, herramientas, criterios de calidad, sistema automatizado, lineamientos y otras), necesarias para que las diversas fases de la auditoría (planificación, examen y comunicación), se ajusten a los aspectos de calidad establecidos, para lo cual se deja constancia formal suscrita por el nivel de supervisión, para garantizar la observancia de los requisitos de calidad que debe reunir una auditoría.

En aras de fortalecer la calidad de las auditorías, la División está llevando a cabo un proyecto nuevo, relacionado con el diseño de grupos de coordinación por tema complejo de la EFS. En este sentido, un grupo llamado "auditoría y control interno" apoya en temas complejos a los equipos, garantizando apoyo y calidad a la auditoría. Este grupo está compuesto por equipo gerencial, asistentes técnicos y algunos fiscalizadores, puede apoyarse de otros expertos y de otros equipos, con la idea de que tampoco sería estático. Es un proyecto nuevo que se está abordando en 2019.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-15 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### EFS-16 Proceso de la auditoría de cumplimiento

El indicador EFS-16 consta de tres dimensiones, dos alcanzan nivel 1 y una nivel 3, para una calificación general de nivel 2 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-16</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Planeación de las auditorías de cumplimiento	X			
(ii) Implementación de las auditorías de cumplimiento	X			
(iii) Evaluación de la evidencia de auditoría, obtención de conclusiones y elaboración de informes			X	

Para la evaluación de las tres dimensiones, como lo plantea la metodología (capítulo 2 de este informe), se ha analizado una muestra de auditorías (expedientes).

En el caso de auditoría de cumplimiento, se revisó un 8% del total de 89 auditorías de cumplimiento (7); todas elegidas aleatoriamente y por área, para cubrir las 7 áreas de la DFOE que realizan auditorías, 1 auditoría por área. Cabe indicar que esta expresión de la muestra en términos de auditorías, se complementa con lo



consignado en el indicador EFS-8 (iii) sobre la cobertura expresada en términos de entidades cubiertas y, específicamente, entidades del Gobierno Central.

Cuando más de una auditoría incumple un criterio, este debe considerarse incumplido aunque las restantes lo cumplan.

### Dimensión (i): Planeación de las auditorías de cumplimiento

EFS-16(i) Criterios del indicador	Calificación
a) "Los elementos relevantes a la auditoría de cumplimiento (...) deben ser identificarse por el auditor antes de realizar una auditoría de cumplimiento". ISSAI 400:27 (Por ejemplo, se deben identificar las regulaciones aplicables que cubren la regularidad y, si fuera necesario, la buena conducta y otros requisitos; el objeto de auditoría; los usuarios a quienes va dirigido el informe; y el nivel de seguridad a brindar, sea éste razonable o limitado). ISSAI 400:28-41	Incumplido (7/7 auditorías)
b) "Los auditores deben considerar el riesgo de auditoría durante todo el proceso de fiscalización" ISSAI 400:46 (es decir, el auditor debe tener en cuenta tres dimensiones diferentes del riesgo de auditoría: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección) y los "auditores deben realizar una evaluación de riesgos para identificar los riesgos de incumplimiento". ISSAI 400:54 (Es decir, determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría).	Incumplido (7/7)
c) "Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría". ISSAI 400:47. Véase también ISSAI 4000:94. (Es decir, deben considerar la materialidad según el valor, naturaleza y contexto).	Incumplido (6/7)
d) "Los auditores deben mantener una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría" y "el auditor debe también informar a la parte responsable de los criterios de auditoría". ISSAI 400:49	Cumplido (1 no)
e) "Los auditores deben identificar el tema y los criterios adecuados" de acuerdo con las regulaciones aplicables, como base para evaluar la evidencia de auditoría. ISSAI 400:51	Cumplido (7/7)
f) "Los auditores deben establecer el alcance de la auditoría (...) [como] una declaración clara del enfoque, alcance y los límites en cuanto al cumplimiento del tema con los criterios". ISSAI 400:50	Cumplido (7/7)
g) "Los auditores deben entender la entidad auditada a la luz de las regulaciones correspondientes [que la gobiernan]". ISSAI 400:52	Cumplido (1 no)
h) "Los auditores deben entender el entorno de control y los controles internos relevantes (...)". ISSAI 400:53	Incumplido (7/7)
i) "Los auditores deben tener en cuenta el riesgo de fraude", incluyendo factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo. ISSAI 400:55	Incumplido (7/7)

j) "Los auditores deben [planear la auditoría] desarrollar [desarrollando] una estrategia de auditoría y un plan de auditoría (...) tanto la estrategia de auditoría como el plan de auditoría deben quedar documentados por escrito". ISSAI 400:56	Cumplido (1 no)
k) La EFS ha establecido un sistema para garantizar que, a nivel de trabajo de auditoría, sus auditores [y cualquier contratista] cumplan con los siguientes requisitos éticos: integridad, independencia y objetividad, competencia, conducta profesional, confidencialidad y transparencia. ISSAI 30 (Es decir, que se eviten relaciones de largo plazo con una misma entidad auditada y que existan declaraciones adecuadas por parte del personal en relación con la ética y la independencia)	Cumplido (7/7)

En relación con la observancia de los criterios señalados para la etapa de planeación de las auditorías de cumplimiento, la CGR solicita, en su normativa y sus prácticas, la observancia satisfactoria de los criterios evaluados en el indicador, referidos en síntesis a lo siguiente:

- La consideración del riesgo de auditoría (incluyendo riesgo de fraude) y la materialidad durante todo el proceso de auditoría.
- Mantener una comunicación eficaz a lo largo de toda la auditoría.
- Identificar el tema, el alcance y los criterios de auditoría.
- Entendimiento de la entidad auditada a la luz de las regulaciones.
- Entendimiento del ambiente de control y los controles internos.
- Desarrollo de una estrategia de auditoría y del plan de auditoría.
- Establecimiento de un sistema para garantizar el cumplimiento de requisitos éticos por parte de los auditores.

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos se tiene lo siguiente:

Criterio a): en el procedimiento de auditoría se definen los conceptos de nivel de seguridad razonable y limitada, no obstante no se establece de qué manera definirla.

Criterio b): el procedimiento de auditoría establece que en la etapa de planificación se debe establecer el riesgo de auditoría para definir el alcance de las pruebas. No obstante, en la revisión de los expedientes, ninguna auditoría contempla el análisis, debido a que el cambio entre los procedimientos de la CGR respecto de las la ISSAI es reciente, se están gestionando planes de desarrollo y asesorías para aumentar las capacidades técnicas de los fiscalizadores.

Criterio c): el procedimiento de auditoría establece que en la etapa de planificación se debe establecer la materialidad para definir el alcance de las pruebas. No obstante, en la revisión de los expedientes, ninguna auditoría contempla el análisis, debido a que el cambio entre los procedimientos de la CGR respecto de las la ISSAI es reciente, se están gestionando planes de desarrollo y asesorías para aumentar las capacidades técnicas de los fiscalizadores.

Criterio h): en el procedimiento de auditoría se establece la necesidad de incorporar este elemento en las auditorías. No obstante, con el análisis de riesgos incorporado en la última actualización, se requiere obtener un entendimiento general de los controles sobre la materia auditada. Anteriormente, los equipos no lo incluían porque no se había interiorizado el valor agregado del elemento y por eso este punto genera mucha más relevancia con la nueva actualización.

Criterio i): el procedimiento de auditoría establece que en la etapa de planificación se debe considerar el riesgo de fraude como parte del análisis de riesgo de auditoría, que generan resultados para la definición del alcance de las pruebas. No obstante, en la revisión de los expedientes, ninguna auditoría contempla el análisis, debido a que el cambio entre los procedimientos de la CGR respecto de la ISSAI es reciente, se están gestionando planes de desarrollo y asesorías para aumentar las capacidades técnicas de los fiscalizadores.

Lo anterior implica obtener una calificación de nivel 1, por cuanto no se cumplen los criterios b) ni h) y se cumplen al menos dos de los criterios evaluados (se cumplen 6).

Cabe señalar, como para los demás indicadores basados en revisión de muestras de auditoría, que el nivel 4 exige una revisión externa independiente en sentido estricto; lo cual no es cumplido plenamente por la CGR, no obstante los esfuerzos similares realizados por esta EFS, comentados en la dimensión (iv) del EFS-4 y en la dimensión (i) del EFS-10.

## **EFS-16 Proceso de la auditoría de cumplimiento**

### **(ii) Implementación de las auditorías de cumplimiento**

<b>EFS-16(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) El auditor ha “determinado la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría a realizar” a la luz de los criterios y el alcance de la auditoría, las características de la entidad auditada y los resultados de la evaluación de riesgos ISSAI 400:54 “los efectos de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada”. ISSAI 400:57 (Si corresponde, se ha aplicado el enfoque de la EFS para calcular el tamaño mínimo de las muestras de auditoría previstas en respuesta a la materialidad, las evaluaciones de riesgos y el nivel de seguridad).	Incumplido
b) “Si el auditor se encuentra con instancias de incumplimiento que puedan indicar existencia de fraude, él/ella debe ejercer su cuidado y cautela profesional a fin de no interferir en posibles investigaciones o procedimientos legales futuros” ISSAI 400:55 y deber seguir los procedimientos de la EFS para gestionar tales indicios de fraude.	Cumplido
c) Cuando se recurra a expertos externos, “los auditores deben evaluar si los expertos cuentan con la competencia, capacidades y objetividad necesarias y determinar si el trabajo del experto es adecuado a los efectos de la auditoría”. ISSAI 400:45	Incumplido

d) "El auditor debe recabar evidencia suficiente y adecuada que permita fundamentar la conclusión u opinión (...) [incluyendo] diferentes procedimientos de recopilación de evidencia de carácter tanto cuantitativo como cualitativo [y] el auditor a menudo necesita combinar y comparar la evidencia obtenida a partir de distintas fuentes". ISSAI 400:57	Cumplido
e) Todos los procedimientos de auditoría previstos se llevaron a cabo y, en los casos en los que algunos de ellos no se hubieran ejecutado, existe una explicación adecuada que consta en el archivo de auditoría, que ha sido oportunamente aprobado por los responsables de la auditoría. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

En relación con la observancia de los criterios señalados para la etapa de planeación de las auditorías de cumplimiento, la CGR solicita, en su normativa y sus prácticas, la observancia satisfactoria de los criterios evaluados en el indicador, referidos en síntesis a lo siguiente:

- El cuidado y la cautela profesional cuando se está frente a instancias de incumplimiento que puedan indicar existencia de fraude.
- Recabar evidencia suficiente y adecuada que permita fundamentar la conclusión u opinión.
- La ejecución de los procedimientos de auditoría.

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos se tiene lo siguiente:

Criterio a): en el procedimiento de auditoría se definen los conceptos de seguridad razonable y limitada, no obstante no se establece de qué manera definirla.

Criterio c): no obstante que en la práctica la Gerencia de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa evalúa si los expertos cuentan con la competencia, capacidades y objetividad necesarias y determinar si el trabajo del experto es adecuado a los efectos de la auditoría, esto no se tiene normado dentro de los criterios de calidad del procedimiento de auditoría. En todo caso, no se recurrió a expertos externos para auditoría de cumplimiento en 2018.

Lo anterior implica obtener una calificación de nivel 1, por cuanto no se cumple el criterio a) y se cumple al menos uno de los criterios evaluados (se cumplen 3).

Cabe señalar, como para los demás indicadores basados en revisión de muestras de auditoría, que el nivel 4 exige una revisión externa independiente en sentido estricto; lo cual no es cumplido plenamente por la CGR, no obstante los esfuerzos similares realizados por esta EFS, comentados en la dimensión (iv) del EFS-4 y en la dimensión (i) del EFS-10.

## EFS-16 Proceso de la auditoría de cumplimiento

### (iii) Evaluación de la evidencia de auditoría, obtención de conclusiones y elaboración de informes

EFS-16(iii) Criterios del indicador	Calificación
a) "La documentación deberá tener suficiente nivel de detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conexión anterior alguna con la auditoría, pueda entender lo siguiente apoyándose en la documentación de auditoría: La relación entre el objeto, los criterios, el alcance de la auditoría, la evaluación de riesgos, la estrategia de auditoría y el plan de auditoría, y la naturaleza, tiempos y alcance de los resultados de los procedimientos realizados; la evidencia de auditoría obtenida para fundamentar la conclusión, la opinión o el informe del auditor; y el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que hubieran requerido del ejercicio del juicio profesional y las conclusiones relacionadas". ISSAI 400:48	Incumplido (6/7)
b) Se han seguido los requisitos para la documentación de auditoría, a fin de asegurar que "el auditor prepare la documentación de auditoría relevante antes de que se emita el informe de auditoría o el informe del auditor, y que la documentación se conserve durante un período adecuado". ISSAI 400:48. Véase también ISSAI 4000:64.	Cumplido (7/7)
c) "Todos los auditores deben evaluar si se obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada y llegar a conclusiones relevantes (...) a fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo (...) la evaluación además incluye consideraciones sobre la materialidad (...) [y] el nivel de seguridad de la auditoría". ISSAI 400:58	Incumplido (7/7)
d) "Los auditores deben mantener una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría" y durante la auditoría "cualquier instancia de incumplimiento relevante debe ser informada al nivel pertinente de la dirección o bien a los responsables del gobierno de la entidad". ISSAI 400:49. Véase también ISSAI 4000:70, 73	Cumplido (6/7)
e) "Los hallazgos de la EFS están sujetos a comentarios y las recomendaciones [u observaciones], a discusiones y respuestas por parte de la entidad auditada". ISSAI 20:3	Cumplido (7/7)
f) "Los auditores deben preparar un informe basado en los principios de completitud, objetividad, puntualidad y un proceso contradictorio". ISSAI 400:59. Véase también ISSAI 4000:158.	Cumplido (6/7)
g) El informe de la auditoría de cumplimiento propiamente dicho incluye los siguientes elementos: I. Título; II. Destinatario; III. Alcance de la auditoría, incluido el período cubierto; IV. Identificación o descripción del objeto de auditoría; V. Criterios identificados; VI. Identificación de las normas de auditoría aplicadas en la ejecución del trabajo; VII. Un resumen del trabajo realizado; VIII. Hallazgos; IX. Una conclusión/opinión; X. Respuestas por parte de la entidad auditada (según corresponda); XI. Recomendaciones (según corresponda); XII. Fecha del informe; XIII. Firma. ISSAI 400:59	Cumplido (7/7)

h) "El informe debe ser fácil de entender y estar exento de cualquier vaguedad o ambigüedad; estar completo; incluir únicamente información respaldada por evidencia de auditoría suficiente y apropiada; garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y se contextualicen; y ser objetivo y brindar una imagen fiel". ISSAI 100:51 (Por ejemplo, en el caso de informes extensos como cartas de gestión).	C u m p l i d o (7/7)
i) Cualquier observación y recomendación de auditoría aparece escrita en forma clara y concisa y está dirigida a los responsables de garantizar su implementación.	C u m p l i d o (6/7)
j) "Cuando el auditor emita una opinión deber indicar si es una opinión con salvedades o sin salvedades, con base en una evaluación de materialidad y a su incidencia". ISSAI 400:59. Véase también ISSAI 4000:151.	NA

En relación con la observancia de los criterios señalados para la etapa de planeación de las auditorías de cumplimiento, la CGR solicita, en su normativa y sus prácticas, la observancia satisfactoria de los criterios evaluados en el indicador, referidos en síntesis a lo siguiente:

- La documentación suficiente que le permita a un auditor experimentado, el entendimiento de la auditoría.
- Preparación de la documentación antes de la emisión del informe.
- Comunicación eficiente a lo largo de toda la auditoría.
- Hallazgos de la EFS sujetos a comentarios y las recomendaciones.
- Emisión de informes completos, objetivos, puntuales y bajo un proceso contradictorio.
- Emisión del informe con la estructura de contenido adecuada.
- Emisión de un informe fácil de entender y sin vaguedades.
- Observaciones y recomendaciones redactadas de forma clara y concisa.
- Opinión basada en la materialidad y a su incidencia.

Cabe indicar que en los criterios f) e i), el análisis de la muestra de auditoría permite determinar un cumplimiento en 6 de las 7 auditorías revisadas, pero en este caso porque ambos criterios no son aplicables en una de las auditorías porque, respectivamente, no hubo informe sino solo una opinión y este producto no planteó disposiciones o recomendaciones.

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos se tiene lo siguiente:

Criterio a): aun cuando el criterio de auditoría establece la necesidad de documentar a un nivel de detalle los elementos de la auditoría establecidos por las ISSAI, para garantizar que cualquier auditor pueda apoyarse de esa documentación, dentro de la revisión de los expedientes de auditoría, 6 de 7 no cumplen con el nivel de detalle. Lo anterior, debido a que falta acrecentar en las capacidades de los fiscalizadores la relación entre tema, objetivo y hallazgos, y con la incorporación del análisis de riesgos, materialidad y seguridad se espera tener una línea conductual que garantice la trazabilidad de la auditoría.

Criterio c): si bien en el criterio de calidad se mencionan los conceptos de los niveles de seguridad e indica que se debe documentar en el PGA, esto no se ha incluido en la plantilla del PGA ni se indica de qué manera se define cada tipo de seguridad.

Por otra parte, el criterio j) se considera no aplicable por cuanto 6 de las 7 auditorías, si bien generaron informe, estos no plantearon opinión sino conclusiones.

Lo anterior implica obtener una calificación de nivel 3, por cuanto se cumplen los criterios e) y f) y al menos seis de criterios adicionales evaluados (se cumplen 7).

Cabe señalar, como para los demás indicadores basados en revisión de muestras de auditoría, que el nivel 4 exige una revisión externa independiente en sentido estricto; lo cual no es cumplido plenamente por la CGR, no obstante los esfuerzos similares realizados por esta EFS, comentados en la dimensión (iv) del EFS-4 y en la dimensión (i) del EFS-10.



## EFS-17 Resultados de la auditoría de cumplimiento

El indicador EFS-17 consta de tres dimensiones, todas las cuales alcanzan nivel 4, para una calificación general de 4 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-17</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b>	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b>	<b>Nivel 3 Establecido:</b>	<b>Nivel 4</b>
	la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	Gestionado: la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Presentación oportuna de los resultados de la auditoría de cumplimiento				X
(ii) Publicación oportuna de los resultados de la auditoría de cumplimiento				X
(iii) Seguimiento por parte de la EFS a la implementación de las observaciones y recomendaciones de la auditoría de cumplimiento				X



### Dimensión (i): Presentación oportuna de los resultados de la auditoría de cumplimiento

EFS-17(i) Criterios del indicador	Calificación
Puntuación = 4: En el caso de por lo menos el 80% de las auditorías de cumplimiento, la opinión y/o el informe de auditoría se presentan a la entidad auditada dentro del plazo legal establecido o acordado (o bien, cuando no existe un plazo definido, dentro de los 6 meses a partir del final del período relacionado con la auditoría).ISSAI 10:5, ISSAI 20:8, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

Con base en el Sistema de Gestión Documental Electrónica (SIGED) de la CGR, se determinó que la totalidad de las auditorías revisadas se entregan formalmente a la Administración dentro de un plazo menor a los 6 meses posteriores a la finalización de la auditoría.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-17 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### EFS-17 Resultados de la auditoría de cumplimiento

#### (ii) Publicación oportuna de los resultados de la auditoría de cumplimiento

EFS-17(ii) Criterios del indicador	Calificación
Puntuación = 4: En el caso de todos los informes y/u opiniones de auditoría donde la EFS tiene el derecho y la obligación de publicarlos, el informe y/o la opinión se ponen a disposición del público a través de los medios adecuados dentro de los 15 días a partir del momento en que la EFS tiene permitido publicarlos. ISSAI 10:6, ISSAI 20:8, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

No existe requerimiento para publicar los informes. Sin embargo, a partir de los datos de los informes de fiscalización publicados en la página Web de la CGR, se elaboró un reporte que contabiliza los días desde la emisión del informe a la Administración hasta su disposición (publicación en la Web de la CGR) al público en general.

Al respecto, los informes de la auditoría de desempeño se ponen a disposición del público en general, en promedio, dentro de los 15 días posteriores al momento en que se emitió el informe final, salvo cuando se declara confidencial el informe y por ende no se publica (2 casos), aspecto comentado en la dimensión (iii) del EFS-2). Otras excepciones de interés son:

- 4 informes se emitieron en el último día del 2018 y fueron publicados en los primeros días laborales del año 2019, por lo tanto los días transcurridos corresponden a las vacaciones de fin de año, por lo que no se considera que incumplan el requerimiento de publicación dentro de los 15 días posteriores a la emisión del informe.
- Uno publicado 25 días después de comunicado el informe, sin embargo fue parte de una decisión expresa, por las huelgas de los taxistas que se presentaron a nivel nacional, ya que el tema de auditoría se trató sobre las concesiones de taxis.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-17 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### **EFS-17 Resultados de la auditoría de cumplimiento**

#### **(iii) Seguimiento por parte de la EFS a la implementación de las observaciones y recomendaciones de la auditoría de cumplimiento**

<b>EFS-17(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) "Las EFS cuentan con su propio sistema de seguimiento interno para asegurar que todas las entidades auditadas atiendan adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como aquéllas hechas por el Poder Legislativo, alguna de sus comisiones o el órgano de gobierno de la entidad auditada, según corresponda". ISSAI 10:7	Cumplido
b) "El seguimiento se centra en el hecho de si la entidad auditada ha atendido adecuadamente los asuntos planteados [en auditorías anteriores]". ISSAI 100: 51	Cumplido
c) "Los procedimientos de seguimiento de las EFS le permiten a la entidad auditada brindar información sobre las medidas correctivas adoptadas o explicar por qué dichas medidas fueron adoptadas". ISSAI 20:3	Cumplido
d) "Las EFS presentan informes de seguimiento ante el Legislativo, una de sus comisiones o el órgano de gobierno de la entidad auditada, según corresponda, para su consideración y adopción de medidas, aun cuando las EFS tengan facultades estatutarias de seguimiento y aplicación de sanciones". ISSAI 10:7	Cumplido
e) "Las EFS informan públicamente los resultados de sus auditorías (...) [incluidas] las medidas de seguimiento adoptadas respecto a sus recomendaciones. ISSAI 20:7	Cumplido
f) La EFS ha establecido una práctica para evaluar la materialidad a fin de establecer cuándo un determinado seguimiento requiere nuevas investigaciones/auditorías adicionales. Equipo de trabajo del MMD EFS., ISSAI 100:41.	Cumplido

En la CGR todos los informes de auditoría emitidos son sujetos a un proceso de seguimiento, en el que se va documentando el grado de cumplimiento de las disposiciones emitidas en cada informe. Esto es así para todo tipo de auditoría, ya sea operativa, financiera o de cumplimiento, como se comenta en el EFS-11 (iii).

Como se informa en la Memoria Anual presentada al Legislativo en 2019 sobre el período 2018, a partir de 2016 se presenta un informe a la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y Gasto Públicos sobre los resultados de la atención de las disposiciones emitidas a las instituciones, que pueda servir de insumo para que desde el Congreso se fomente su cumplimiento, por medio del control político. Informe que se renovó en 2018, con la primera edición del Índice de cumplimiento de disposiciones y recomendaciones (IDR 2018).

Para esa primera edición de dicho índice se consideraron los avances al 31 de julio de 2018, a partir de los informes de auditoría emitidos durante el período 2016-2017, correspondientes a 173 instituciones. A efectos de presentar los resultados obtenidos en el IDR 2018, se conformaron cuatro grupos institucionales, considerando el nivel de complejidad de cada entidad calificada y la cantidad de disposiciones emitidas, denominados A, B, C y D; donde el grupo A lo conforman las instituciones catalogadas como de mayor complejidad y con mayor cantidad de disposiciones emitidas, y el grupo D las instituciones de menor complejidad y con menor cantidad de disposiciones.

Del análisis realizado se determinó que la calificación promedio de las 173 instituciones objeto de medición fue de 74 puntos; donde más de la mitad obtuvieron calificaciones superiores a los 70 puntos en los factores de Eficacia (73%), Eficiencia (57%) y Gestión (62%).

El IDR es un instrumento que promueve la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la Administración Pública, para lo cual da a conocer el grado de avance de las instituciones, con respecto a las acciones necesarias para concretar las mejoras esperadas a partir de las auditorías realizadas por la Contraloría General.

A partir de este insumo, las entidades podrán emprender estrategias para fortalecer su actuar, y en consecuencia, concretar mejoras en la gestión y en los servicios públicos prestados. Como parte de ese proceso, podrán analizar también los resultados de las instituciones mejor posicionadas e identificar aquellas con mejores condiciones y similares a su realidad, a efectos de propiciar acercamientos para la transferencia de aprendizajes y prácticas exitosas en su gestión, así como para aplicar mecanismos y articulación de esfuerzos en aras de lograr resultados que deriven en mejoras.

Por otra parte, a la Asamblea Legislativa, a la ciudadanía y a los distintos actores sociales, el IDR les aporta una herramienta para activar mecanismos de rendición de cuentas, que de igual manera conlleven a iniciativas para la adopción de mejoras en la gestión administrativa y se traduzcan en bienestar general que venga a marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos. Esto se logra porque todos los informes de auditoría se pueden consultar desde el sitio Web de la CGR, bajo los diversos perfiles de usuario (Auditor Interno, Ciudadano, Estudiante, Oferente, Periodista); así como en la sección de Publicaciones se encuentra los Informes sobre seguimiento de disposiciones y allí una facilidad de consulta por entidad e informe.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-17 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### 4.3.b Ámbito C: Indicadores para otros procesos fiscalizadores de la CGR

Como se indicó, el MMD-EFS de octubre, 2016 consta de 25 indicadores clasificados en seis ámbitos temáticos o dominios, incluyendo tres para las EFS de tipo Corte o Tribunal de Cuentas (EFS-18, EFS-19 y EFS-20), no aplicables a CGR.

No obstante, esta EFS diseñó cinco indicadores para ajustarlos a su realidad en procesos fiscalizadores de control posterior sobre la facultad de realizar investigaciones e instaurar procedimientos administrativos para determinar posibles faltas contra la Hacienda Pública (3) y de control previo sobre contratación administrativa (2); los cuales se plantearon como piloto en el 2014 y, previo ajuste, se incluyen formalmente en la presente aplicación del MMD-EFS. Esto para un total de 27 indicadores evaluados por la CGR.

En esta sección se comentan los resultados de los referidos indicadores específicos de la CGR, de previo a continuar con el comentario de los restantes indicadores previstos en el MMD-EFS (EFS-21 al EFS-25).

Los tres indicadores sobre la competencia de realizar investigaciones e instaurar procedimientos administrativos, conforman un conjunto desde una perspectiva integrada de esos aspectos; pues las investigaciones preliminares, a cargo del Área de Denuncias e Investigaciones de la DFOE (DI), son una fuente común de procedimientos administrativos, que son desarrollados por la División Jurídica (DJ); en tanto que las sanciones dictadas en estos últimos pueden ser recurridas, aspecto que debe atender el Despacho Contralor (DC), de conformidad con el marco normativo aplicable.

Por su parte, los indicadores de control previo sobre contratación administrativa se refieren las gestiones atendidas en la División de Contratación Administrativa (DCA), sobre recursos de objeción al cartel y los recursos de apelación de actos de adjudicación.

Los aspectos de oportunidad, eficacia, reducción de tiempo y cumplimiento evaluados en conjunto para estos procesos, pueden ser complementados a futuro con otros aspectos, al menos en relación con criterios establecidos por la propia CGR o por la normativa del país, como en esta ocasión, aunque sin detrimento de utilizar como referencia sanas prácticas similares de otras EFS o entidades afines.

Estos indicadores se identifican, para esta ocasión, con letras (W, Y y Z) y las siglas de tema (Procedimientos Administrativos-PA) y de la dependencia encargada de las gestiones correspondientes (DI, DJ, DC, DCA); esto para poder insertarlos en el capítulo 4 sobre resultados de procesos fiscalizadores, pero sin alterar la numeración consecutiva subsiguiente, prevista o futura, del MMD-EFS como un todo.

Cabe señalar que sobre diversos aspectos de estos procesos se informa con más detalle en el Informe de Labores de la Memoria Anual presentada cada año al Legislativo por mandato constitucional, con base en los registros e informes de evaluación internos. Por lo tanto, los indicadores diseñados para el MMD-EFS pueden complementar la información para esa rendición de cuentas y transparencia de la CGR.

### 4.3.b.1 Indicadores sobre investigaciones, procedimiento administrativo, sanciones y fase recursiva.

#### EFS-W-PA-DI Resultados de la investigación preliminar

De conformidad con el artículo 22 de la LOCGR, esta EFS podrá instruir sumarios administrativos o realizar investigaciones especiales de oficio por parte de la CGR, a petición de un sujeto pasivo o de cualquier interesado (denuncias); así como deberá instruir sumarios o realizará investigaciones especiales, cuando lo soliciten los órganos parlamentarios de la Asamblea Legislativa o cuando lo soliciten conjuntamente al menos cinco diputados (denuncias).

Como lo establece la documentación guía para desarrollar ese proceso, la cual forma parte del Manual General de la Fiscalización Integral (MAGEFI), la investigación es un procedimiento del proceso de fiscalización posterior liderado por el Área de Denuncias e Investigaciones de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa (DFOE). Constituye un procedimiento sistemático y objetivo orientado a examinar acciones y hechos que se presumen antijurídicos, a efecto de reunir los elementos de juicio necesarios para descartar o confirmar la necesidad de solicitar el inicio de un proceso (administrativo, civil o penal), ante las eventuales responsabilidades administrativas, civiles y/o penales, derivadas del ejercicio de la función pública.

El indicador EFS-W-PA-DI consta de dos dimensiones, una alcanza nivel 3 y otra nivel 4, para una calificación general de 3 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-W-PA-DI</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3</b> Establecido: la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Oportunidad de los resultados de la investigación preliminar			X	
(ii) Eficacia de los resultados de la investigación preliminar				X

### Dimensión (i): Oportunidad de los resultados de la investigación preliminar

EFS-W-PA-DI(i) Criterios del indicador	Calificación
Porcentaje de investigaciones cerradas en un período de doce meses y que hayan sido atendidas en un plazo no mayor a los 9 meses.	
Puntuación = 4: Al menos 90% de las investigaciones iniciadas, concluyen dentro de un plazo no mayor a los 9 meses.	
Puntuación = 3: Al menos 85% de las investigaciones iniciadas, concluyen dentro de un plazo no mayor a los 9 meses.	Cumplido

La medición de oportunidad a la cual se refiere esta dimensión toma como base todo el proceso de investigación considerando aquellas finalizadas en un período de 12 meses y que, eventualmente, originen un procedimiento administrativo.

Para el cálculo de dicho indicador, se tomaron todas las investigaciones iniciadas y finalizadas durante el 2018. En este periodo se finalizaron un total de 117 investigaciones de las cuales 101 se cerraron en un plazo no mayor a 9 meses, dando como resultado una proporción de 86.32%.

En relación con la brecha respecto del máximo nivel de calificación (nivel 4), las causas remiten a que ha sido paulatina la aplicación de una serie de recomendaciones para agilizar este proceso. Al respecto, durante el 2018 se tuvo el proyecto de mejora continua denominado "Análisis y rediseño del proceso de denuncias e investigaciones con metodología LEAN SIX SIGMA", mediante el cual se emitieron algunas recomendaciones que están en curso de implementación conforme los recursos disponibles.

Valga señalar que el incremento en la complejidad técnica de las temáticas referidas en algunas denuncias colocan al órgano contralor ante la necesidad de estudiar aspectos para lo cual no posee el recurso humano especializado para su debida atención; esto obliga a realizar esfuerzos especiales para obtener conocimiento en aras de valorar y, cuando corresponde, investigar los asuntos denunciados. Esta es una de las causas por las cuales la CGR ha sido lenta en la atención de algunas denuncias.

### EFS-W-PA-DI Resultados de la investigación preliminar

#### Dimensión (ii): Eficacia de los resultados de la investigación preliminar

EFS-W-PA-DI(ii) Criterios del indicador	Calificación
Porcentaje de informes de Investigación preliminar que inician procedimiento administrativo en la División Jurídica.	
Puntuación = 4: Al menos 90% de los informes de Investigación preliminar inician procedimiento administrativo en la División Jurídica.	Cumplido

Para el cálculo de este indicador, se consideraron los informes de investigación preliminar remitidos a la División Jurídica durante el 2018, para su valoración; a saber 45 informes de investigación preliminar, de los cuales 43

generaron el inicio de un procedimiento administrativo, un archivo y una devolución. Lo cual significa una efectividad del 95,5%, independientemente de si esos procedimientos administrativos generaron alguna sanción.

Ahora bien, de los 45 informes de investigación preliminar dos corresponden a productos obtenidos en el 2017; sin embargo activaron procedimiento en el 2018.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-W-PA-DI ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

Cabe mencionar que para este proceso se desarrolló e implementó en 2018, un nuevo sistema para la remisión de informes de investigación preliminar de manera automatizada (Módulo de Procedimientos Administrativos), lo que redujo tiempo de trámite, mejoró la calidad y colaboró con la transformación del proceso de fiscalización integral sustentado en tecnologías de información para incrementar su confiabilidad y oportunidad; lo anterior con el objetivo de brindar a la(s) parte(s) investigada(s) mejores herramientas para que ejerzan un debido proceso y tramitar con mayor celeridad los Procedimientos Administrativos.

### **EFS-W-PA-DJ Resoluciones en materia de procedimientos administrativos.**

De conformidad con el artículo 22 de la LOCGR, esta EFS podrá instruir sumarios administrativos o realizar investigaciones especiales de oficio por parte de la CGR, a petición de un sujeto pasivo o de cualquier interesado (denuncias); así como deberá instruir sumarios o realizará investigaciones especiales, cuando lo soliciten los órganos parlamentarios de la Asamblea Legislativa o cuando lo soliciten conjuntamente al menos cinco diputados (denuncias).

Además, de conformidad con el artículo 68 de esa ley, esta EFS, sin perjuicio de otras sanciones previstas por ley, cuando en el ejercicio de sus potestades determine que un servidor de los sujetos pasivos ha cometido infracciones a las normas que integran el ordenamiento de control y fiscalización contemplado en esta Ley o ha provocado lesión a la Hacienda Pública, recomendará al órgano o autoridad administrativa competente, mediante su criterio técnico, que es vinculante, la aplicación de la sanción correspondiente de acuerdo con el mérito del caso. La Contraloría formará expediente contra el eventual infractor, garantizándole, en todo momento, un proceso debido y la oportunidad suficiente de audiencia y de defensa en su favor.

Como lo establece la documentación guía para desarrollar ese proceso, la cual forma parte del Manual General de la Fiscalización Integral (MAGEFI), el procedimiento administrativo interno que se desarrolla se refiere al esclarecimiento, por parte de la CGR, de las eventuales irregularidades detectadas durante la fiscalización integral de los sujetos pasivos, con la debida y oportuna defensa de los involucrados y la garantía del debido proceso, para llegar a determinar la verdad real de los hechos y resolver según corresponda, sea establecer las responsabilidades de mérito o absolver a los involucrados y/o resolver sobre la nulidad absoluta, evidente y manifiesta de actos y contratos administrativos.

El indicador EFS-W-PA-DJ consta de cuatro dimensiones, tres alcanzan nivel 4 y una nivel 2, para una calificación general de 3 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-W-PA-DJ</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Cantidad total de resoluciones con el acto final dictado				X
(ii) Reducción del tiempo promedio de resolución del procedimiento administrativo hasta un mínimo de 150 días		X		
(iii) Ejercicio de facultades en caso de presuntas irregularidades				X
(iv) Monitoreo y seguimiento de las resoluciones por parte de la CGR.				X



### Dimensión (i): Cantidad total de resoluciones con el acto final dictado

EFS-W-PA-DJ(i) Criterios del indicador	Calificación
Puntuación = 4: Al menos 90% de los procedimientos administrativos iniciados durante un año determinado son resueltos dentro de 12 meses.	Cumplido

En lo que respecta de este indicador, la medición se realiza respecto de la cantidad total de los procedimientos administrativos iniciados y finalizados en un periodo de 12 meses, aplicado a las gestiones del 2018.

Se revisaron un total de 37 expedientes, de los cuales 33 se encuentran con el acto final dictado dentro del período señalado y 4 se encuentran en la etapa de redacción del acto final, los cuales se encuentran dentro del plazo de los 12 meses.

Esto denota que las resoluciones de los procedimientos administrativos se resuelven de manera eficaz y en tiempo, antes de 12 meses. Para el periodo en estudio, se alcanza el nivel 4 del indicador.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-W-PA-DJ ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

Como se indicó, en el 2018, se implementó el Módulo de Procedimientos Administrativos, lo cual busca incrementar la confiabilidad y oportunidad; además de brindar mayor celeridad los procedimientos administrativos. Adicionalmente, se logró una optimización a lo interno de la División Jurídica en lo que respecta a la atención de este proceso.

### EFS-W-PA-DJ Resoluciones en materia de procedimientos administrativos.

### Dimensión (ii): Reducción del tiempo promedio de resolución del procedimiento administrativo hasta un mínimo de 150 días hábiles.

EFS-W-PA-DJ(ii)Criterios del indicador	Calificación
Puntuación = 4: La Contraloría General de la República monitorea el tiempo promedio hasta emisión de acto final y es capaz de demostrar que el tiempo ha sido reducido en al menos 4 años consecutivos, indicando una tendencia	Cumplido
Puntuación = 3: La Contraloría General monitorea el tiempo promedio hasta la emisión de acto final y es capaz de demostrar que ha sido reducido en al menos 3 años consecutivos, indicando una tendencia.	
Puntuación = 2: La Contraloría General monitorea el tiempo promedio hasta la emisión de acto final y es capaz de demostrar que ha sido reducido en al menos 2 años consecutivos.	

En el año 2012, debido a diversas acciones de inconstitucionalidad interpuestas por terceros ante la Sala Constitucional, en las cuales se cuestionaba la potestad sancionatoria de la CGR, la emisión de actos finales estuvo suspendida por orden de dicha autoridad hasta el año 2015. Es decir, en ese periodo de tiempo, no se emitieron actos finales y por lo tanto no se recomendó la aplicación de sanciones, lo cual impidió que se

contabilizara el tiempo promedio de la emisión de los actos finales. Por lo tanto, para la evaluación de este indicador, solo se contabilizaron los tiempos de emisión de acto final de los años 2016, 2017 y 2018.

En razón de lo anterior; se denota que se logró reducir el tiempo de la emisión del acto final de procedimientos administrativos en 2 años consecutivos, los cuales fueron 2017 y 2018; el tiempo de duración fue de 98 y 76,24 días hábiles, respectivamente.

Dado que el indicador se mide por primera vez, no hay brechas respecto del nivel 4 de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-W-PA-DJ ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

**EFS-W-PA-DJ Resoluciones en materia de procedimientos administrativos.**  
**Dimensión (iii): Ejercicio de facultades en caso de presuntas irregularidades.**

<b>EFS-W-PA-DJ(iii)Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Cuando se considere pertinente, la Contraloría General ha aplicado las siguientes facultades:	
a) Existencia del expediente administrativo.	Cumplido
b) Traslado de cargos a los presuntos responsables.	Cumplido
c) Señalamiento comparecencia pública.	Cumplido
d) Emite resolución final.	Cumplido
e) Atiende recursos de revocatoria contra resolución de traslado y resolución final.	Cumplido

Se realizó una revisión de los 37 expedientes que tuvieron apertura en el año 2018, la cual evidencia que todos cumplían con los criterios a evaluar en este indicador.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-W-PA-DJ ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

**EFS-W-PA-DJ Resoluciones en materia de procedimientos administrativos.**  
**Dimensión (iv): Monitoreo y seguimiento de las resoluciones por parte de la Contraloría General de la República.**

<b>EFS-W-PA-DJ(iv)Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Un mecanismo efectivo, para el monitoreo y seguimiento de todas las resoluciones para verificar si el sujeto pasivo adopte la sanción que fue recomendada o las Nulidades establecidas: La Contraloría General cuenta con un mecanismo para informar a cada administración, mediante la emisión de oficio:	
a) Puntuación = 4: Al menos 90% las administraciones cumplen con la recomendación	Cumplido

En este indicador se realizó un análisis de los 37 procedimientos administrativos en los cuales se dictó acto de apertura. Se elaboró una tabla donde se registró el estado del procedimiento administrativo respecto de las sanciones (en ejecución, en trámite, inejecutable, absolutoria y ejecutado); a su vez se excluyó las sanciones que aplica la CGR (27 sanciones de prohibición y 15 sanciones de responsabilidad civil).

Es decir; este indicador se obtuvo de la medición de las sanciones administrativas que aplica la administración en estado de ejecución, inejecutables y ejecutados.

Del total de las 42 sanciones que dictó la CGR, a ser ejecutadas por las administraciones en el 2018, 35 sanciones fueron aplicadas y 7 se encontraban en proceso de ejecución al final de ese período. Lo anterior evidencia que las administraciones cumplen con la recomendación dictada por la CGR.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iv) del EFS-W-PA-DJ ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

Importante comentar, no obstante, que una limitación externa para el ejercicio de las competencias de este órgano contralor se presenta en relación al fenómeno de la mora judicial, aspecto comentado en el punto c de este informe. La tardanza de los órganos jurisdiccionales en la resolución definitiva de los procesos sometidos a su conocimiento, implica una excesiva lentitud en la definición de los litigios en los cuales participa la CGR en términos generales. En ese sentido, la prolongada dilación de los trámites en las jurisdicciones constitucional, contencioso administrativa, laboral y penal, en algunos casos, implica la imposibilidad de hacer efectivas las sanciones impuestas por este órgano contralor. Esto considerando que el tiempo de duración de los procesos excede los periodos de gestión de los servidores que fueron objeto de sanciones en procesos disciplinarios o penales, lo cual se torna aún más evidente cuando se trata de cargos con un periodo de nombramiento establecido, como son: Alcaldes, Regidores, Síndicos, Presidentes Ejecutivos, Gerentes, miembros de Juntas Directivas, entre otros, situación que contribuye a una percepción negativa de impunidad por parte de la ciudadanía.

### **EFS-W-PA-DC Fase recursiva de procedimientos administrativos en Despacho Contralor**

De conformidad con el marco regulatorio establecido en la Ley Orgánica de la Contraloría General, Ley General de la Administración Pública, Ley de Administración Financiera y Presupuestos Públicos, Ley General de Control Interno, Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito y el Reglamento de Procedimientos Administrativos el Despacho ejerce una competencia recursiva en cuanto a los actos de trámite y finales dictados en Procedimientos Administrativos Sancionatorios.

El proceso de análisis busca resguardar la observancia al debido proceso y el cumplimiento del marco legal aplicable.

El indicador EFS-W-PA-DC consta de dos dimensiones, las cuales alcanzan nivel 2, para una calificación general de 2 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-W-PA-DC</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b>	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b>	<b>Nivel 3 Establecido:</b>	<b>Nivel 4 Gestionado:</b>
	la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Tiempo en resolver los recursos de apelación presentados contra acto de apertura, prejudicialidad, abstención, recusación, adición y aclaración y contra anotación de medida cautelar.		X		
(ii) Cantidad de meses en resolver los recursos de apelación contra el acto final en Despacho Contralor.		X		

**Dimensión (i): Tiempo en resolver los recursos de apelación presentados contra acto de apertura, prejudicialidad, abstención, recusación, adición y aclaración y contra anotación de medida cautelar.**

<b>EFS-W-PA-DC(i) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) Puntuación= 4: Al menos el 90% de los recursos resueltos en 1 mes.	
b) Puntuación= 3: Al menos el 80% de los recursos resueltos en 1 mes.	
c) Puntuación= 2: Al menos el 70% de los recursos resueltos en 1 mes.	Cumplido

En 2018, ingresaron al Despacho Contralor 12 casos correspondientes a recursos contra el acto de apertura, prejudicialidad, abstención, recusación, adición y aclaración y contra anotación de medida cautelar.

El parámetro de duración en estos casos va de un mes a un mes y medio. Ahora bien, se aclara que el cómputo del plazo para los recursos que ingresan al Despacho Contralor corresponde a meses calendario (días naturales), por lo que se contempla dentro de dicho cálculo los días feriados y fines de semana.

En cuanto a la brecha respecto del nivel 4 de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-W-PA-DC, no se logra atender al menos un 90% en el plazo de una mes debido al volumen en trámite y a la complejidad del caso.

Al respecto, a futuro se prevé mejoras como: llevar a cabo de forma conjunta con las diferentes divisiones la medición de los expedientes en su totalidad, comprendiendo los diferentes periodos que abarquen; y llevar a cabo una coordinación con las Divisiones involucradas para valorar la posibilidad de estandarizar la forma en que se realiza el cómputo de los plazos, por cuanto actualmente algunas divisiones realizan el cómputo en días hábiles (de lunes a viernes sin contar los días feriados) y en otros casos el cómputo de los plazos se efectúa en mes calendario, es decir, contemplando los días feriados y los fines de semana.

#### **EFS-W-PA-DC Fase recursiva de procedimientos administrativos en Despacho Contralor**

##### **Dimensión (ii): Cantidad de meses en resolver los recursos de apelación contra el acto final en Despacho Contralor**

<b>EFS-W-PA-DC(ii)Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) Puntuación= 4: Al menos el 90% de los recursos resueltos en 5 meses.	
b) Puntuación= 3: Al menos el 80% de los recursos resueltos en 5 meses.	
c) Puntuación= 2: Al menos el 70% de los recursos resueltos en 5 meses.	Cumplido

Durante 2018, ingresaron al Despacho Contralor 18 recursos de apelación contra el acto final, de los cuales uno se encuentra en trámite.

En este caso el promedio de duración para emitir las resoluciones es de aproximadamente 4 meses y medio. De manera consistente al indicador anterior, se aclara que el cómputo del plazo para los recursos que ingresan al Despacho Contralor corresponde a mes calendario (días naturales), es decir, se contempla dentro del cálculo los días feriados y fines de semana.

En cuanto a la brecha respecto del nivel 4 de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-W-PA-DC, no se logra atender al menos un 90% en el plazo de cinco meses debido la complejidad.

Al respecto, a futuro se prevé mejoras como: analizar el contenido de las resoluciones dictadas por el Despacho Contralor que ajustan o modifican la resolución final con el propósito de determinar insumos para la mejora del proceso.

#### 4.3.b.2 Indicadores sobre control previo en materia de contratación administrativa

De conformidad con sus facultades constitucionales y legales, esta EFS ejerce controles previos sobre la contratación administrativa con el objetivo de verificar, en algunos de los tipos o modalidades de contratación y en determinados momentos de estos, que la administración activa realice las inversiones de los fondos públicos asignados, en estricto apego al bloque de legalidad establecido para esos efectos.

Sobre el particular, el cartel o pliego de condiciones para una contratación, es un elemento muy sensible porque sienta las bases para la selección del contratista y, primordialmente, para dar seguimiento y evaluar la ejecución contractual. De ahí la conveniencia de que las personas físicas o jurídicas cuando estiman que, desde las condiciones del cartel, se les están limitando las posibilidades de participación o resultan contrarias al ordenamiento jurídico, acudan de manera oportuna a solicitar su revisión. En ese sentido, es quizás uno de los procesos de mayor valor agregado, al permitir, de manera oportuna, enmendar algunas imprecisiones en los procesos de compras.

Por su parte, el recurso contra el acto de adjudicación se activa cuando un interesado apela, ante la CGR, la adjudicación de un determinado procedimiento de contratación administrativa, por considerarlo contrario a la legalidad y en abierto perjuicio a sus intereses y al interés público. Para resolver, se analizan los argumentos y la pruebas presentadas por el particular, determinando si el acto final del procedimiento licitatorio se apega a la legalidad y al interés público, y como consecuencia definir si debe mantenerse o no el acto cuestionado.

Como lo establece la documentación guía para desarrollar estos procesos, la cual forma parte del Manual General de la Fiscalización Integral (MAGEFI), los objetivos de son, el primer tema, revisar las cláusulas del cartel de licitación para señalar las infracciones o limitaciones que pueda poseer, que generan o implican un quebranto a los principios de contratación administrativa, a la Ley de Contratación Administrativa o su Reglamento, para eliminar restricciones injustificadas a la libre participación; y, por otra parte, en el segundo tema, analizar los argumentos y la pruebas planteadas por un particular para determinar si el acto final de un procedimiento licitatorio se apega a la legalidad y al interés público, valorando si con la información presentada por el recurrente debe mantenerse o no el acto impugnado.

Cabe indicar que, según el artículo 34 de la LOCGR, a diferencia de la facultad sancionatoria, los actos que dicten la CGR sobre procedimientos de contratación administrativa, se exceptúan de la regla sobre impugnación, de modo que, una vez dictados, quedan firmes.

## EFS-Y-DCA Resultados de las Resoluciones sobre los Recursos de Objeción de cartel y los Recursos de Apelación de Actos de Adjudicación

El indicador EFS-Y-DCA consta de tres dimensiones, dos alcanzan nivel 4 y una nivel 1, para una calificación general de 3 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-Y-DCA</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b>	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b>	<b>Nivel 3 Establecido:</b>	<b>Nivel 4 Gestionado:</b>
	la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Número de resoluciones en comparación con el número de recursos resultantes que requieren resolución				X
(ii) Resultados de las resoluciones emitidas por la DCA - CGR sobre los recursos de objeción al cartel y los recursos de apelación de actos de adjudicación.				X
(iii) Monitoreo y seguimiento de las resoluciones por parte de la DCA	X			

### **Dimensión (i): Número de Resoluciones en comparación con el número de recursos resultantes que requieren resolución**

<b>EFS-Y-DCA(i) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Puntuación = 4: Al menos 90% de todos los documentos resultantes sometidos a recurso de objeción/apelación en un año determinado son resueltos dentro de 12 meses.	Cumplido

Para ambos tipos de gestión (objeción y apelación), una resolución puede responder varios recursos presentados. En el año 2018, ingresaron 849 recursos de objeción al cartel los cuales generaron 490 resoluciones; en tanto que ingresaron 683 apelaciones las cuales generaron 578 resoluciones. En total, durante el año 2018, se recibieron 1532 recursos y se dictaron 1068 resoluciones, con una cobertura del 100% de lo recibido.

Las objeciones tienen un promedio de resolución de 6 días hábiles y las apelaciones un promedio de 28 días hábiles.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-Y-DCA ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### **EFS-Y-DCA Resultados de las Resoluciones sobre los Recursos de Objeción de cartel y los Recursos de Apelación de Actos de Adjudicación**

#### **Dimensión (ii): Reducción del tiempo promedio hasta la emisión de una resolución de los documentos resultantes**

<b>EFS-Y-DCA(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Puntuación = 4: La EFS monitorea el tiempo promedio hasta la resolución de los documentos resultantes y es capaz de demostrar que el tiempo ha sido reducido en al menos 5 años consecutivos, indicando una tendencia; o la EFS ha definido y satisfecho todos sus indicadores de desempeño que miden su trabajo pendiente	Cumplido

Las objeciones tienen un promedio de resolución de 6 días hábiles y las apelaciones un promedio de 28 días hábiles. El tiempo legal para resolver es de 10 días hábiles en objeciones y 40 días hábiles en apelaciones (que asciende a 60 días hábiles cuando hay prórroga).

Se hizo revisión desde el 2014, con base en los registros del SIGED, y el promedio de resolución se ha mantenido menor al plazo legal de resolución.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-Y-DCA ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.



**EFS-Y-DCA Resultados de las Resoluciones sobre los Recursos de Objeción de cartel y los Recursos de Apelación de Actos de Adjudicación**  
**Dimensión (iii): Monitoreo y seguimiento de las resoluciones por parte de la DCA**

<b>EFS-Y-DCA(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Un mecanismo efectivo, para el monitoreo y seguimiento de todas las resoluciones se encuentra establecido en la EFS, incluyendo:	
a) La EFS cuenta con un mecanismo de monitoreo para el régimen recursivo en materia de contratación administrativa.	Incumplido
b) La EFS cuenta con un mecanismo para informar sobre todas las resoluciones emitidas en materia de contratación administrativa.	Cumplido
c) En aquellos casos en los que las resoluciones realizaron recomendaciones, éstas fueron sujetas de un mecanismo de seguimiento a la implementación y monitoreo de las acciones tomadas por la administración activa correspondiente.	Incumplido
d) En aquellos casos en que las resoluciones dispusieron que las administraciones administrativas tenían que proceder a realizar una acción determinada, la EFS cuenta con un mecanismo de seguimiento a la implementación y monitoreo de las acciones tomadas por la administración activa correspondiente	Incumplido

Respecto de los cuatro criterios evaluados en esta dimensión, la CGR cumple con uno, referido a disponer de un mecanismo para informar sobre todas las resoluciones emitidas en materia de contratación administrativa; en tanto que incumple los tres restantes referidos, en síntesis, a un monitoreo sistemático de la aplicación de las resoluciones por parte de los fiscalizados.

Las principales causas de estas brechas son:

- La DCA ha experimentado la salida de funcionarios, ya sea porque se acogieron al derecho de jubilación, o bien, porque eligen otras oportunidades laborales y renunciaron. Esto ha implicado un impacto en la gestión del conocimiento y experiencia específica en materia de contratación administrativa, que sin duda alguna afecta directamente el desarrollo de las funciones de la División, generando en algunas ocasiones sobre carga de trabajo en los equipos profesionales y gerenciales.
- Es importante destacar también que el control previo externo que ejerce esta división, ofrece una serie de retos de relevancia estratégica, por cuanto implica la participación del órgano contralor en una cantidad importante de gestiones, normalmente asociadas a una gran complejidad en la temática jurídica y técnica en el ámbito de la contratación administrativa a ser tratadas en plazos establecidos por ley.
- Se debe contar con un mecanismo de monitoreo y seguimiento sistemático para el régimen recursivo en materia de contratación administrativa.

## EFS-Z-DCA Procedimiento para la atención de Recursos de Objeción de Cartel y de Recursos de Apelación en Materia de Contratación Administrativa

El indicador EFS-Z-DCA consta de dos dimensiones, las cuales alcanzan el nivel 4, para una calificación general de 4 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-Z-DCA</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b>	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b>	<b>Nivel 3 Establecido:</b>	<b>Nivel 4 Gestionado:</b>
	la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Procedimiento para la atención de recursos de objeción de cartel y de recursos de apelación en materia de contratación administrativa.				X
(ii) Transparencia del procedimiento de objeción al Cartel y recurso de apelación de actos de adjudicación.				X

### Dimensión (i): Procedimiento de Objeción de Cartel y Recurso de Apelación de actos de adjudicación

EFS-Z-DCA (i) Criterios del indicador	Calificación
Los Procedimiento de objeción de cartel y recurso de apelación de actos de adjudicación deberían cumplir con los siguientes requerimientos:	
a) Las Resoluciones son congruentes con el debido proceso legal de la LCA, el RLCA o las leyes especiales que sean aplicables.	Cumplido
b) Las Resoluciones se llevan a cabo en cumplimiento con las normas reconocidas.	Cumplido
c) Las Resoluciones se llevan a cabo en cumplimiento con los procedimientos internamente definidos.	Cumplido
d) Las Resoluciones se dictan dentro del periodo de tiempo prescrito.	Cumplido

De conformidad con los formatos oficiales y la revisión de resoluciones emitidas, se constata que en estas se incorpora un apartado que determina las audiencias conferidas a las partes involucradas y las respuestas que ellas remiten durante el trámite del procedimiento en concordancia con lo estipulado en la Ley y el Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-Z-DCA ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### EFS-Z-DCA Procedimiento para la atención de Recursos de Objeción de Cartel y de Recursos de Apelación en Materia de Contratación Administrativa

#### Dimensión (ii): Transparencia Procedimiento de Objeción de Cartel y Recurso de Apelación de actos de adjudicación

EFS-Z-DCA(ii)Criterios del indicador	Calificación
El Procedimiento de objeción de cartel y recurso de apelación de actos de adjudicación debería ser transparente y prever los siguientes elementos:	
a) La EFS organiza audiencias públicas con las partes involucradas.	Cumplido
b) La EFS publica todas las resoluciones dentro del periodo de tiempo prescrito, o dentro de los doce meses siguientes a la emisión del fallo en los casos que no se especifique un periodo de tiempo.	Cumplido
c) La EFS notifica cada resolución cualquier parte interesada conforme a las normas definidas para ello.	Cumplido
d) La EFS comunica de manera regular el contenido de sus resoluciones a la sociedad civil, favoreciendo la fácil comprensión de sus contenidos (por ejemplo, publicando síntesis).	Cumplido

Sobre estos criterios evaluados, se tiene lo siguiente:

- Las audiencias de la DCA se dan por escrito y queda evidencia en el SIGED, en cada uno de los expedientes electrónicos. Estas son de acceso público, salvo que haya materia confidencial declarada así por la administración durante el proceso de compra.
- Después del despacho de la Resolución, se publican en el sitio Web de la CGR, en la sección de "Consultas/temas de contratación/resoluciones de Objeciones al Cartel y Apelaciones".
- Existe un reglamento de notificación donde se estipula que la División tiene tres días para notificar a las partes.
- Se emiten boletines de prensa de los temas más relevantes, sin perjuicio de que en el resto de casos, ante consultas de partes interesadas, estas se atiendan individualmente.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-Z-DCA ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

#### 4.4 Ámbito D: Gestión financiera, activos y servicios de apoyo

##### EFS-21: Gestión financiera, activos y servicios de apoyo

El indicador EFS-21 consta de tres dimensiones, dos alcanzan nivel 4 y una nivel 3, para una calificación general de nivel 4 en este indicador.

Dimensiones de EFS-21	Nivel 1 Básico: la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	Nivel 2 Desarrollo: la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	Nivel 3 Establecido: la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	Nivel 4 Gestionado: la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Gestión financiera			X	
(ii) Planeación y uso eficaz de los activos y la infraestructura				X
(iii) Servicios de apoyo administrativo				X

## Dimensión (i): Gestión financiera

EFS-21(i) Criterios del indicador	Calificación
A fin de asegurar la gestión eficaz de sus recursos financieros, la EFS debe:	
a) Asignar claramente las responsabilidades para las principales actividades de gestión financiera. INTOSAI GOV 9100:pág. 29.	Cumplido
b) Contar con un sistema de delegación de autoridad para asumir/incurrir y aprobar gastos en nombre de la EFS. INTOSAI GOV 9100:pg.29.	Cumplido
c) Contar con manuales financieros y/o regulaciones en la materia y ponerlos a disposición de todo el personal. ISSAI 20:1, INTOSAI GOV 9100:pág.10, 36-38.	Cumplido
d) Asegurarse de que el personal encargado de las tareas presupuestarias y contables cuente con las habilidades adecuadas, así como con la experiencia y los recursos para cumplir con su labor. Con base en la ISSAI 12:9, ISSAI 20:6, INTOSAI GOV 9100 pág. 18.	Cumplido
e) Establecer cronogramas y procedimientos claros para el proceso de presupuesto. Con base en la ISSAI 20:6.	Cumplido
f) Contar con un sistema de información de gestión operacional, que incluya información financiera y sobre el desempeño. Con base en: ISSAI 12:9, ISSAI 20:6, INTOSAI GOV 9100: pág. 10.	Cumplido
g) Tener un sistema de registro del costo de personal en funcionamiento. Con base en la ISSAI 12:9, ISSAI 20:6, INTOSAI GOV 9100 pág. 10.	Incumplido
h) Gestionar su gasto real de modo tal que el gasto efectivo de la EFS no se haya desviado de su presupuesto de gastos más de una vez en los últimos tres años en un porcentaje superior al 10% del gasto incluido en el último presupuesto aprobado. Con base en la ISSAI 12:8, ISSAI 20:6.	Cumplido
i) La EFS prepara un estado financiero/informe financiero anual siguiendo un marco de información financiera adecuado y relevante. ISSAI 20:6.	Cumplido
j) Los “estados financieros de las EFS se hacen públicos y están sujetos a una auditoría externa independiente o a revisión parlamentaria”. ISSAI 20:6.	Cumplido
k) Cuando la ley o la legislación vigente así lo han requerido, la EFS ha recibido una opinión de auditoría sin salvedades sobre sus últimos estados financieros auditados/ revisados y garantizó una respuesta adecuada y apropiada al informe de auditoría/ revisión y/o a la carta de gestión y a las recomendaciones efectuadas. (Nota: Cuando las actividades de la EFS se divulgan como parte de las cuentas públicas generales, deben informarse en una nota independiente según el marco de información financiera aplicable, y no deben existir salvedades respecto a dicha nota sobre las actividades de la EFS). Con base en la ISSAI 20:6.	Cumplido

En relación con la gestión presupuestaria, contable y de tesorería (pago de planillas y pago a proveedores y otros), se cumple lo establecido en la normativa, tanto en aplicación de leyes como de lineamientos técnicos, que orientan la gestión financiera institucional.

En la búsqueda de una gestión más eficiente, la institución ha establecido las responsabilidades necesarias mediante la delegación, por parte del jerarca, para que la Gerencia de División de Gestión de Apoyo asuma y autorice gastos, para lo cual deberá realizar informes trimestrales y presentarlos al jerarca de forma trimestral.

Con respecto a la divulgación de los manuales y procedimientos, entre otros, que deben seguirse en cuanto a la gestión financiera, se cuenta a nivel institucional con una sección en la intranet, donde se encuentran disponibles los documentos, que permiten conocer a los funcionarios, según la gestión que requieran, los pasos a seguir o qué regulaciones existen para determinados trámites o actividades.

El personal designado para la gestión financiera institucional cumple con las especificaciones del Manual de Perfiles de Puestos, por lo que se considera personal idóneo para el desarrollo de las tareas, no obstante, se brinda seguimiento a su desempeño, en aras de su desarrollo.

La institución, desde la planificación, establece cronogramas y procedimientos para el proceso de presupuesto, para dar cumplimiento a esta gestión se emite cada año una serie de Lineamientos sobre la formulación de su plan operativo (PO) y el consecuente requerimiento de recursos.

La CGR logró una ejecución presupuestaria del 94,4% en 2018, similar a la de 2017 y 2016 (95,13% y 95,28, respectivamente); lo cual es positivo frente a las previsiones realizadas y al valor público previamente referido en este documento.

Como en períodos anteriores, en consistencia con las políticas de austeridad y restricción del gasto público dada la situación fiscal del país, la CGR ha venido contribuyendo con ajustes importantes a su presupuesto, con el cuidado de que esto, si bien obliga a tomar medidas de gestión, no ponga en riesgo el logro de sus objetivos y obligaciones, reiterando y promoviendo el correcto y mejor uso de los recursos, bajo los principios de austeridad y eficiencia. En ese contexto, para apoyar, además, los esfuerzos para amortizar la deuda a corto plazo y otros requerimientos del Ministerio de Hacienda, la CGR planteó una disminución a su presupuesto para 2018 (presupuesto extraordinario), por la suma total de \$448,02 millones; esto representa aproximadamente un 2,1% del límite de gasto aprobado. Dicha rebaja se dio, principalmente, en la partida de remuneraciones.

Por su parte, al analizar el Informe de Evaluación Anual de la Gestión Presupuestaria del Ejercicio Económico 2018 de la CGR, la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda, resalta, nuevamente, el esfuerzo de la institución por ajustarse a la normativa técnica y metodológica establecida por el rector en materia presupuestaria, así como por la consideración de la observación dada por la DGPN en el Informe de Evaluación Anual 2017, con respecto al cumplimiento de los indicadores que miden aspectos esenciales de los servicios y que tienen implicaciones de relevancia sobre la ejecución de los recursos financieros asociados. Asimismo, señala que es destacable que la institución presente en su análisis de las partidas con ejecuciones menores al 90%, las razones puntuales por los niveles de ejecución alcanzados e identifique medidas correctivas específicas, con plazos y responsables; y que, conforme a la metodología establecida para medir la efectividad de los programas con producción cuantificable, los resultados alcanzados en las variables de medición determinaron que el programa 12-Fiscalización Superior de la Hacienda Pública es efectivo.

La institución cuenta con una serie de sistemas de información para sus operaciones, los cuales son una importante herramienta para el desarrollo de la actividad financiera, tales como el Sistema de Gestión Institucional (SIGI), Sistema de Presupuesto, Sistema de Pago de Salarios, Sistema de Tesorería, Sistema Contable, entre otros. Estos le permiten a los funcionarios encargados, llevar un control de sus operaciones y dar cumplimiento a la vinculación del plan con la formulación, ejecución y evaluación del presupuesto.

Finalmente, se debe señalar que la Institución desarrolla su gestión contable y elaboración de Estados Financieros (EF), con base en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y, durante los últimos ocho años, estos han sido evaluados por despachos de auditores externos cuya opinión, en todos los casos, ha salido sin salvedades. Los EF y dictámenes de los auditores externos son publicados en la página web institucional en aras de la transparencia, rendición de cuentas y para conocimiento del público en general. Asimismo, la referencia al dictamen de los auditores externos forma parte del Informe de Labores de la Memoria Anual entregada al Legislativo, pues constituye uno de los elementos clave para la Declaración Anual sobre el Sistema de Control Interno Institucional que emite el Despacho Contralor.

En cuanto a brechas y sus causas, la institución no cuenta con un sistema de registro del costo de su personal (criterio g), en sentido estricto, asociado a los productos y servicios generados; porque el proyecto para ajustarse a las NICSP y solventar oportunidades de mejora recomendadas por los auditores externos, han marcado otras prioridades. Sin embargo, la CGR, en un esfuerzo por mejorar sus procesos de trabajo y contar con una herramienta para la toma de decisiones, ha desarrollado una metodología para costear los productos que genera la institución, referida a tres categorías:

- Costos de planilla, agrupados por la relevancia respecto al total del presupuesto.
- Costos operativos, referidos a rubros de soporte necesarios para el adecuado funcionamiento de la institución.
- Otros costos, donde se incorporan rubros relacionados con costos de oportunidad y depreciaciones.

Respecto del presupuesto institucional (planilla y operativos) más otros costos como las depreciaciones, esas categorías representan un 85,78%, 5,67% y 8,55%, en el orden de cita, al 31 de diciembre de 2018.

Cabe señalar que si bien no se cuenta con un sistema de costeo, sí se dispone del registro de tiempo de dedicado a la mayoría de los procesos, en el SIGED; lo cual constituye una base importante para estimar el costo de desarrollar procesos y generar ciertos productos, siempre que ese registro en el SIGED, como todo registro, sea lo más preciso y completo posible.

**EFS-21: Gestión financiera, activos y servicios de apoyo**  
**Dimensión (ii): Planeación y uso eficaz de los activos y la infraestructura**

<b>EFS-21(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) La EFS ha desarrollado una estrategia o plan a largo plazo para sus necesidades de infraestructura física y un plan a corto plazo para sus requerimientos informáticos, según sus niveles actuales de personal disponible y aquéllos que prevé para el futuro.(Creación de capacidades en Entidades Fiscalizadoras Superiores) pág. 45, 49.	Cumplido
b) Cuando corresponda, en los últimos cinco años, la EFS ha revisado el tamaño, la dotación de personal y su ubicación respecto a la de sus clientes de auditoría y cualquier propuesta de mejora han sido atendida. Con base en: ISSAI 20:6, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
c) La EFS ha revisado la idoneidad de su infraestructura de sistemas informáticos (incluyendo computadoras, software y redes informáticas) en los últimos tres años y cualquier propuesta de mejora ha sido atendida. Creación de capacidades en Entidades Fiscalizadoras Superiores: pág. 48-50, Equipo de trabajo del MMD EFS. (Por ejemplo, usando la metodología de autoevaluación EUROSAT IT (ITSA)).	Cumplido
d) La EFS informa sobre cualquier deficiencia relacionada con sus activos e infraestructura en su informe anual o documento equivalente cuando surgen cuestiones relevantes. Con base en la ISSAI 12:1	Cumplido
e) La EFS ha garantizado el acceso a instalaciones de archivo adecuadas que permiten el almacenamiento seguro de todos los registros pertinentes durante varios años y el acceso a los mismos cuando es necesario. INTOSAI GOV 9100:pg. 11.	Cumplido

La CGR cuenta con previsiones de potencial humano (como se comentará en indicadores del ámbito E siguiente), así como en materia de tecnologías de información y otros procesos y proyectos de interés (capacitación interna y externa, gestión ambiental responsable), que inciden en las previsiones de infraestructura física y de desarrollo tecnológico. Además, estos esfuerzos se gestionan como proyectos plurianuales que, entre otras orientaciones externas e internas, aplican lineamientos del Ministerio de Planificación Nacional sobre proyectos de infraestructura, de manera voluntaria y proactiva dada la independencia administrativa de la CGR.

En cuanto a la revisión periódica “del tamaño, la dotación de personal”, esta EFS, en general, concibe e implementa un enfoque sistemático de un proceso de diseño organizacional, que se ejecuta por medio de proyectos, para revisar de manera estandarizada y objetiva, todo lo relacionado con lo que se denomina capacidad de planta o capacidad instalada (incluyendo dotación de personal, infraestructura de edificios y mobiliario), reorganización, arquitectura de información, entre otros alcances. La aplicación de las orientaciones correspondientes se integra al proceso de planificación institucional.

En la infraestructura de desarrollo tecnológico, la CGR ha determinado sus necesidades y requerimientos informáticos, que se han traducido a proyectos concretos que forman parte de Plan Táctico en TIC (PTAC), alineados con el Plan Estratégico de Tecnologías de Información y Comunicación (PETIC). Estos proyectos



abordan la creación de nuevos sistemas y módulos que automatizan los procesos institucionales, proyectos de mejora y actualización de la plataforma tecnológica que soporta la operación de los servicios de TI y proyectos dirigidos a fortalecer la seguridad informática. El PETIC y el PTAC están disponibles en el sitio Web de la EFS, en la sección de Contraloría Transparente / Planes y políticas.

De igual manera, los proyectos de mejora, en los últimos tres años, han fortalecido las capacidades de procesamiento y de almacenamiento de datos, con nuevos equipos de seguridad informática (firewalls) y el cambio de toda la red alámbrica e inalámbrica institucional atendiendo un riesgo de obsolescencia. Además, en este año se adjudicó el cambio de servidores que soportan la plataforma de virtualización, ya que los existentes están obsoletos; el proceso de actualización de dichos servidores deberá quedar implementado para noviembre próximo.

En cuanto a garantizar la seguridad de información, tanto física como tecnológica, ha desarrollado diversos controles, como por ejemplo, se permite el ingreso a la institución únicamente a las personas autorizadas, el acceso en las puertas es electrónico y se ha emitido normativa que regula los niveles de acceso a los diferentes documentos que se custodian (Lineamientos, Manuales y Formularios).

Adicionalmente, en la seguridad tecnológica, se cuenta con respaldos de la información de las bases de datos institucionales, mismos que se trasladan al Poder Judicial una vez por semana para ser custodiados. Se creó la figura de Oficial de Seguridad de la Información (CISO por sus siglas en inglés chief information security officer), encargado de alinear la seguridad de la información con los objetivos del negocio y de gestionar la política de seguridad de la institución, todo en línea con estándares ISO.

Por otra parte a nivel de inventarios, en el año 2018 se actualizó el proceso de Administración de bienes y los respectivos procedimientos de Gestión de Bienes y Gestión de Suministros, en atención de los cuales se mantiene un control sistemáticos de inventarios y control de activos. Se realizaron tres actos de donación en los cuales se dispuso de 221 activos a diferentes instituciones; así como dos trámites de desecho de activos en mal estado, con la colaboración del Instituto Tecnológico de Costa Rica. Importante resaltar la adquisición de chips de radiofrecuencia con el fin de continuar con el plaqueado de los activos y tener un mejor control de los mismos.

El registro contable de los activos se complementa con el control físico, lo cual es un aspecto clave para la referida auditoría financiera anual sobre los Estados Financieros de la CGR (dimensión (i) del EFS-21).

Interesa señalar, además, que la gestión responsable de la CGR en materia de responsabilidad ambiental permitió alcanzar logros importantes, de lo cual la síntesis es que el Instituto de Normas Técnicas de Costa Rica (INTECO) informó que la CGR alcanzó en 2018 las condiciones para certificarse como una institución carbono neutral, gracias a sus esfuerzos en cuanto al consumo de combustible, electricidad, agua, papel, suministros de impresión y otra diversidad de suministros (como aerosoles), así como la generación y disposición de residuos. Esto es el fruto de honrar desde hace varios años un compromiso institucional asumido con convicción, que ha requerido empeño, perseverancia y visión. Como lo ha manifestado INTECO, son muy pocas las entidades públicas con ese logro.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-21 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

**EFS-21: Gestión financiera, activos y servicios de apoyo**  
**Dimensión (iii): Servicios de apoyo administrativo**

<b>EFS-21(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
La EFS debe contar con apoyo administrativo adecuado para funcionar y mantener sus activos e infraestructura de manera eficaz:	
a) La responsabilidad del soporte informático está claramente asignada y el personal encargado de esta tarea cuenta con las habilidades y recursos adecuados para cumplir con su labor. Con base en la ISSAI 12:9, ISSAI 20:6, INTOSAI GOV 9100 pg. 18.	Cumplido
b) La responsabilidad de la gestión y archivo de documentos está claramente asignada y el personal encargado de esta tarea cuenta con las habilidades y recursos adecuados para cumplir con su labor. Con base en la ISSAI 12:9, ISSAI 20:6, INTOSAI GOV 9100 pg. 18.	Cumplido
c) La responsabilidad de la gestión de todas las categorías principales de activos e infraestructura está claramente asignada y el personal encargado de esta tarea cuenta con las habilidades y recursos adecuados para cumplir con su labor. Con base en la ISSAI 12:9, ISSAI 20:6, INTOSAI GOV 9100 pg. 18	Cumplido
d) Todas las funciones de apoyo administrativo han sido revisadas en los últimos cinco años y cualquier propuesta de mejora ha sido atendida. Con base en la ISSAI 20:6, Creación de capacidades en Entidades Fiscalizadoras Superiores pág. 46, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

Los servicios de apoyo administrativos cuentan con personal responsable y capacitado para cumplir sus procesos y solventar las necesidades institucionales. El personal designado para la gestión de archivo, financiera, de activos y de soporte informático, cumple con las especificaciones del Manual de Perfil de puestos, por lo que se considera idóneo para el desarrollo de las tareas; además de que se cuenta con perfil de revisores o supervisores, seguimiento y evaluación del desempeño y esfuerzos de formación.

Para el soporte informático, se ha establecido un esquema de operación de una Mesa de Servicio, ajustada a un protocolo de atención de dos niveles (básico y especializado). El usuario tiene un único punto de contacto, mediante un número telefónico central, así como dispone de un Centro de Llamadas conformado por 4 técnicos que se encargan de atender a los usuarios en el nivel básico o de atención primaria. En caso de que estos técnicos no puedan resolver la necesidad del usuario, trasladan el caso al nivel especializado para su resolución.

También, se cuenta con un sistema automatizado de registro de Órdenes de Servicio, mediante el cual los usuarios pueden solicitar el soporte informático que requieran, llevando así el control y atendiendo según demanda. Este sistema aporta estadísticas asociadas al servicio que se presta y los usuarios pueden calificar la

atención recibida. Estas estadísticas son revisadas trimestralmente enfocándose en la valoración del servicio, los tiempos de respuesta y la determinación de mejoras a aplicar en la atención de los usuarios.

Además, en la gestión de archivos se ha conformado el Comité Institucional de Selección y Eliminación de Documentos, encargado de evaluar y determinar la vigencia administrativa y legal de los documentos, así como de enviar consultas al Archivo Nacional referentes a las series documentales y cualquier criterio referido a los tipos documentales.

Finalmente, en los últimos años se han revisado y actualizado los procedimientos en el MAGEFI, Manual de perfil de puestos, Reglamento para la administración de activos, entre otros, y se han impartido capacitaciones con el fin de desarrollar las competencias, los conocimientos y aptitudes del personal responsable.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-21 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## 4.5 Ámbito E: Recursos humanos y capacitación

### EFS-22: Gestión de recursos humanos

El indicador EFS-22 consta de cuatro dimensiones, tres alcanzan nivel 4 y una nivel 3, para una calificación general de nivel 4 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-22</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Función de Recursos Humanos				X
(ii) Estrategia de Recursos Humanos			X	
(iii) Contratación de Recursos Humanos				X

(iv) Remuneración, promoción y bienestar del personal	X
---	---

### Dimensión (i): Función de recursos humanos

EFS-22(i) Criterios del indicador	Calificación
La EFS debe asignar la responsabilidad de la función de gestión de recursos humanos a un individuo o departamento:	
a) Que tenga el conjunto de habilidades, experiencia y recursos para cumplir con su tarea. ISSAI 40: pg 10	Cumplido
La función de recursos humanos tiene la responsabilidad de: (según la Guía CBC HRM):	
b) Desarrollar y mantener una estrategia y políticas de recursos humanos.	Cumplido
c) Desarrollar y mantener un marco de competencias.	Cumplido
d) Brindar orientación y asesoría sobre asuntos de recursos humanos.	Cumplido
e) Mantener un sistema de valoración de las evaluaciones de desempeño.	Cumplido
f) Programar oportunidades de desarrollo profesional adecuadas.	Cumplido
g) Mantener los archivos del personal (por ejemplo, el Código de Ética firmado e informes sobre desarrollo profesional continuo).	Cumplido

El Manual de Perfiles de Puestos y el Manual de Competencias, mantienen una actualización permanente de los requisitos necesarios para el desempeño óptimo en el puesto de Jefatura de Unidad de Gestión del Potencial Humano (UGPH), así como para la Gerencia de División de Gestión de Apoyo a la cual esta Jefatura reporta; con descripción de las responsabilidades y los requisitos para ocupar esos cargos. De igual manera, para el resto de puestos en toda la organización.

La CGR cuenta con el Plan Estratégico para la Gestión del Potencial Humano 2017-2022, el cual establece el marco orientador para las decisiones institucionales en esta materia, como se comentará en la dimensión (ii) de este indicador EFS-22.

La institución cuenta con un modelo de evaluación del desempeño que se aplica anualmente a todos los funcionarios, con el objetivo de incrementar la eficacia y eficiencia de la institución mediante el conocimiento y aprovechamiento del potencial humano, el desarrollo de habilidades y la orientación coordinada de estos hacia el logro de la estrategia institucional. En ese contexto, en la Institución existen tres sistemas de evaluación:

Compromisos de Desempeño y de Gestión. Evalúa al nivel gerencial medio (Gerencias de Área, Asociadas y Jefaturas de Unidad) y superior (Gerentes de División); estos compromisos se suscriben, formalmente, entre los Gerentes de División con el Titular Jerarca, y están vinculados al Plan Estratégico Institucional (ver EFS-6(i)).

Alineados con estos, más otras prioridades, se suscriben Compromisos de Gestión entre el nivel medio con sus respectivos Gerentes de División. Estos compromisos sirven de referencia también para asignar prioridades de desempeño a niveles operativos (profesionales, técnicos y administrativos).

Sistema de Evaluación del Desempeño para niveles administrativos. Evalúa 10 factores: Relaciones interpersonales, Calidad del trabajo, Uso del tiempo, Actitud respecto al trabajo, Responsabilidad, Dominio de su trabajo, Iniciativa, Flexibilidad, Servicios al cliente y Cooperación; aplica para los niveles administrativos.

Sistema de Gestión del Desempeño para niveles técnicos y profesionales. Evalúa cumplimiento de objetivos, desarrollo de competencias y un factor de colaboración.

Esta última evaluación se realiza, cíclicamente durante todo el año, mediante tres fases: Planeamiento, Seguimiento y Evaluación. Además, los resultados globales por dependencias se publican en el sitio Web de la CGR, en Contraloría Transparente / Información de Personal.

Por su parte, con base en los resultados del seguimiento y evaluación del desempeño, entre otros insumos (demandas del entorno sobre necesidades de actualización, cambios en procesos y metodologías de trabajo, incorporación de TIC, ajustes en normativa, etc.), se planifica y programa el desarrollo de capacidades; tanto referido a esfuerzos de capacitación interna (presencial y virtual), pasantías internas y externas y otros medios; como la previsión de recursos para recibir capacitación externa.

Finalmente, en cuanto a archivos del personal, la CGR maneja un expediente electrónico y cuenta con la automatización del Sistema de Gestión del Potencial Humano, el cual incluye el módulo para consulta y gestiones de todos los funcionarios.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-22 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## **EFS-22: Gestión de recursos humanos**

### **Dimensión (ii): Estrategia de recursos humanos**

<b>EFS-22(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
La EFS debe tener una estrategia de recursos humanos que:	
a) Esté alineada con el plan estratégico/objetivos de la EFS. AFROSAI-E ICBF: pág. 12	Cumplido
b) Cubra la contratación, retención, remuneración, valoración de desempeño y desarrollo profesional. Guía CBC HRM: pág. 10-11, Equipo de trabajo del MMD EFS	Incumplido
c) Contenga consideraciones sobre el número y el tipo de personal necesario para el período de planeación estratégica. Guía CBC HRM: pág. 10-11.	Cumplido
d) Tenga indicadores, puntos de referencia y objetivos (por ejemplo, para las tasas de rotación, vacantes y tasas de incidencia por enfermedad). Guía CBC HRM: pág. 11.	Incumplido

e) Dé seguimiento a la consecución de los objetivos de la estrategia anualmente. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
f) Se comunique a todo el personal. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
g) Se revise y actualice regularmente, por lo menos una vez cada cinco años. Basado en la Guía CBC HRM: pág. 10-13.	Cumplido

Como se indicó en la dimensión (i) de este indicador EFS-22, la CGR cuenta con el Plan Estratégico para la Gestión del Potencial Humano 2017-2022, el cual establece el marco orientador para las decisiones institucionales en esta materia en función de cuatro objetivos: 1) Consolidar el liderazgo gerencial para el logro de metas y potenciar su función como asesores; 2) Realizar una gestión de cultura acorde con la estrategia y promoción de los valores; 3) Promover la satisfacción laboral del personal para impactar en el compromiso y sentido de pertenencia; y 4) Fortalecer la gestión del conocimiento y el desarrollo de las competencias del personal.

Sobre cada objetivo, además de su enunciado, se plantean estrategias, esfuerzos clave, metas y sus correspondientes indicadores.

Este plan ha sido construido con participación institucional y divulgado por medio del correo electrónico, así como está disponible en el sitio Web de la EFS, en la sección de Contraloría Transparente / Planes y políticas.

La medición de este plan se realizará en una primera etapa con corte al 2020, en que se evaluará el logro de las metas y a partir de esta medición se complementará el alcance de las metas o se ajustará de ser necesario para alcanzar su cumplimiento al 2022. Además se cuenta con una estrategia de Atracción y Desarrollo de Talento 2016-2020, en el cual se incorporan prácticas novedosas para atraer y reclutar personal.

En cuanto a brechas y sus causas, no se cumplen en sentido estricto los criterios b) y d), pues aunque se cuenta con información al respecto, esto no forma parte directa del referido plan estratégico sobre potencial humano; básicamente porque esos otros aspectos se monitorean en un ámbito más operativo, y hasta la fecha no han sido indicadores determinantes en la gestión de la institución.

## **EFS-22: Gestión de recursos humanos**

### **Dimensión (iii): Contratación de recursos humanos**

<b>EFS-23(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Los procesos de contratación de la EFS deben tener las siguientes características:	
a) Deben existir procedimientos escritos para la contratación (y los requisitos de calificación mínima que debe satisfacer el personal contratado). ISSAI 40: pg 10	Cumplido
b) Los procedimientos de contratación deben hacerse públicos. Guía CBC HRM: pág. 19	Cumplido
c) Los procedimientos de contratación promueven la diversidad. Guía CBC HRM: pág. 19.	Cumplido
d) En las últimas contrataciones, el proceso de toma de decisiones incluyó a más de una persona. Basado en la Guía CBC HRM: pág. 19-20.	Cumplido

e) Los planes generales actuales de contratación se basan en un análisis de necesidades organizacionales, teniendo en cuenta aspectos como vacantes, competencias existentes y nivel de habilidades, y tasa de rotación del personal. Basado en la Guía CBC HRM: pág. 10-21 y AFROSAI-E ICBF: pág. 11	Cumplido
f) Los anuncios de posiciones a cubrir, efectuados en el último año, incluyeron una descripción de las habilidades y experiencias requeridas y se informaron públicamente. Basado en la Guía CBC HRM: pág. 19-20.	Cumplido
g) Los recursos humanos internos se complementan con expertos externos, según se requiera, y la EFS tiene procedimientos para asegurar la calidad de los productos entregables. ISSAI 40: pg 9-10	Cumplido

Existe un procedimiento formal el cual detalla el proceso de dotación de personal. Asimismo, el proceso de dotación debe tener como base una estrategia de atracción alineada a la estrategia de la Institución con el objetivo de satisfacer las necesidades del personal. El proceso de dotación debe tener regulado las diferentes políticas o normas a fin de asegurar la transparencia en los procesos de concursos o movimientos de personal, y que las mismas se encuentren disponibles para todos los oferentes interesados.

Cuanto los procesos de contratación son externos, siempre concursados, se invita por medios de prensa de circulación nacional. Además, en la página Web, en el perfil de Ciudadano, se remite a la sección de Empleo CGR, en la cual se suministra una serie de información sobre las oportunidades de trabajo en CGR.

El Proceso de dotación de personal requiere de un exigente planeamiento de sus actividades, a fin de que la ejecución de sus eventos logre una eficaz cobertura de las vacantes institucionales con base al modelo ético que la Institución requiere de su personal.

El modelo de dotación plantea no solo la actualización de las fases, valora además la necesidad de realizar la gestión de forma integral, incluyendo por tanto la asesoría hacia el cliente que solicita el servicio hasta el seguimiento del impacto que el proceso brinda en la gestión; todo esto impregnado con una visión de la ética y valores institucionales que rigen los estándares de excelencia y servicio público en la CGR.

El modelo de dotación propone el establecimiento de tres etapas vitales para el impacto estratégico, ejecución y desarrollo óptimo del sistema, a saber planificación, ejecución, seguimiento.

Previamente a ejecutar el proceso de selección de personal, se deberá tener identificados los puestos organizacionales, las características individuales para cada puesto de trabajo, y en el mejor de los casos, conocer el plan administrativo de requerimientos de recursos humanos para saber las causas que originan las vacantes a ofertar, y dar el tratamiento más adecuado para cada caso, sea para la promoción, reubicación, renuncia o jubilación del trabajador, o por la ampliación o el desarrollo de la organización.

Este modelo fomenta asumir un rol proactivo de las dependencias solicitantes, y de acompañamiento asesor de la UGPH, en cuanto a la determinación de las necesidades de talento en la institución, es por lo anterior que se identifican una serie de acciones sistemáticas para facilitar la toma de decisiones por parte del nivel gerencial con el propósito de determinar la mejor acción a seguir respecto del estado actual y proyección de vacantes,

modalidad de ascensos o movimientos internos, registro de elegibles y determinación de procedimientos de selección (plazas en propiedad o temporales, movimientos internos, concurso interno, concurso externo, consultorías, pasantías, programas especiales, entre otros).

Luego de identificar al candidato que mejor se adapta a los requerimientos del puesto, y cuyas competencias agregarán valor a las funciones por desempeñar, se procede a comunicar la decisión de nombramiento a las áreas respectivas; no sin antes haber efectuado una reunión de realimentación a todos los participantes en el proceso, para dar a conocer los resultados. De igual forma, se plantea informar a las jefaturas de los participantes, acerca de aspectos fuertes y aspectos por mejorar de cada funcionario y coordinar una reunión de Devolución Individual de Resultados, como parte del proceso de seguimiento y compromiso con el desarrollo y crecimiento profesional de cada colaborador. Puede incluso incorporarse a esta realimentación, herramientas e instrumentos que orienten al personal a mejorar en los aspectos mencionados, dentro de plazos realistas que impacten positivamente su desenvolvimiento y posibilidades futuras de crecimiento profesional.

Cabe mencionar, que así como en los procesos internos de selección, la etapa de seguimiento pretende dar continuidad al desarrollo de los funcionarios que manifiestan su interés de participar en procesos de crecimiento, y es responsabilidad de las jefaturas y de la UGPH, proporcionar el acompañamiento necesario para ayudar en ese desarrollo de capacidades profesionales; en el proceso externo, esta no es la excepción. La idea del seguimiento se formula desde los procesos mismos de inducción, evaluación médica, adaptación al puesto, evaluación en período de prueba y desempeño de sus funciones para el logro de los objetivos institucionales.

En 2018, la CGR recibió dos importantes reconocimientos por promover la inclusión de las personas con discapacidad, en el marco del programa “No dejar a nadie atrás”, promovido por la Presidencia de la República, la Alianza Empresarial para el Desarrollo y por el Consejo Nacional de Personas con Discapacidad, entre otras entidades y organizaciones.

En cuanto a contratación de expertos externos, esta se debe ajustar al riguroso marco de normas y las consecuentes orientaciones internas sobre la contratación de servicios profesionales, en las cuales se definen una serie de aspectos sobre los entregables en esas contrataciones y, desde esa óptica, se puede considerar cumplido el criterio g), referido a que se puede contar con expertos externos y que existan procedimientos para asegurar la calidad de los productos que entregan; esto por cuanto ya se reportaron incumplimientos y brechas en materia de aseguramiento de calidad (EFS-4) y sobre el punto evaluado en los indicadores sobre auditoría, de que no se encuentra normado el proceso de evaluación de la competencia, capacidades y objetividad necesarias de los expertos externos contratados.

Las contrataciones de expertos se divulgan en sitio Web de la CGR, en Contraloría Transparente / Información de Personal.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-22 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.



**EFS-22: Gestión de recursos humanos****Dimensión (iv): Remuneración, promoción y bienestar del personal**

<b>EFS-23(iv) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
a) Existen rutinas establecidas para garantizar la existencia de la valoración del desempeño individual por lo menos una vez al año. Guía CBC HRM: pág. 23, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
b) La valoración de desempeño más reciente evaluó el desempeño de los empleados respecto a las tareas propias de su función (descripción de tareas) o al nivel de desempeño acordado el año anterior. Guía CBC HRM: pág. 24.	Cumplido
c) Cuando las facultades de la EFS así lo permiten, existe evidencia que demuestra que las decisiones de remuneración más recientes y cualquier otorgamiento de bonos se realizaron de acuerdo con los procedimientos establecidos. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
d) El procedimiento de promoción tiene en cuenta una evaluación del desempeño y el potencial del individuo para desempeñarse en un nivel superior. Guía CBC HRM: pág. 23-24.	Cumplido
e) Las promociones otorgadas en el último año o las últimas dos decisiones de promoción, siguieron los procedimientos establecidos. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
f) La EFS tiene implementada una política sobre bienestar del personal (esto puede ser parte de la estrategia de recursos humanos). Guía CBC HRM: pág. 36.	Cumplido
g) En el último año los empleados han tenido una oportunidad de expresar a la dirección sus puntos de vista sobre el entorno laboral. Basado en la Guía CBC HRM: pág. 36-38.	Cumplido
h) La dirección ha tomado medidas sobre los temas planteados a partir de las opiniones expresadas sobre el entorno laboral. Basado en la Guía CBC HRM: pág. 36-38.	Cumplido

Existen procedimientos y tareas definidas para el establecimiento conjunto de metas de desempeño individual (niveles de mando y funcionarios), seguimiento durante el año y evaluación del desempeño, según los modelos comentados en la dimensión (i) del EFS-22. De modo que los espacios de seguimiento y evaluación en 2018, actualmente y en períodos anteriores, consideró el desempeño de los empleados respecto a las tareas propias de su función (descripción de tareas) o acuerdos de desempeño debidamente convenidos.

Con respecto de la remuneración, la CGR cuenta con procedimientos y otras orientaciones internas y externas a seguir, para facilitar esta gestión y adecuarla a la realidad nacional. Es así como la CGR es una de las entidades pioneras en adoptar un modelo de salario único, en sustitución gradual del modelo clásico de salarios base con una serie de pluses no vinculados al desempeño, onerosos en sí mismos pero más aún dada la referida situación fiscal del país (véase sección 2.2 de este informe) y de las finanzas y economía.

En la página Web de la CGR, en la sección de Contraloría Transparente, sección Información de Personal, se divulga el índice salarial y de carrera profesional, los perfiles de puestos y de competencias, la cantidad de plazas disponibles, su ocupación y vacantes, ocupación de plazas por género, distribución de plazas por perfiles de puestos y áreas organizacionales, entre otros aspectos.

El cuanto a promoción, también se tienen procedimientos y orientaciones internas a los cuales deben ajustarse; asimismo se pregunta por esos aspectos en la encuesta anual de clima organizacional. Al respecto, los resultados del clima organizacional reportan, por tercer año consecutivo, un 82% de percepción positiva, lo cual denota los esfuerzos mantenidos en este aspecto esencial para trabajar temas relacionados, como lo es la gestión de la cultura organizacional con un enfoque estratégico, clave no solo por la considerable renovación del personal sino porque también son cambiantes las exigencias actuales y previstas del entorno, ante lo cual, es necesario visualizar, fortalecer e incorporar nuevos rasgos culturales desde un modelo orientado por valores, en alineamiento con las prioridades institucionales.

Respecto de bienestar, se promueve el teletrabajo y los horarios flexibles, se cuenta con una serie de incentivos no económicos, tales como servicio de comedor subvencionado para un menor costo, servicio médico, estacionamiento para funcionarios, espacio para agrupaciones artísticas y deportivas, y para otras asociaciones (solidarista, cooperativa, entre otras).

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iv) del EFS-22 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### EFS-23: Desarrollo profesional y capacitación

El indicador EFS-23 consta de cuatro dimensiones, tres alcanzan nivel 3 y una nivel 4, para una calificación general de 4 en este indicador.

Dimensiones de EFS-23	Nivel 1 Básico:	Nivel 2 Desarrollo:	Nivel 3	Nivel 4 Gestionado:
	la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	Establecido: la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Planes y procesos para el desarrollo profesional y la capacitación			X	

(ii) Desarrollo profesional y capacitación en materia de auditoría financiera	X
(iii) Desarrollo profesional y capacitación en materia de auditoría de desempeño	X
(iv) Desarrollo profesional y capacitación en materia de auditoría de cumplimiento	X

#### Dimensión (i): Planes y procesos para el desarrollo profesional y la capacitación

EFS-23(i) Criterios del indicador	Calificación
Las prácticas de desarrollo profesional de la EFS deben tener las siguientes características:	
a) La EFS ha diseñado e implementado un plan de desarrollo profesional y capacitación que contiene: Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 17-18 y Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
I. Una introducción y proceso de familiarización para el personal nuevo	Cumplido
II. Capacitación interna sobre las políticas, procedimientos y procesos de la EFS.	Cumplido
III. Capacitación sobre destrezas personales (por ejemplo, habilidades de comunicación y redacción, habilidades analíticas, de presentación, de entrevistas, éticas y de supervisión y habilidades en el uso de herramientas informáticas).	Cumplido
IV. Gestión.	
b) La estrategia y/o el plan anual de aprendizaje de la EFS para el desarrollo profesional y capacitación está:	Cumplido
I. Alineada(o) con la estrategia de recursos humanos. Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): 29-42; AFROSAI-E ICBF: pág. 12	Cumplido
II. Asociada(o) a las metas/los objetivos expresados en los planes estratégicos y operativos de la EFS. Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 29-42	Cumplido

III. Basada(o) en los resultados de un análisis de necesidades de aprendizaje. Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 43-55; Guía CBC HRM: pág. 30.	Cumplido
c) La EFS ha establecido procedimientos para la selección del personal que participará en actividades de capacitación para el desarrollo de cualificaciones profesionales. Dicha selección se ha hecho teniendo en cuenta las competencias necesarias. Fuente: ISSAI 40: pág. 9-10; Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 43-59.	Cumplido
d) Todos los empleados profesionales (líderes, gestores, auditores, personal de control, etc.) tienen un plan de desarrollo basado en una valoración anual y la implementación de dicho plan se monitorea. Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 58-59, 173; Guía CBC HRM: pág. 29.	Incumplido
e) La EFS ha identificado las “profesiones” o “cuadros” de auditoría que desea desarrollar a fin de cumplir con su mandato. Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 45-50.	Cumplido
f) Se crea un sistema de desarrollo profesional del personal no dedicado a auditoría/control con responsabilidades claramente asignadas. Se definen minuciosamente las competencias requeridas y se crea un plan de desarrollo profesional para el personal no dedicado a auditoría/control, según las necesidades identificadas e implementadas. Basado en la Guía CBC HRM: pág. 15-19; Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 43-59.	Cumplido
g) Existen mecanismos para monitorear y evaluar el resultado del desarrollo profesional y la capacitación del personal. Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 171-178.	Incumplido

El desarrollo de las competencias del personal, tanto profesionales como personales, se ha ejecutado mediante el “Plan plurianual de actividades de aprendizaje 2016-2018”, lo cual está alineado al Plan Estratégico para la Gestión de Potencial Humano 2017-2022. Este plan contempla dos líneas de acción: 1) Planes de desarrollo en diferentes especialidades de la auditoría, 2) Actividades de aprendizaje, específicas, las cuales contribuyen al desarrollo del personal, según las necesidades detectadas en los diversos procesos de fiscalización y administrativos y de apoyo.

El “Plan plurianual de actividades de aprendizaje 2016-2018”, tiene la particularidad de ser un documento que constantemente se encuentra en revisión, actualización y evaluación, con el fin de que se mantenga siempre vigente y cumpla con las necesidades de desarrollo requeridas por la institución ajustándose a las necesidades de desarrollo que se generen durante su ejecución. Este plan abarca tanto competencias “blandas” como “duras”, es decir técnicas, para la conformación de un crecimiento integral del personal.

La selección de personal que participa en estas formaciones se realiza considerando las competencias tanto personales como técnicas que se requieren desarrollar e implementar en los diferentes procesos requeridos por la institución. El desarrollo profesional y la capacitación en la CGR se realizan por medio de procedimientos formales. Esto incluye desde espacios para la inducción del personal al quehacer institucional y a la cultura organizacional, hasta los dirigidos a temáticas de actualización y especialización. El contenido de esas actividades

responde a lo definido en el Manual de perfiles de puestos y el Manual de competencias, que abarcan a todos los niveles organizacionales.

La participación de los funcionarios en actividades de capacitación está documentada en el expediente digital de personal de cada funcionario.

La elaboración de este documento conlleva la participación de personal de la alta gerencia junto con la Unidad del Potencial Humano. El mismo establece las estrategias para el desarrollo del personal, entre ellas: actividades de capacitación, pasantías, conversatorios, charlas, que nos brindan la oportunidad de crear, transferir el conocimiento necesario, así como, el fortalecimiento de las competencias personales necesarias para la ejecución de las labores asignadas.

El desarrollo profesional y la capacitación en disciplinas de auditoría relevantes ha sido y es una de las prioridades institucionales en esta materia y en otras atinentes a los procesos de fiscalización de la CGR. Con base en procesos de diagnóstico de necesidades, expresadas en términos de requerimientos de perfiles de puesto, competencias y temas especiales, se determinan medios para atenderlas.

En cuanto a brechas y sus causas, respecto de los criterios incumplidos (d y g), se tiene lo siguiente:

Si bien se cuenta con diferentes previsiones de desarrollo en función de los perfiles de puestos, manual de competencias y resultados de la evaluación, no se tienen planes individuales de capacitación y desarrollo; básicamente porque no se ha evolucionado a ese nivel y hacerlo requerirá valorar la disponibilidad de recursos en general para implementar, con el debido seguimiento, un criterio como ese.

En la actualidad no se cuenta con una evaluación directa y sistemática que determine el impacto de cada una de las capacitaciones que recibe el personal, en el desempeño de su trabajo; básicamente por lo exigente en dedicación de recursos que sería implementar un criterio como ese.

### **EFS-23: Desarrollo profesional y capacitación**

#### **Dimensión (ii): Desarrollo profesional y capacitación en materia de auditoría financiera**

<b>EFS-23(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Para el desarrollo profesional y la capacitación en auditoría financiera, la EFS debe:	
a) Asignar la responsabilidad de desarrollo profesional a una persona o a un grupo de personas con experiencia suficiente y adecuada, y autoridad dentro de la EFS. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
b) Desarrollar requerimientos de competencias debidamente definidos para las distintas categorías de personal de auditoría financiera. Basado en la Guía CBC HRM: pág. 15-19; Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 43-59.	Cumplido

c) Desarrollar e implementar un plan de desarrollo profesional para el personal dedicado a la auditoría financiera basado en un análisis que atienda adecuadamente las necesidades y los requerimientos de competencias identificados para las distintas categorías de personal. Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 43-55; Guía CBC HRM: pág. 15-18.	Cumplido
d) El plan de desarrollo profesional y capacitación en auditoría financiera debe cubrir, según corresponda, lo siguiente: (Equipo de trabajo del MMD EFS)	Cumplido
I. Capacitación interna sobre las normas y los procedimientos de auditoría relevantes de la EFS.	Cumplido
II. Aprendizaje en el trabajo y supervisión / esquemas de tutoría	Cumplido
III. Capacitación profesional o académica / membrecía en instituciones académicas o profesionales competentes.	Cumplido
IV. Desarrollo profesional continuo.	Cumplido

Como se indica en la dimensión (ii) del EFS-9, se lleva a cabo un plan de desarrollo profesional para cada tipo de auditoría, el de auditoría financiera aborda en el año 2019 el módulo IV, normativa contable. En este espacio también se tratan temas de otros equipos para compartir el conocimiento con todos los auditores de auditoría financiera en aras de fortalecer el acervo de conocimientos.

Los profesionales que participan de este plan deben contar con las competencias necesarias que les permita especializarse en los temas relacionados con este tipo de auditoría, con el fin de cumplir con el mandato establecido desde la estrategia institucional.

Para su diseño y ejecución se aplican principios de andragogía (educación de adultos), enfoque participativo e iterativo para co-crear el conocimiento. Igualmente, como uno de los pilares básicos, se busca alinear las prácticas de fiscalización con los principios fundamentales de auditoría establecidos en el marco de criterios profesionales ISSAI.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-23 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### **EFS-23: Desarrollo profesional y capacitación**

#### **Dimensión (iii): Desarrollo profesional y capacitación en materia de auditoría de desempeño**

<b>EFS-23(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Para el desarrollo profesional y capacitación en materia de auditoría de desempeño, la EFS debe:	
a) Asignar la responsabilidad de desarrollo profesional a una persona o a un grupo de personas con experiencia suficiente y adecuada, y autoridad dentro de la EFS. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido

b) Desarrollar requerimientos de competencias debidamente definidos para las distintas categorías de personal de auditoría de desempeño. Basado en la Guía CBC HRM: pág. 15-19; Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 43-59.	Cumplido
c) Desarrollar e implementar un plan de desarrollo profesional para el personal encargado de la auditoría de desempeño basado en un análisis que atienda adecuadamente las necesidades y los requerimientos de competencias identificados para las distintas categorías de personal. Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 43-55; Guía CBC HRM: pág. 15-18.	Cumplido
d) El plan de desarrollo profesional y capacitación en auditoría de desempeño debe cubrir, según corresponda, lo siguiente: (Equipo de trabajo del MMD EFS)	Cumplido
I. Capacitación interna sobre las normas y los procedimientos de auditoría relevantes de la EFS.	Cumplido
II. Aprendizaje en el trabajo y supervisión / esquemas de tutoría.	Cumplido
III. Capacitación profesional o académica / membresía en instituciones académicas o profesionales competentes.	Cumplido
IV. Desarrollo profesional continuo	Cumplido

Como se indica en la dimensión (ii) del EFS-12, se lleva a cabo un plan de desarrollo profesional para cada tipo de auditoría, el de auditoría de desempeño aborda en 2019 el módulo VII, Programas Gubernamentales y Políticas Públicas.

Los profesionales que participan de este plan deben contar con las competencias necesarias que les permita especializarse en los temas relacionados con este tipo de auditoría, con el fin de cumplir con el mandato establecido desde la estrategia institucional.

Para su diseño y ejecución se aplican principios de andragogía (educación de adultos), enfoque participativo e iterativo para co-crear el conocimiento. Igualmente, como uno de los pilares básicos, se busca alinear las prácticas de fiscalización con los principios fundamentales de auditoría establecidos en el marco de criterios profesionales ISSAI.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-23 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### **EFS-23: Desarrollo profesional y capacitación**

#### **Dimensión (iv): Desarrollo profesional y capacitación en materia de auditoría de cumplimiento**

<b>EFS-23(iv) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Para el desarrollo profesional y la capacitación en la auditoría de cumplimiento, la EFS debe:	

a) Asignar la responsabilidad del desarrollo profesional a una persona o a un grupo de personas con experiencia suficiente y adecuada, y autoridad dentro de la EFS. Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
b) Desarrollar requerimientos de competencias debidamente definidos para las distintas categorías de personal de auditoría de cumplimiento. Basado en la Guía CBC HRM: pág. 15-19; Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 43-59.	Cumplido
c) Diseñar e implementar un plan de desarrollo profesional para el personal a cargo de la auditoría de cumplimiento basado en un análisis que atienda adecuadamente las necesidades y los requerimientos de competencias identificados para las distintas categorías de personal. Aprendizaje por impacto: Una guía práctica para las EFS (IDI): pág. 43-55; Guía CBC HRM: pág. 15-18.	Cumplido
d) El plan de desarrollo profesional y capacitación en auditoría de cumplimiento debe cubrir, según corresponda, lo siguiente: (Equipo de trabajo del MMD EFS)	Cumplido
I. Capacitación interna sobre las normas y los procedimientos de auditoría relevantes de la EFS.	Cumplido
II. Aprendizaje en el trabajo y supervisión / esquemas de tutoría.	Cumplido
III. Capacitación profesional o académica / membrecía en instituciones académicas o profesionales competentes.	Cumplido
IV. Desarrollo profesional continuo.	Cumplido

Como se indica en la dimensión (ii) del EFS-15, la CGR se encuentra desarrollando un Plan de Desarrollo Profesional para la ejecución de las Auditorías de Cumplimiento, a efecto de fortalecer las competencias de los funcionarios de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa, así como los roles ocupacionales que exige el perfil del fiscalizador en este tipo de auditoría. Como parte de las áreas que el plan pretende mejorar son:

Las competencias de los funcionarios, en el desarrollo de los procesos, la calidad y oportunidad de los productos finales con valor público para sus clientes y por ende mejorar la gestión del servicio público y la satisfacción del interés colectivo, de conformidad con el Manual de Competencias institucional.

El desempeño, conocimientos técnicos y habilidades de los funcionarios, con el fin de hacer más eficiente el procedimiento de la auditoría de cumplimiento, acorde con los criterios de calidad, las técnicas, normativa internacional aplicable y buenas prácticas, de conformidad con el perfil requerido y en concordancia con la cultura organizativa.

Los conceptos asociados al método científico para garantizar la coherencia y trazabilidad de los objetivos planteados, la investigación realizada y las conclusiones obtenidas basadas en las evidencias.

Los profesionales que participan de este plan deben contar con las competencias necesarias que les permita especializarse en los temas relacionados con este tipo de auditoría, con el fin de cumplir con el mandato establecido desde la estrategia institucional.



Para su diseño y ejecución se aplican principios de andragogía (educación de adultos), enfoque participativo e iterativo para co-crear el conocimiento. Igualmente, como uno de los pilares básicos, se busca alinear las prácticas de fiscalización con los principios fundamentales de auditoría establecidos en el marco de criterios profesionales ISSAI.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iv) del EFS-23 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## 4.6 Ámbito F: Comunicación y gestión de las partes interesadas

### EFS-24: Comunicación con los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial

El indicador EFS-24 consta de cuatro dimensiones, las cuales alcanzan nivel 4, para una calificación general de 4 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-24</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3 Establecido:</b> la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Estrategia de comunicación				X
(ii) Buenas prácticas de comunicación con el Poder Legislativo				X
(iii) Buenas prácticas de comunicación con el Poder Ejecutivo				X

(iv) Buenas prácticas de comunicación con el Poder Judicial, y/o agencias de investigación y fiscalías	X
--	---

### Dimensión (i): Estrategia de comunicación

EFS-24(i) Criterios del indicador	Calificación
La EFS debe:	
a) Establecer una estrategia de comunicación y/o compromiso de las partes interesadas. Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS, pág. 4-5.	Cumplido
b) Identificar a las partes interesadas clave con quienes la EFS debe mantener comunicación a fin de lograr sus objetivos organizacionales. Manual de la AFROSAI-E sobre comunicación para las EFS, pág. 34-35.	Cumplido
c) Identificar los mensajes clave que la EFS desea comunicar. Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS, pág. 4.	Cumplido
d) Identificar las herramientas y los enfoques apropiados para la comunicación externa". Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS, Capítulo 3.1. (Por ejemplo, los roles y responsabilidades del personal dedicado a la tarea de comunicación)	Cumplido
e) Alinear su estrategia de comunicación con su Plan Estratégico. Manual de la AFROSAI-E sobre comunicación para las EFS, pág. 43.	Cumplido
f) Monitorear periódicamente la implementación de la estrategia de comunicación. INTOSAI Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS, Capítulo 3.1.	Cumplido
g) "(...) evaluar periódicamente si las partes interesadas creen que la EFS se comunica de manera eficaz". ISSAI 12:6	Cumplido

Tal como lo indica la explicación de este indicador en el MMD-EFS, la estrategia de comunicación de una EFS puede fundamentar en la existencia de una serie de orientaciones y prácticas, aunque no esto no esté consignado, necesariamente, en un solo documento de estrategia. Tal es el caso de la CGR, desde documentos como las PBGC, el PEI 2013-2020, los procesos encargados a dependencias con autoridad específica para gestionar las relaciones con partes interesadas, el uso intensivo del sitio Web para atender necesidades de estas partes interesadas, dan cuenta de la prioridad estratégica que este ámbito tiene en la institución.

En cuanto a identificar a las partes interesadas clave, se realiza este tipo de ejercicio diagnóstico con participación de funcionarios de la entidad, funcionarios de las auditorías internas de la EFS, así como mediante la capacitación en vocería que es parte del programa de mejoramiento de las capacidades de la auditorías internas del sector público, a cargo del Centro de Capacitación y con apoyo de la Unidad de Prensa y Comunicaciones.

Respecto a identificar los mensajes clave que la EFS desea comunicar, según el tipo documental y alcance de los productos de fiscalización por emitirse, se escogen cuáles mensajes clave se potenciarán con esos sectores. Esta escogencia se realiza mediante sesiones de trabajo conjuntas con el área sustantiva que realiza determinado estudio.

Se utilizan diversos medios y herramientas para la comunicación externa. Además del sitio Web propiamente dicho, se pone a disposición de todos los ciudadanos el sistema automatizado de información “CGR informa”, el cual remite al correo electrónico tres categorías documentales relevantes en línea: nuevos boletines de prensa (con los materiales complementarios como audios mp3), nuevos informes de auditoría, y un resumen semanal de los documentos emitidos por toda la institución. Además de que se recibe la información al suscribirse al servicio, se da de manera oportuna.

De igual manera hay un claro alineamiento de la estrategia de comunicación con el Plan Estratégico, como se evidencia en el contenido de objetivos, estrategias, metas e indicadores que refieren a determinados aspectos de relaciones con partes interesadas; producto de lo cual se da también una medición y seguimiento, tanto en términos de indicadores como de encuestas de percepción.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-24 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

#### **EFS-24: Comunicación con los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial** **Dimensión (ii): Buenas prácticas de comunicación con el Poder Legislativo**

<b>EFS-24(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Respecto a la comunicación con el Legislativo, la EFS debe:	
a) “(...) informar sobre sus hallazgos anualmente (...) al Parlamento”. ISSAI 1:16	Cumplido
b) “(...) analizar sus informes de auditoría individuales para identificar los temas, los resultados comunes, las tendencias, las causas raíz y las recomendaciones de auditoría, y discutir todos estos temas con las partes interesadas clave”. ISSAI 12:3. (Incluyendo Legislativo, cuando corresponda).	Cumplido
c) Establecer políticas y procedimientos respecto a su comunicación con el Legislativo, incluida la definición de quién es responsable de dicha comunicación dentro de la EFS. Manual de la AFROSAI-E sobre comunicación para las EFS, pág.69.	Cumplido
d) Concientizar al Legislativo sobre la función y el mandato de la EFS. ISSAI 12:6	Cumplido

e) “Desarrollar relaciones profesionales con las comisiones parlamentarias de vigilancia correspondientes (...) a fin de ayudarlas a entender mejor los informes de auditoría y las conclusiones para que luego puedan adoptar las medidas adecuadas”. ISSAI 12:3. Véase también ISSAI 20:7..	Cumplido
f) Cuando proceda, brindarle al Legislativo acceso oportuno a la información relacionada con el trabajo de la EFS. (Por ejemplo, en relación con las audiencias parlamentarias realizadas sobre la base de las auditorías de la EFS). Equipo de trabajo del MMD EFS, ISSAI 12:3.	Cumplido
g) “Cuando corresponda, (...) brindarle al [Legislativo] (...) [su] conocimiento profesional en la forma de opinión experta, incluyendo comentarios sobre los proyectos de ley y otras regulaciones en materia financiera”. ISSAI 1:12	Cumplido
h) Cuando proceda, solicitar la opinión del Legislativo sobre la calidad y la relevancia de sus informes de auditoría. Guía de la INTOSAI sobre Cómo incrementar el uso e impacto de los informes de auditoría” pág. 21; ISSAI 20:6.	Cumplido

La CGR informar sobre sus hallazgos anualmente al Parlamento, incluso más aún, sistemáticamente durante el año; porque se “analizan los informes de auditoría individuales para identificar los temas, los resultados comunes, las tendencias, las causas raíz y las recomendaciones de auditoría, y discutir todos estos temas con las partes interesadas clave”, lo cual se recoge en la sección de opiniones y sugerencias para la buena gestión pública que deben consignarse en la Memoria Anual presentada al Legislativo por mandato constitucional; así como en otros productos de la fiscalización.

La CGR cuenta con políticas, reglamento orgánico, procedimientos, herramientas “respecto a su comunicación con el Legislativo, incluida la definición de quién es responsable de dicha comunicación dentro de la EFS”.

Se mantienen iniciativas programas para “concientizar al Legislativo sobre la función y el mandato de la EFS” y se desarrollan “relaciones profesionales con las comisiones parlamentarias de vigilancia correspondientes (...) a fin de ayudarlas a entender mejor los informes de auditoría y las conclusiones para que luego puedan adoptar las medidas adecuadas”.

Cuando procede, “se brinda al Legislativo acceso oportuno a la información relacionada con el trabajo de la EFS2; así como el conocimiento profesional en la forma de opinión experta, incluyendo comentarios sobre los proyectos de ley y otras regulaciones en materia financiera”.

Así como parte de los indicadores del PEI se refieren a “solicitar la opinión del Legislativo sobre la calidad y la relevancia de los informes de auditoría” y de otros productos de la CGR. Por ejemplo, el 2018, el primer semestre de 2018, se hizo la aplicación del instrumento de medición del nivel de satisfacción de productos de la CGR a los diputados salientes y en el segundo semestre del mismo año a la nueva Asamblea Legislativa (2018-2022), para una percepción de 81,48, que supera a meta de 80. La próxima aplicación del instrumento citado está programada para 2020, la corresponde a la mitad del periodo de gestión constitucional.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (ii) del EFS-24 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

**EFS-24: Comunicación con los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial**  
**Dimensión (iii): Buenas prácticas de comunicación con el Poder Ejecutivo**

<b>EFS-24(iii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Respecto a la comunicación con el Ejecutivo, la EFS debe:	
a) "No estar involucrada de ningún modo, ni ser percibida de estarlo, en la gestión de la organización que esté auditando".ISSAI 10:3	Cumplido
b) Aportar información genérica a las entidades auditadas sobre qué esperar durante una auditoría (por ejemplo, producir y difundir pautas sobre los objetivos y principios de la EFS que rigen la interacción entre los auditores y las entidades auditadas). Guía de la INTOSAI sobre cómo incrementar el uso e impacto de los informes de auditoría, pág. 11.	Cumplido
c) Invitar periódicamente a los miembros de la Alta Dirección del Poder Ejecutivo a reuniones para discutir los temas de interés tanto para la EFS como para el Ejecutivo, incluyendo los resultados comunes, las tendencias y las causas raíz que la EFS hubiera identificado a partir del análisis de sus informes de auditoría. ISSAI 12:3, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
d) Buscar la opinión de las entidades auditadas sobre la calidad y relevancia de los informes y el proceso de auditoría. Guía de la INTOSAI sobre cómo incrementar el uso e impacto de los informes de auditoría, pág. 21; Manual de la AFROSAI-E sobre comunicación para las EFS, pág. 69	Cumplido

En línea con las orientaciones internas sobre comportamiento ético, la CGR se mantiene vigilante de "no estar involucrada de ningún modo, ni ser percibida de estarlo, en la gestión de la organización que esté auditando".

La CGR tiene previsto en sus procesos y criterios de calidad, el aporte de "información genérica a las entidades auditadas sobre qué esperar durante una auditoría (por ejemplo, producir y difundir pautas sobre los objetivos y principios de la EFS que rigen la interacción entre los auditores y las entidades auditadas)".

La CGR, por medio de congresos periódicos, foros y otras actividades especiales, "invita a los miembros de la Alta Dirección del Poder Ejecutivo a reuniones para discutir los temas de interés tanto para la EFS como para el Ejecutivo, incluyendo los resultados comunes, las tendencias y las causas raíz que la EFS hubiera identificado a partir del análisis de sus informes de auditoría".

Asimismo, la CGR mantiene mediciones para "buscar la opinión de las entidades auditadas sobre la calidad y relevancia de los informes y el proceso de auditoría". En cuanto a esta medición, durante 2018 inició el afinamiento de una metodologías para medir la cobertura y la percepción de satisfacción, sobre las acciones de fiscalización integral realizadas por la CGR para impactar en la eficiencia en la gestión de los Servicios Públicos Críticos (SPC), con el objetivo de aplicarla en 2019.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iii) del EFS-24 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## EFS-24: Comunicación con los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial

### Dimensión (iv): Buenas prácticas de comunicación con el Poder Judicial, y/o agencias de investigación y fiscalías

EFS-24(iv) Criterios del indicador	Calificación
La EFS debe:	
a) Contar con políticas y procedimientos sobre cómo comunicarse con el Poder Judicial y/o agencias de investigación y fiscalías respecto a los hallazgos de auditoría que sean relevantes para dichas agencias. Equipo de trabajo del MMD EFS(Por ejemplo, cuando los resultados de auditoría requieran seguimiento por parte de dichas instituciones o, en el caso de las EFS con funciones jurisdiccionales, cuando las resoluciones cumplan los criterios para avanzar en instancias ulteriores del sistema de justicia penal).	Cumplido
b) Llevar adelante actividades de concientización junto con el Poder Judicial y/o agencias de investigación y fiscalías sobre la función, el mandato y la labor de la EFS. ISSAI 12:6, Equipo de trabajo del MMD EFS.	Cumplido
c) Informarle al Poder Judicial y/o a las agencias de investigación y las fiscalías acerca del papel de la EFS en relación con los procedimientos judiciales y de investigación iniciados en función de sus resultados de auditoría. Equipo de trabajo del MMD EFS. (Es decir, reducir el riesgo de que la EFS impida accidentalmente tales procesos a través de su trabajo de auditoría en aquellos casos en los que los resultados de auditoría pudieran conducir a una acción legal).	Cumplido
d) Tener un sistema para el seguimiento de los casos que la EFS le hubiera transferido al Poder Judicial y/o a las agencias de investigación y las fiscalías. ISSAI 12:1	Cumplido
e) Cuando corresponda, la EFS debe contar con políticas y procedimientos para la documentación de auditoría que estén diseñados para asegurar el cumplimiento de las normas de prueba aplicables. ISSAI 40: pág 12, ISSAI 1230: pág. 15. (Esto es relevante para algunas EFS con funciones jurisdiccionales donde los auditores están sujetos a leyes y normas que les exigen entender y seguir procedimientos de documentación precisos respecto a las normas de evidencia. ISSAI 1230: pág. 15).	Cumplido

De conformidad con los procedimientos formales establecidos, la CGR presenta denuncias penales en los casos en que sea pertinente; y realiza capacitaciones a auditores en elaboración de denuncias. Una vez presentadas las denuncias penales, mantiene una participación activa en los procesos penales en las diversas etapas del mismo.

El procedimiento de auditoría cuenta con los procedimientos que debe aplicar el auditor cuando identifica un hecho o indicio de fraude o irregularidad. Estos documentos deben documentarse en otro proceso independiente, el cual es gestionado por otra área (Área de Denuncias e Investigaciones) y se sigue los procedimientos y políticas relacionados con la investigación. Algunos aspectos de ese proceso se comentan en la sección 4.3.b.1 de este informe, referida a indicadores sobre investigaciones, procedimiento administrativo, sanciones y fase recursiva, en el indicador EFS-W-PA-DI Resultados de la investigación preliminar.

Además, la CGR mantiene desde 2010 un convenio con el Instituto Costarricense sobre Drogas, la Procuraduría General de la República y el Ministerio Público, para conformar una alianza estratégica para la lucha contra la corrupción, cuyo objetivo es establecer una alianza estratégica interinstitucional de asistencia y cooperación que permita enriquecer y desarrollar las actividades investigación, análisis y control y fiscalización que se llevan a cabo, en el ámbito de las competencias de las partes involucradas, para enfrentar la corrupción.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (iv) del EFS-24 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

### **EFS-25: Comunicación con los medios, los ciudadanos y las organizaciones de la sociedad civil**

El indicador EFS-25 consta de dos dimensiones, una con nivel 4 y otra con nivel 3, para una calificación general de 3 en este indicador.

<b>Dimensiones de EFS-25</b>	<b>Nivel 1 Básico:</b> la EFS brinda un sustrato para que los agentes ejecutivos rindan cuentas.	<b>Nivel 2 Desarrollo:</b> la EFS provee una base para la rendición de cuentas con relación a la utilización de los recursos públicos.	<b>Nivel 3</b> Establecido: la EFS proporciona una base para la rendición de cuentas del desempeño gubernamental.	<b>Nivel 4 Gestionado:</b> la EFS actúa como facilitador de un mejor desempeño gubernamental.
(i) Buenas prácticas de comunicación con los medios				X
(ii) Buenas prácticas de comunicación con los ciudadanos y las organizaciones de la sociedad civil			X	

## Dimensión (i): Buenas prácticas de comunicación con los medios

EFS-25(i) Criterios del indicador	Calificación
Respecto a la comunicación con los medios:	
a) Durante el período bajo revisión, la EFS organizó conferencias de prensa para presentar su informe anual y otros informes importantes, incluidos los informes de auditoría de desempeño, cuando correspondía. Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS: 2.2.	Cumplido
b) Durante el período sujeto a revisión, la EFS emitió comunicados de prensa sobre los principales informes, incluyendo los informes de auditoría de desempeño, cuando correspondía. Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS: 2.2.	Cumplido
c) Durante el período sujeto a revisión, la EFS se dirigió a los medios de comunicación apropiados para difundir los informes de auditoría, incluyendo los informes de auditoría de desempeño, cuando correspondía. ISSAI 20:8; ISSAI 300:41; Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS: 2.2.	Cumplido
d) La EFS tiene un sistema para monitorear la cobertura que hacen los medios de la EFS y de los temas que ésta incluye en sus auditorías. Guía de la INTOSAI sobre cómo incrementar el uso e impacto de los informes de auditoría: 51.	Cumplido
e) La EFS ha designado a uno o más individuos que están autorizados y tienen la tarea de hablar con los medios en representación de la EFS. Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS: 3.1, 3.2.	Cumplido
f) La EFS cuenta con procedimientos para manejar las solicitudes de los medios y la información de contacto. Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS: 3.2.2.	Cumplido

La CGR realizó conferencia de prensa para la Memoria Anual 2017 (presentada en mayo de 2018 al Legislativo); en tanto que, para los informes de fiscalización, se definió de forma estratégica con el área de fiscalización correspondiente los productos que se potenciarían haciendo uso de mecanismos alternativos de muy distinta naturaleza sean: boletines de prensa, videos tutoriales, infografías, entrevistas y audios resumiendo los aspectos importantes.

A los periodistas se les provee de múltiples materiales de prensa para sus diversos formatos y necesidades, ofreciendo cuando el producto lo permite, formatos más gráficos que textuales (infografías).

A los medios de prensa, se les provee de herramientas para que conozcan los resultados de los estudios de auditoría y satisfagan las diversas necesidades de información, según sus formatos para lograr así el impacto deseado (prensa escrita, radio, televisión, digitales, medios de comunicación rural, etc.)

Se analiza la cobertura periodística en detalle, basado en los datos del reporte mensual, en términos de si el contenido es positivo, negativo o neutro respecto del accionar de la CGR.



Para facilitar la dinámica la Unidad de Prensa capacita a los voceros institucionales de forma regular para desarrollo de habilidades de vocería.

Se mantienen actualizadas las bases de datos de contactos de los medios de comunicación.

Por lo tanto, no hay brechas respecto de los criterios indagados por el MMD en la dimensión (i) del EFS-25 ni, por ende, causas de brechas sobre las cuales profundizar el conocimiento.

## **EFS-25: Comunicación con los medios, los ciudadanos y las organizaciones de la sociedad civil**

### **Dimensión (ii): Buenas prácticas de comunicación con los ciudadanos y las organizaciones de la sociedad civil**

<b>EFS-25(ii) Criterios del indicador</b>	<b>Calificación</b>
Respecto a la comunicación con los ciudadanos y las organizaciones de la sociedad civil, durante el período sujeto a revisión, la EFS ha:	
a) "[hecho] público su mandato (...)". ISSAI 12:8.	Cumplido
b) Publicado resúmenes de los informes de auditoría escritos, o por otros medios, para facilitarle a los ciudadanos entender sus principales resultados de auditoría. ISSAI 20:8; Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS": 2.2.	Cumplido
c) Establecido contactos con las organizaciones de la sociedad civil relevantes y las invitó a leer los informes de auditoría y a compartir los resultados con los ciudadanos. Guía de la INTOSAI sobre cómo incrementar el uso e impacto de los informes de auditoría: pág. 78.	Incumplido
d) Promovido entre los ciudadanos el acceso a la información sobre auditoría pública y sobre la EFS, yendo más allá de los informes de auditoría. Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS: 3.1.	Cumplido
e) Brindado oportunidades a los ciudadanos para que aportaran sus comentarios y/o participaran en el trabajo de la EFS, sin comprometer la independencia de ésta. (Por ejemplo, contando con mecanismos para recibir información sobre programas del Gobierno y sugerencias para mejorar la administración y los servicios públicos, incluyendo canales en línea, cuando fuera apropiado). Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS: 3.2.4.	Cumplido
f) Hecho un uso adecuado de los medios en línea (sitio Web institucional, boletines informativos enviados vía correo electrónico, redes sociales), según la cultura del país. (Es decir, en aquellos lugares donde las redes sociales sean muy utilizadas, la EFS debe tener una presencia en esta esfera). Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS: 3.2.3.	Cumplido

g) "Las EFS deben contribuir al debate sobre mejoras en el sector público sin comprometer su independencia". ISSAI 12:7; Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS: 3.2.3	Cumplido
h) Buscado la opinión de las organizaciones de la sociedad civil y/o de miembros del público en general sobre la facilidad de acceso a sus informes, y ha utilizado esos comentarios para mejorarlos en el futuro. Directriz de la INTOSAI para la Comunicación y Promoción del Valor y Beneficios de las EFS: 3.2.4, IV.	Cumplido

La CGR hace público su mandato, así como publica resúmenes de los informes de auditoría escritos, o por otros medios, "para facilitarle a los ciudadanos entender sus principales resultados de auditoría"

La CGR se apoya, sistemáticamente, en su sitio Web y por medio de la aplicación para dispositivos móviles "App de CGR Informa"; así como mantiene y coordinación con los medios de prensa (dimensión (i) EFS-25), de modo que "promueve entre los ciudadanos el acceso a la información sobre auditoría pública y sobre la EFS, yendo más allá de los informes de auditoría".

La CGR brinda "oportunidades a los ciudadanos para que aportaran sus comentarios y/o participaran en el trabajo de la EFS, sin comprometer la independencia de esta. (Por ejemplo, contando con mecanismos para recibir información sobre programas del Gobierno y sugerencias para mejorar la administración y los servicios públicos, incluyendo canales en línea, cuando fuera apropiado).", con iniciativas como las referidas encuestas nacionales sobre servicios públicos críticos, transparencia y prevención de la corrupción; así como mediante iniciativas de proyección ciudadana.

La CGR evidencia un uso intensivo y adecuado de "los medios en línea (sitio Web institucional, boletines informativos enviados vía correo electrónico, redes sociales), según la cultura del país.", siendo que en el país es alta la cobertura de servicios para eso. Cabe señalar que la CGR alcanzó de nuevo un lugar destacado en el Índice de Transparencia del Sector Público por medio de los sitios Web, elaborado por la Defensoría de los Habitantes y el Centro para la Investigación y Capacitación en Administración Pública (CICAP) de la Universidad de Costa Rica, alcanzando el primer lugar en el tema de acceso a la información y manteniendo el 4° lugar en general, con una calificación mayor a la de 2017 (84,48 vs 81,78). Asimismo, se utiliza como herramienta de medición la encuesta en línea a través del Sitio Web de la CGR, la cual se mantiene abierta y disponible 24/7, cuyos resultados registran un logro de 85,48% respecto de una meta de 85% de satisfacción para 2018.

Desde el año 2015 la Contraloría General de la República (CGR), por medio de su programa de vinculación ciudadana denominado "Juntos somos más", ha promovido la generación de agentes de cambio (sean, ciudadanos comprometidos y organizados, así como menores de edad) que innoven la forma en que pueden gestar el control social de la Hacienda Pública. Para lograrlo, se han desarrollado cuatro áreas en particular:

1) El empoderamiento ciudadano de previo, así como su posterior participación en mesas de diálogo junto a representantes institucionales. En ellas se proponen y acuerdan por ellos directamente soluciones creativas a un problema local puntual.

2) La vivencia, bajo una metodología pedagógica constructivista, de la probidad como valor (en sus principios de legalidad, buena fe, rectitud, no discriminación y uso eficiente de los recursos, art. 3 Ley contra la corrupción y el enriquecimiento ilícito) por parte de niños de 4 a 12 años, así como jóvenes de los diversos centros educativos públicos y privados.

3) El desarrollo de herramientas digitales y virtuales para la educación ciudadana en fiscalización.

4) La generación de encuentros de reflexión multisectorial sobre temas de impacto para una gestión pública eficiente, por medio de las denominadas

La CGR, por mandato constitucional, incorpora en su Memoria Anual, una sección dedicada a Opiniones y Sugerencias, para reflexionar y proponer sobre aspectos esenciales para mejorar la gestión pública y el control de los recursos públicos.

Además, en las referidas encuestas nacionales y en mediciones especiales sobre indicadores de percepción de las partes interesadas sobre el desempeño de la CGR, y el cuestionario en línea de uso del sitio Web, “busca opinión de las organizaciones de la sociedad civil y/o de miembros del público en general sobre la facilidad de acceso a sus informes, y ha utilizado esos comentarios para mejorarlos en el futuro”.

El nivel de satisfacción sobre la utilidad de los productos generados por la Contraloría General para el Control Ciudadano en 2018, se midió a inicio (80,34) y final de ese período (72,08), para un resultado positivo respecto de la meta de 70.

En cuanto a brechas y sus causas, no se cumple el criterio c), respecto de haber “establecido contactos con las organizaciones de la sociedad civil relevantes y las invitó a leer los informes de auditoría y a compartir los resultados con los ciudadanos.”; esto por cuando, aún con todos los aspectos antes mencionados en este indicador, no se ha realizado una convocatoria expresa como la que sugiere este criterio. La causa de esta brecha es que se han tenido otras prioridades como las comentadas en este indicador y en el EFS-24.

## 5 Proceso de desarrollo de capacidades de la EFS

Como se indica en el Resumen Ejecutivo de este informe, punto (iii), sección c), del Resumen Ejecutivo, “Análisis de los esfuerzos para el desarrollo de capacidades de la EFS y prospectos para futuras mejoras”, según el contenido solicitado en la guías sobre el MMD-EFS, la CGR lleva a cabo, incluso en seguimiento a esfuerzos plurianuales previos a la aplicación del MMD-EFS, diversidad de proyectos para el desarrollo de sus capacidades fiscalizadoras y de gestión interna; tanto con recursos propios como con apoyo de organismos internacionales.

Para gestionar la cooperación requerida en esos proyectos, ha sido de gran valía fundamentar las solicitudes en los resultados de revisiones entre pares y de aplicación del MMD-EFS, así como los resultados de evaluaciones internas y referencias a sanas prácticas a las cuales la CGR ha previsto ajustar su desempeño. Por ejemplo, el apoyo del BID realizar revisión entre pares al proceso de auditoría operativa (2011), planificación institucional (2011), revisión externa sobre la aplicación del MMD-EFS (2014 y 2019) y fortalecimiento de la capacidades en auditoría financiera y otros aspectos relacionados con auditoría (convenios de 2015, actualizado en 2016 y vigente); así como está la amplia participación de la CGR en actividades y comisiones promovidas por INTOSAI,

OLACEFS y OCCEFS, tanto para el desarrollo de capacidades como para compartir conocimiento, experiencias y contribuir al desarrollo de capacidades de otras EFS, para lo cual se cuenta con el apoyo de los organismos internacionales que colaboran con esas organizaciones de EFS.

En el sitio Web de la CGR, en la sección de Contraloría Transparente, Acuerdos y Convenios, se informa sobre las iniciativas de cooperación internacional y nacional mantenidas por año. A nivel internacional, además de los mencionados, se encuentra el memorando de entendimiento para la revisión entre pares de la EFS de Puerto Rico (2019); el convenio específico de colaboración entre la Fundación General de la Universidad de Salamanca (España) y la CGR para el Diplomado sobre “Corrupción y Régimen Sancionatorio de la Hacienda Pública” (2017, vigente, con alcance a funcionarios de la CGR y del Sector Público); así como a nivel nacional, entre otros, el acuerdo de cooperación entre la Fundación Konrad Adenauer A.C. y la CGR para brindar apoyo técnico y financiero para el programa de vinculación ciudadana “Juntos somos más” de proyección a escuelas, colegios y comunidades (2019, en seguimiento a convenios previos).

Cabe agregar que, desde 2017, la CGR ha venido realizando una serie de actividades coordinadas con el Sistema de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD- sede Costa Rica), así como con otros actores nacionales que forman parte del Comité Consultivo que ha definido el país como parte de la estructura que da seguimiento a la preparación e implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), tales como el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica, organizaciones de la sociedad civil y sector empresarial.

Asimismo, en la línea de auditorías de preparación para la implementación de los ODS, la CGR ha participado en 2 auditorías coordinadas internacionales en el ámbito de la OLACEFS, una sobre la preparación del Centro de Gobierno en la implementación de los ODS (ODS 2) y otra en materia de género (ODS 5).

- **Aseguramiento de la calidad:** Proceso de monitoreo diseñado para brindarle a la EFS un grado de seguridad razonable acerca de que las políticas y los procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son relevantes y adecuados y que funcionan de manera eficaz. El proceso de monitoreo debe incluir una evaluación periódica del sistema de control de calidad de la EFS, incluyendo una muestra de la labor completada en las distintas áreas en la que trabaja la EFS. La responsabilidad del proceso de monitoreo debe asignarse a un individuo con experiencia suficiente y adecuada y autoridad dentro de la EFS que sea independiente, es decir, que no haya participado en el trabajo o en ningún control de calidad del mismo. (ISSAI 40: pg 13).

- **Audidores:** Las personas a quienes se les delega la tarea de realizar las auditorías. (ISSAI 100:25).

- **Auditoría:** En general, la auditoría externa del sector público se puede describir como un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar evidencia objetivamente, a fin de determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos. La auditoría del sector público es esencial puesto que les brinda al Legislativo y a los órganos de vigilancia, a los responsables de la gobernanza y al público en general información y evaluaciones independientes y objetivas respecto a la conducción y ejecución de las políticas, programas o funcionamiento del Gobierno. (ISSAI 100:18). En general, las auditorías del sector público se pueden clasificar en una o más de tres categorías principales: auditorías de estados financieros, auditorías de cumplimiento de la normativa y auditorías de desempeño. Los objetivos de toda auditoría determinarán qué normas se aplicarán. (ISSAI 100:21).

Las EFS con funciones jurisdiccionales realizan tareas de control jurisdiccional. Las secciones del MMD EFS donde se discute el tema de la auditoría en un sentido general también trata las actividades de control de las EFS con funciones jurisdiccionales. Los indicadores del Ámbito C se relacionan específicamente ya sea con la auditoría financiera, con la auditoría de desempeño, con la auditoría de cumplimiento o con el control jurisdiccional (véanse las definiciones de esos términos más abajo).

- **Auditoría de cumplimiento:** Se centra en determinar si un tema en particular cumple con las regulaciones identificadas como criterios. La auditoría de cumplimiento se realiza evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos relevantes, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada. Estas regulaciones pueden incluir normas, leyes, reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una gestión financiera sólida del sector público y la conducta de los funcionarios del sector público. (ISSAI 100:22).

- **Auditoría de desempeño:** Se centra en determinar si las intervenciones, programas e instituciones están actuando de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia y si existen áreas de mejora. Esto se logra analizando el desempeño respecto a criterios adecuados, así como las causas de cualquier desviación de los criterios o problemas. El objetivo es responder las preguntas de auditoría clave y aportar recomendaciones de mejora. (ISSAI 100:22).

<sup>15</sup> Conceptos extraídos del Marco de Medición del Desempeño de las EFS (MMD-EFS), versión en español de octubre, 2016.

- **Auditoría financiera:** Se centra en establecer si la información financiera de una entidad se presenta de acuerdo con el marco regulatorio y de información financiera establecido. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita al auditor expresar una opinión respecto a si la información financiera está exenta de cualquier inexactitud significativa, ya sea debido a un error o a fraude. (ISSAI 100:22).
- **Carta de gestión:** También conocida como informe de auditoría detallado. Identifica cuestiones que no necesariamente deben ser informadas en la opinión de auditoría y contiene los hallazgos, observaciones y recomendaciones del auditor durante la auditoría.
- **Control:** Favor de consultar la descripción de “auditoría”.
- **Control de calidad:** Se refiere al conjunto de medidas adoptadas para garantizar la alta calidad de cada producto de auditoría. Se realiza como una parte integrada al proceso de auditoría. Para que un sistema de control sea eficaz, es necesario que esté presente en la estrategia de la EFS, su cultura, políticas y procedimientos, según sus lineamientos. Así, la calidad se incorpora como parte del desarrollo del propio trabajo de cada EFS y en la producción de los informes de la EFS, en lugar de constituir un proceso adicional una vez generado un informe. (ISSAI 40: pg 2).
- **Control jurisdiccional (para las EFS con funciones jurisdiccionales):** El propósito del control jurisdiccional es el de emitir resoluciones en forma de decisiones específicas: órdenes, fallos u ordenanzas; en particular, sobre la responsabilidad personal y financiera de los contadores públicos. En algunos casos, el objetivo del control jurisdiccional consiste en resolver la responsabilidad específica de los administradores públicos a través de dictámenes colegiados y, posiblemente, sancionarlos por cualquier irregularidad. El ejercicio del control jurisdiccional implica el cumplimiento de las normas aplicables, así como la implementación de un procedimiento contradictorio y principalmente escrito, estipulado en las leyes y la normativa. El control jurisdiccional le permite a la EFS verificar si el gestor público, bajo un determinado régimen de responsabilidad establecido por las leyes y la normativa, cumplió los deberes asignados según lo previsto en la ley y la normativa. Si así no fuera, los funcionarios públicos serán considerados responsables de sus actos. Esto se limita estrictamente al cumplimiento de dichos deberes.  
No existen ISSAI específicamente diseñadas para el control jurisdiccional. Por lo tanto, los criterios contemplados en los indicadores correspondientes en el MMD EFS resultan de las mejores prácticas identificadas por un grupo de referencia conformado por EFS con funciones jurisdiccionales.
- **Criterios de auditoría:** Los criterios son puntos de referencia utilizados para evaluar una materia. Cada auditoría debe utilizar criterios acordes a las circunstancias de dicha auditoría. Los criterios pueden ser específicos o más generales, y pueden obtenerse a partir de distintas fuentes, incluyendo leyes, reglamentos, normas, principios sólidos y mejores prácticas. (ISSAI 100:27).
- **Cultura:** Un modo de pensar, comportarse o trabajar que existe en un lugar u organización (como una empresa).
- **Dimensión (en el MMD-EFS):** Son los componentes de un indicador. Existen hasta cuatro dimensiones en cada indicador. La mayoría de las dimensiones contienen un cierto número de criterios. Cada dimensión se califica individualmente antes de que sus puntuaciones se sumen en una puntuación general del indicador.

- **Indicador (en el MMD EFS):** El MMD EFS consiste en 25 indicadores, cada uno de los cuales se compone de entre dos y cuatro dimensiones. Las puntuaciones de las dimensiones individuales se suman para formar una puntuación general del indicador.
- **IntoSAINT Autoevaluación de la Integridad:** Herramienta para evaluar la vulnerabilidad y la resistencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores frente a violaciones a la integridad, desarrollada por el Tribunal de Cuentas de los Países Bajos.
- **Mandato:** Se refiere a la autoridad otorgada a la EFS para actuar. Una EFS ejerce su función de auditoría del sector público en virtud de una disposición constitucional específica y de su mandato y cometido, que le aseguran independencia y poder discrecional suficientes en el cumplimiento de sus obligaciones. El mandato de una EFS puede definir sus responsabilidades generales en el ámbito de auditoría del sector público y brindar futuras prescripciones sobre las auditorías u otras tareas a realizar. (ISSAI100:13).  
En el caso de las EFS con funciones jurisdiccionales, véase la definición de “misión”.
- **Materialidad:** La materialidad es relevante en todas las auditorías. Un tema puede juzgarse como material si el conocimiento sobre él fuera susceptible de influenciar las decisiones de los usuarios a los que estuviera dirigido. A menudo la materialidad se considera en términos de valor, pero también comprende otros aspectos cuantitativos y cualitativos. Las consideraciones sobre materialidad afectan las decisiones relativas a la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría y la evaluación de los resultados de auditoría. Tales consideraciones pueden incluir las inquietudes de las partes interesadas, el interés público, los requisitos regulatorios y las consecuencias para la sociedad. (ISSAI 100:41).
- **Misión (para las EFS con funciones jurisdiccionales):** En el caso de las EFS con funciones jurisdiccionales, el término misión es más apropiado que el término mandato. Una EFS jurisdiccional no recibe un mandato, sino que cumple misiones que le son encomendadas en virtud de su propio texto fundador.
- **Presentación del informe de auditoría:** Se entiende como el acto de entregar/enviar el informe final de auditoría a la autoridad que será responsable de analizarlo y adoptar las medidas pertinentes.
- **Seguimiento:** Las EFS tienen la función de monitorear la acción realizada por la parte responsable en respuesta a los asuntos planteados en un informe de auditoría. El seguimiento se centra en examinar si la entidad auditada ha atendido adecuadamente los asuntos expuestos, incluyendo cualquier implicación más amplia. Toda acción insuficiente o insatisfactoria por parte de la entidad auditada puede dar lugar a un informe futuro de la EFS. (ISSAI 100:51).
- **Seguridad razonable:** La seguridad puede ser razonable o limitada. La seguridad razonable es un grado de seguridad elevado, pero no absoluto. La conclusión de auditoría se expresa en forma positiva transmitiendo que, en la opinión del auditor, el objeto de la auditoría cumple o no en todos los aspectos significativos o, cuando corresponda, que la información objeto de la auditoría brinda una imagen fiel, de acuerdo con los criterios aplicables. (ISSAI 100:33).
- **Sistema:** Procedimiento establecido que asegura que las prácticas son consistentes en toda la organización y en el transcurso del tiempo.

- **Titular de la EFS:** El término “Titular de la EFS” se refiere a las personas responsables de la toma de decisiones en la EFS. Quién es esta persona en la práctica depende del modelo de la EFS. Para muchas instituciones, como las EFS con funciones jurisdiccionales, las decisiones se toman de manera conjunta entre un número de miembros. En este contexto, los miembros se definen como aquellas personas que deben tomar las decisiones para la Entidad Fiscalizadora Superior y que deben responder por tales decisiones ante terceros, es decir, los miembros de un cuerpo colegiado con poder de decisión o bien el Titular de una Entidad Fiscalizadora Superior organizada en forma monocrática. (ISSAI 1:6).





## Contraloría General de la República



Sabana Sur, Mata Redonda

Apartado Postal 1179-1000

San José, Costa Rica

Tel.: (506) 2501-8000 / Fax: (506) 2501-8100

correo: [contraloria.general@cgr.go.cr](mailto:contraloria.general@cgr.go.cr)

<http://www.cgr.go.cr/>

*Elaborado en la Contraloría General de la República,  
todos los derechos reservados. Diciembre 2019.*

**Publicaciones**  
●●●●●●●● cgr

