

**Lineamientos generales de aplicación de la auditoría anual,
para los operadores que ejecutan proyectos con recursos
de FONATEL, y auditores externos que auditan los
proyectos del Fondo.**

**Setiembre de
2018**



Contenido

I Parte: Propósito de las Guías de Auditoría.....	5
1. Antecedentes	5
2. Aplicabilidad.....	6
3. Responsabilidades del Fiduciario, Unidades de Gestión, Operadores y SUTEL.....	7
II Parte: Selección de Auditores Independientes	8
4. Objeto del registro.....	8
5. Vigencia del registro	8
6. Procedimiento para el registro.....	8
7. Requisitos para la inclusión en el registro	9
8. Deber de independencia.....	9
9. Acreditación.....	10
10. Costos de Auditorías.....	10
III Parte: Objetivos y Alcance de la Auditoría.....	10
11. Objetivo de la Auditoría.....	10
12. Objetivos específicos de la auditoría.....	11
13. Pasos previos mínimos que realizar por la firma auditora.....	12
14. Responsabilidades de la firma Auditora.....	13
15. Sobre la verificación del cumplimiento del Control Interno.....	14
16. Cumplimiento con los términos contractuales, Leyes y regulaciones aplicables.....	16
17. Seguimiento de Recomendaciones Previas.....	17
IV Parte: Informes de Auditoría.....	17
19. Presentación de Informes del Auditor.....	18
V Parte: Referencias	19
1. Referencias.....	19

I Parte: Propósito de las Guías de Auditoría.

1. Antecedentes

- 1.1. La SUTEL mediante el Fondo Nacional de Telecomunicaciones (FONATEL), administra los recursos destinados a financiar el cumplimiento de los objetivos de acceso universal, servicio universal y solidaridad establecidos en la Ley General de Telecomunicaciones (LGT), así como de las metas y prioridades definidas en el Plan Nacional de Desarrollo de las Telecomunicaciones (PNDT).
- 1.2. Los recursos de FONATEL no podrán ser utilizados para otro fin que no sea para lo establecido en el Plan Nacional de Desarrollo de las Telecomunicaciones, en el cumplimiento de los objetivos establecidos en el artículo 32 de la LGT
- 1.3. Según lo establecido en la LGT, los recursos de FONATEL serán asignados para financiar obligaciones de acceso y servicios universal que se impongan a los operadores y proveedores en sus respectivos títulos habilitantes, así como aquellas obligaciones que impliquen un déficit o una desventaja competitiva.
- 1.4. La SUTEL publica anualmente un listado de los proyectos de acceso universal, servicio universal y solidaridad por desarrollar con cargo a FONATEL. Estos proyectos serán adjudicados por medio de concurso público que llevará a cabo la SUTEL mediante un Fideicomiso.
- 1.5. Los operadores que ejecutan recursos de FONATEL, deberán mantener un sistema de contabilidad de costos separada, la cual deberá ser auditada anualmente por una firma de contadores públicos autorizados, debidamente acreditados ante SUTEL. Los costos de esta auditoría deberán ser cancelados por el operador o proveedor auditado. La SUTEL podrá disminuir o eliminar el financiamiento cuando concurren algunas de las siguientes situaciones:
 - a. Se modifiquen o desaparezcan las condiciones que dieron origen a la subvención, de manera que la prestación del servicio de que se trate no implique un déficit o la existencia de una desventaja competitiva para el operador o proveedor.
 - b. El operador o proveedor a quien se asigna los recursos incumpla sus obligaciones.
 - c. Por razones de interés público, caso fortuito o fuerza mayor.
- 1.6. La SUTEL, determinará el grado de detalle de la contabilidad separada de acuerdo con el objeto y la disponibilidad de la información en los perfiles de los programas o en las guías que se definan de presentación de información financiera del proyecto, las cuales podrán ser actualizadas según las necesidades de supervisión y fiscalización según lo detallado en el artículo 36 del RAUSUS.
- 1.7. En el mismo artículo 36 del RAUSUS se establece que la auditoría anual, se requiere que cuente con la debida opinión sobre si la situación financiera u operativa de los programas y proyectos financiados con recursos de FONATEL, presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, los ingresos recibidos, los costos incurridos, los bienes, obligaciones y subsidios adquiridos directamente por FONATEL

durante el período auditado, de conformidad con los términos que se establezcan en los perfiles de los programas o en las guías que se definan para estos.

- 1.8. Por su parte en las Normas Generales de Control Interno para el Sector Público establece lo siguiente:

4.5.3 Controles sobre fondos concedidos a sujetos privados.

El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben establecer los mecanismos necesarios para la asignación, el giro, el seguimiento y el control del uso de los fondos que la institución conceda a sujetos privados. Lo anterior, para asegurar el debido cumplimiento del destino legal y evitar abusos, desviaciones o errores en el empleo de tales fondos; todo lo cual deberá contemplarse en las regulaciones contractuales, convenios, acuerdos u otros instrumentos jurídicos que definan la relación entre la administración que concede y los sujetos privados.

Al respecto, se debe considerar que esos fondos se utilicen conforme a criterios de legalidad, contables y técnicos, para lo cual, entre otros, deben verificarse los requisitos sobre la capacidad legal, administrativa y financiera, y sobre la aptitud técnica del sujeto privado; así también, para comprobar la correcta utilización y destino de todos los fondos que se les otorga, deben definirse los controles que se ejercerán y los informes periódicos que deberá rendir el sujeto privado.

En todo caso, debe documentarse la gestión realizada por la institución que concede, con respecto a tales fondos por parte de los sujetos privados.

4.5.4. Controles sobre fondos girados a fideicomisos.

El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben establecer, mantener, perfeccionar y evaluar las actividades de control necesarias en relación con la planificación, la asignación, el giro y la verificación del uso de los recursos administrados bajo la figura del fideicomiso. Como parte de ello, se deben definir los mecanismos de seguimiento y rendición de cuentas periódicos, que se aplicarán a los fideicomisarios, para comprobar el logro de los objetivos planteados y su conformidad con las regulaciones atinentes, así como para la determinación de los riesgos asociados a dichos fondos. Todo lo anterior deberá contemplarse en las regulaciones contractuales, convenios, acuerdos u otros instrumentos jurídicos que definan la relación entre la administración fideicomitente y los fideicomisarios.

** Lo resaltado no corresponde al original.*

2. Aplicabilidad

- 2.1. Todos los operadores o proveedores de servicios de telecomunicaciones que ejecuten recursos de FONATEL, deberán contar con una contabilidad de costos independiente del proyecto que se encuentre en ejecución, dicha contabilidad deberá ser auditada anualmente, la cual deberá ser contratada por los operadores o proveedores responsables de la ejecución del proyecto según la lista de contadores públicos autorizados y acreditados ante SUTEL, misma que se actualiza cada dos años.

- 2.2. Un mismo operador o proveedor podrá tener varios proyectos en ejecución, lo cual no lo exime de presentar una contabilidad y una auditoría independiente para cada proyecto.
- 2.3. Todas las contabilidades separadas deberán ser presentadas de forma mensual a la Unidad de Gestión del Fiduciario para su respectiva revisión y aprobación. Asimismo, los informes de auditoría anual deberán ser presentados a la Unidad de Gestión del Fiduciario encargada del programa o proyecto, para su revisión y aprobación.
- 2.4. Las firmas auditoras acreditadas en SUTEL, deberán aplicar no solo esta guía de presentación de auditoría de los proyectos a auditar, sino que deberá tomar como referencia, además, las metodologías de presentación de contabilidad separada diseñada para cada programa.

3. Responsabilidades del Fiduciario, Unidades de Gestión, Operadores y SUTEL.

- 3.1. El Fiduciario y sus Unidades de Gestión, se deben asegurar que los operadores o proveedores que ejecutan recursos de FONATEL, sean auditados anualmente de acuerdo con los lineamientos generales establecidos en este documento y con las especificaciones de contabilidad separada establecidos en el perfil del programa o en su defecto en las guías establecidas para estos.
- 3.2. De acuerdo con lo establecido en el artículo 37 de la Ley General de Telecomunicaciones (LGT) y el artículo 34 del Reglamento de Acceso, Servicio Universal y Solidaridad (RAUSUS), los operadores o proveedores que ejecuten recursos de FONATEL, deberán mantener un sistema de contabilidad de costos separada, el cual deberá ser auditado anualmente por una firma de contadores públicos autorizados, debidamente acreditados ante SUTEL.
- 3.3. La SUTEL deberá mantener actualizado el registro de firmas de contadores que pueden auditar los proyectos que se ejecutan con recursos de FONATEL. Este registro será actualizado cada dos años.
- 3.4. Las Unidades de Gestión deberán brindar una “aprobación” de las auditorías que presenten los operadores que ejecutan recursos de FONATEL y que estas se encuentren bajo el Marco de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), los lineamientos establecidos por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y las guías de presentación de contabilidad separada establecidos en el perfil de cada uno de los programas del Fondo o en su defecto en las guías establecidas para estos. Por lo que, la Firma Auditora deberá proveer documentación de este cumplimiento a las Unidades de Gestión.
- 3.5. Las Unidades de Gestión se asegurarán de que los convenios o contratos firmados entre los operadores y las firmas auditoras, contengan un alcance de trabajo uniforme que incluya todos los requisitos de estas guías y las especificaciones contables establecidas en cada uno de los perfiles del programa del fondo y que además se encuentren bajo las condiciones contractuales del proyecto. Por lo tanto, los operadores deben enviar todos los borradores de contratos de auditoría a la Unidad de Gestión correspondiente para aprobación antes de ser firmados.

- 3.6. Los operadores deben remitir los informes finales de auditoría a la Unidad de Gestión designada, quien a su vez enviará los informes finales al Fideicomiso para su revisión y envío a la SUTEL. El Fiduciario debe de recibir los informes de auditoría a más tardar 4 meses después del fin de período auditado.
- 3.7. Las Unidades de Gestión llevarán a cabo una revisión de la auditoría presentada por el operador, las cuales deben de reflejar el control y la gestión financiera que ejerce el operador sobre el proyecto. Estas revisiones determinarán si el trabajo de auditoría fue conducido de acuerdo con esta guía y las establecidas para cada programa. Los resultados de estas revisiones serán comunicados por la Unidad de Gestión al operador y al Fiduciario mediante informe de revisión el cual debe incluir un análisis de la información presentada por el contratista, mismo que debe contar con la profundidad y el estudio que amerita este tipo revisión y que como cualquier análisis de información financiera-contable, debe incluir el criterio respectivo sobre la información revisada, de manera tal que se manifieste si la información contenida en el informe de auditoría financiera aportada por el operador, es útil y adecuada para los controles que requiere el proyecto gestionado por la Unidad de Gestión. Los resultados de este informe deberán ser comunicados a SUTEL, en donde adjuntarán los informes de las auditorías de cada proyecto.

II Parte: Selección de Auditores Independientes

4. Objeto del registro

- 4.1. El objeto es contar con un registro de profesionales de personas físicas o jurídicas, que puedan auditar anualmente la contabilidad de aquellos operadores de redes o proveedores de servicios de telecomunicaciones que resulten adjudicados para la ejecución del Plan anual de proyectos y programas con recursos de FONATEL, por lo que en este registro estarán las firmas acreditadas por la SUTEL. Lo anterior, en atención a las disposiciones contenidas en los artículos 34 y 37 de la Ley General de Telecomunicaciones.

5. Vigencia del registro

- 5.1. El registro de firmas tendrá una vigencia de dos años. Al finalizar este período, las empresas interesadas en continuar formando parte del registro deberán presentar una solicitud por escrito y actualizar los atestados que hayan sufrido cambios. De no recibir esta solicitud, se excluirá del registro a la empresa correspondiente. De resultar satisfactoria la solicitud, se mantendrá en el registro por un plazo de dos años.
- 5.2. No serán aceptadas auditorías realizadas por personas físicas o jurídicas que no hayan cumplido previamente con el proceso de registro ante la SUTEL.

6. Procedimiento para el registro

- 6.1. Cada dos años, en el primer bimestre del año que corresponda, la SUTEL realizará una invitación que será publicada en diarios de circulación nacional y en su página Web, en la que establecerá los requisitos mínimos de experiencia y admisibilidad que debe cumplir toda persona física o jurídica interesada en formar parte del registro.

- 6.2. No se incluirán dentro del registro, a las personas físicas o jurídicas que deseen incorporarse a él, fuera de los plazos definidos por la SUTEL en los procedimientos para la conformación del registro de firmas.

7. Requisitos para la inclusión en el registro

- 7.1. Toda persona física o jurídica interesada en formar parte del registro de firmas de contadores públicos autorizados, deberá cumplir como mínimo, los siguientes requisitos:
 - 7.1.1. Estar incorporado en el Colegio de Contadores Públicos y estar al día con las obligaciones propias de éste (pago de cuotas), la persona física o jurídica deberá aportar la(s) constancia(s) respectiva(s) que emite el Colegio de Contadores Públicos para tal fin.
 - 7.1.2. Encontrarse al día con el pago de sus obligaciones con la Caja Costarricense del Seguro Social, lo cual deberá demostrar mediante la certificación correspondiente.
 - 7.1.3. Encontrarse al día en el pago de todas sus obligaciones tributarias.
 - 7.1.4. Estar legalmente autorizado para el ejercicio profesional y para brindar los servicios de auditoría externa en el país. El cumplimiento de este punto será verificado por el medio que defina la SUTEL al momento de realizar la invitación para la conformación del registro.
 - 7.1.5. Contar con experiencia en la ejecución de servicios de auditoría externa preferiblemente en instituciones públicas. El cumplimiento de este punto será verificado por el medio que defina la SUTEL al momento de realizar la invitación para la conformación del registro.
 - 7.1.6. Las personas jurídicas deberán presentar certificación emitida por el Registro Nacional o por Notario Público, donde conste la existencia de la sociedad, la personería jurídica que acredite el poder de su representante legal, el capital social y la distribución de sus acciones.
 - 7.1.7. Cualquier otro que pueda ser solicitado por la SUTEL, y que sea necesario para el cumplimiento de las funciones que deberán ejecutar las firmas de contadores públicos autorizados en relación con los procesos de auditoría anual de la contabilidad de aquellos operadores de redes y/o proveedores de servicios de telecomunicaciones que resulten adjudicados para la ejecución del Plan anual de proyectos y programas con recursos de FONATEL.

8. Deber de independencia

- 8.1. Toda persona física o jurídica, interesada en formar parte del registro, deberá documentar apropiadamente su independencia profesional, en el sentido que no tiene ningún impedimento legal ni moral que le impida realizar algún trabajo de auditoría. El cumplimiento de este punto, será verificado por el medio que defina la SUTEL al momento de realizar la invitación para la conformación del registro.

9. Acreditación

- 9.1. La acreditación de las personas físicas y jurídicas que formarán parte del registro, la efectuará el Consejo de la SUTEL, en el plazo definido en el procedimiento correspondiente. La lista de las personas físicas y jurídicas acreditadas, será publicada en dos diarios de circulación nacional y en la página Web de la SUTEL.
- 9.2. La SUTEL, mantendrá disponible el registro de firmas acreditadas, en su página Web.

10. Costos de Auditorías.

- 10.1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 37 de la Ley General de Telecomunicaciones (LGT) y el artículo 34 del Reglamento de Acceso, Servicio Universal y Solidaridad (RAUSUS), los costos de la auditoría que lleven a cabo los operadores o proveedores que ejecuten recursos de FONATEL, deberán ser cancelados por el propio operador o proveedor.

III Parte: Objetivos y Alcance de la Auditoría

11. Objetivo de la Auditoría.

- 11.1. Las auditorías deberán incluir una auditoría específica de todos los programas y proyectos financiados con recursos de FONATEL, según lo establecido en las especificaciones de cada programa. El estado de rendición de cuentas del beneficiario es el estado financiero básico para ser auditado, que presenta los ingresos, costos incurridos, saldo de los fondos provistos por FONATEL al operador, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) y los lineamientos establecidos por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, así como los lineamientos establecidos para cada programa de FONATEL, y por consiguiente debe de incluir pruebas de todos los registros contables.

- 11.2. La Auditoría debe contemplar como mínimo:

11.2.1. Los gastos cargados al proyecto en los informes financieros son elegibles:

- a) Los gastos han sido incurridos por el operador a cargo del Proyecto.
- b) Los gastos han sido incurridos en relación con las actividades del Proyecto, lo que implica asegurarse de que:
 - Las acciones ejecutadas o financiadas con los fondos del Proyecto estaban previstas en la base contractual del Proyecto.

En particular, el auditor debe asegurarse que los gastos no han sido incurridos por motivos privados o personales, salvo que dicho uso sea autorizado por la base contractual del Proyecto.

- La naturaleza de los gastos corresponde a lo presupuestado en la base contractual del Proyecto.

- Las rubricas presupuestarias de la base contractual del Proyecto no han sido excedidas.

- c) Los gastos cargados están adecuadamente contabilizados y soportados por documentación justificativa válida.
- d) Los gastos han sido incurridos durante la duración del Proyecto.
- e) Los gastos están adecuadamente autorizados de acuerdo con la base contractual del Proyecto.

11.2.2. Todos los ingresos del Proyecto (ingresos generados y aportes de FONATEL) han sido reconocidos en los informes financieros del Proyecto:

- a) Los ingresos generados por el Proyecto han sido reconocidos en los informes financieros de ejecución del Proyecto.
- b) Cualquier utilización de los ingresos generados por el Proyecto ha sido autorizada por escrito por el Fideicomiso o está de acuerdo con la base contractual del Proyecto.
- c) Las contribuciones financieras al Proyecto han sido materializadas en la cantidad, periodicidad y naturaleza prevista por la base contractual del Proyecto.
- d) Los aportes han sido convenientemente valorizados, puestos a disposición del Proyecto en forma exclusiva y han sido convenientemente utilizadas.

11.2.3. Los activos han sido adquiridos y usados de acuerdo con la base contractual del Proyecto:

- a) Los activos adquiridos con fondos de FONATEL existen, son propiedad del operador y se utilizan, exclusivamente, para la ejecución del Proyecto. En particular, el auditor se asegurará que no hay ningún uso privado o personal de los activos del Proyecto que no esté autorizado por la base contractual del Proyecto.
- b) Los procedimientos establecidos en la base contractual del Proyecto para la adquisición de activos fijos han sido respetados.

11.2.4. Todas las deudas están registradas en la contabilidad del Proyecto y dichas deudas han sido incurridas con relación a actividades del Proyecto:

- a) Todas las deudas están registradas en la contabilidad del Proyecto.
- b) Las deudas han sido incurridas, exclusivamente, con relación al proyecto y de acuerdo con la base contractual del proyecto.

11.2.5. Las otras condiciones administrativo-financieras de la base contractual del Proyecto han sido respetadas.

- a) Se hará especial énfasis en verificar la contabilización del diferencial cambiario.
- b) Otros aspectos contemplados en la base contractual del Proyecto.

12. Objetivos específicos de la auditoría.

- 12.1. Expresar una opinión sobre si el estado de rendición de cuentas para los programas financiados con recursos de FONATEL, presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, los ingresos recibidos, los costos incurridos, y los bienes adquiridos durante el período auditado en conformidad con los términos de los

contratos y con los principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base comprensiva de contabilidad (incluyendo la base de ingresos y desembolsos en efectivo y modificaciones a la base de efectivo).

- 12.2. Evaluar y obtener suficiente entendimiento de control interno del beneficiario relativo a los programas financiados con recursos de FONATEL, evaluar el riesgo de control, e identificar condiciones reportables, incluyendo deficiencias materiales de control interno. Esta evaluación debe incluir los controles internos relacionados a las contribuciones requeridas por el Fondo.
- 12.3. Hacer pruebas para determinar si el operador cumplió, en todos los aspectos materiales, con los términos de la Ley, contrato firmado entre el operador y el Fiduciario, el Reglamento de Acceso Universal, Servicios Universal y Solidaridad, el Plan Anual de Programas y Proyectos de FONATEL, así como el perfil del proyecto y los lineamientos de contabilidad separada del mismo. Todas las instancias materiales de incumplimiento y todos los actos ilegales que ocurrieran o es probable que hayan ocurrido deben ser identificados. Tales pruebas deben incluir los requisitos de cumplimiento relacionados con los aportes que realiza el Fondo, sean en CAPEX, OPEX, pago de servicios o pago de equipos.
- 12.4. Verificar el cumplimiento de los respectivos procesos de adquisiciones de obras, bienes y servicios, así como la validez de la documentación de soporte y la elegibilidad de los gastos presentados en las solicitudes de desembolso al fideicomiso.
- 12.5. Emitir un informe sobre la evaluación del sistema de control interno de la institución ejecutora y los procedimientos y controles operacionales, financieros, contables y administrativos, en lo relacionado con la ejecución del Proyecto. Evaluando el riesgo de control, e identificar condiciones reportables, incluyendo deficiencias materiales de control interno.
- 12.6. La auditoría incluirá una evaluación de:
 - 12.6.1. La marcha de ejecución del Proyecto (presupuesto-ejecutado).
 - 12.6.2. Los sistemas administrativos y de registro de la documentación.
 - 12.6.3. La utilización de los activos del propio Proyecto.
- 12.7. Los auditores deben diseñar pasos y procedimientos de auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) y los lineamientos establecidos por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, y según las características del programa y sus guías de presentación de información financiera, para proporcionar una seguridad razonable de poder detectar situaciones o transacciones en las que actos fraudulentos o ilegales hayan ocurrido o pudieran haber ocurrido. Si tal evidencia existe, los auditores deben contactar a la Unidad de Gestión a cargo del programa y ejercer debido cuidado profesional en el seguimiento de indicios de posibles fraudes o ilegales de modo que no interfieran con posibles investigaciones futuras o procesos legales.

13. Pasos previos mínimos que realizar por la firma auditora.

- 13.1. Los auditores deben usar los siguientes pasos como base para preparar sus programas de auditoría y su revisión. Estos no se consideran todos inclusivos o restrictivos en su naturaleza y no liberan al auditor de ejercer un debido juicio y cuidado profesional. Los pasos deben ser modificados para acomodarse a

condiciones específicas de los programas, procedimientos de ejecución, y términos de los contratos que pueden variar de un programa a otro. Cualquier limitación al alcance de trabajo debe comunicarse cuanto antes a la oficina del Fiduciario:

- 13.1.1. Los contratos entre el Operador y el Fideicomiso.
- 13.1.2. El perfil del Programa al que pertenece el Proyecto al que será aplicable la auditoría.
- 13.1.3. Manuales o guías de presentación de contabilidad separada del proyecto.
- 13.1.4. Documentación referida a la solicitud de pagos por conceptos de pagos de CAPEX, OPEX, prestación de servicios a Centros de Prestación de Servicios o personas, equipamiento, o dispositivos.
- 13.1.5. Todos los informes financieros y de avance del proyecto, catálogo de cuentas, descripciones de los sistemas contables; políticas y procedimientos de compra, procedimientos de recepción de documentos de pagos, almacenamiento y distribución de materiales, y cualquier otro documento necesario para completar satisfactoriamente el trabajo requerido.

14. Responsabilidades de la firma Auditora.

Los informes del auditor deben contar con un informe de rendición de cuentas¹ que contemple lo siguiente:

- 14.1. La Firma auditora deben de examinar el cumplimiento y ejecución del presupuesto destinado al proyecto, los ingresos recibidos por parte del Fondo así como los propios generados por proyecto en el periodo auditado; los costos reportados por el operador como incurridos; y los bienes adquiridos directamente con recursos del Fondo para el funcionamiento del proyecto. El auditor debe verificar que no existan costos compartidos o que no sea atribuibles al proyecto.
- 14.2. La opinión sobre el estado de rendición de cuentas debe identificar separadamente los ingresos y costos aplicables a cada proyecto. La auditoría debe evaluar las acciones para la ejecución del programa y los logros obtenidos para determinar si los costos incurridos específicos son permisibles, imputables y razonables bajo los términos contractuales que se acordaron con cada operador e identificar áreas donde hayan ocurrido o pudieran haber ocurrido fraude y actos ilícitos como resultado de controles internos inadecuados. Como mínimo el auditor debe:
 - 14.2.1. Revisar los costos directos e indirectos cargados al proyecto, así como los costos incurridos del proyecto, identificando y cuantificando cualquier costo cuestionado. Todos los costos que no estén respaldado con documentación adecuada o no estén de acuerdo con los términos contractuales y cartelarios deben reportarse en el estado de rendición de cuentas en dos categorías separadas: (a) costos ilegales que son explícitamente cuestionados porque no son razonables; o son prohibidos por los contratos, leyes y regulaciones aplicables o no se relacionan con el programa.; y (b) costos no documentados que no están respaldados adecuadamente o no tienen las aprobaciones o autorizaciones previas requeridas. Todos los costos materiales cuestionados resultantes de instancias de incumplimiento con los términos contractuales, deben ser incluidos como hallazgo en el informe sobre cumplimiento.

¹ Un “estado de rendición de cuentas” es un estado financiero que presentan los ingresos, costos incurridos, saldo en efectivo de fondos provistos por el Fiduciario a un operador a través de un contrato de gestión de proyecto.

- 14.3. Revisar el libro mayor y los libros del programa para determinar si los costos incurridos fueron registrados adecuadamente.
- 14.4. Revisar los procedimientos utilizados para controlar los fondos, incluyendo su canalización a instituciones beneficiarias del programa u otras entidades ejecutoras contratadas. Revisar las cuentas de banco y los controles sobre esas cuentas. Efectuar confirmación positiva de saldos, si fuera necesario.
- 14.5. Determinar si los anticipos de fondos fueron justificados con documentación: los auditores deben asegurarse de que todos los fondos recibidos por el operador fueron registrados apropiadamente en los registros contables del operador y que esos registros fueron periódicamente conciliados con información provista por el Fiduciario.
- 14.6. Determinar si los ingresos del proyecto fueron considerados a los fondos utilizados para maximizar los objetivos del proyecto o programa, para financiar la inversión general del proyecto o programa, o deducidos de los costos del proyecto, de acuerdo con las regulaciones del Fondo.
- 14.7. Establecer procedimientos de control de calidad para asegurar que se obtiene evidencia competente suficiente a través de la inspección, observación, entrevistas, y confirmaciones para disponer de una base razonable para formarse una opinión sobre los estados financieros bajo la auditoría. Aun cuando el auditor puede utilizar sus procedimientos normales para asegurar el control de calidad, esos procedimientos deben, como mínimo, asegurar que:
 - 14.7.1. Los informes de auditoría y los papeles de trabajo que lo respaldan son revisados por un auditor, preferiblemente a nivel de socio, quien no estuvo involucrado en la auditoría. Esta revisión debe ser documentada.
 - 14.7.2. Todas las cantidades y montos monetarios que involucran cálculos están debidamente verificados y referenciados.
 - 14.7.3. Todas las declaraciones de hechos, números, conclusiones y montos monetarios están referenciadas a los papeles de trabajo.

15. Sobre la verificación del cumplimiento del Control Interno.

- 15.1. Los auditores deben revisar y evaluar el control interno del operador, relativo a los proyectos de FONATEL para obtener una comprensión suficiente del diseño de las políticas y procedimientos de control relevantes y si esas políticas y procedimientos han sido puestos en práctica.

La Ley General de Control interno No.8292 en su artículo 4 establece lo siguiente:

Artículo 4º—Aplicabilidad a sujetos de derecho privado. Los sujetos de derecho privado que, por cualquier título, sean custodios o administradores de fondos públicos, deberán aplicar en su gestión los principios y las normas técnicas de control interno que al efecto emita la Contraloría General de la República de conformidad con el artículo tercero.

**Lo resaltado no es del original.*

- 15.2. Las revisiones sobre el control interno deben documentarse en los papeles de trabajo del auditor.

- 15.3. Los auditores deben preparar el informe requerido por esta guía, identificando las condiciones reportables que sean deficiencias significativas en el diseño u operación del conto interno, y las condiciones reportables consideradas ser deficiencias materiales.
- 15.4. Las deficiencias materiales son condiciones reportables en las que el diseño u operación de los elementos específicos de control interno no reducen a un nivel relativamente bajo el riesgo que errores o irregularidades en cantidades que podrían ser materiales en relación con el estado de rendición de cuentas pudiera ocurrir y no ser detectado oportunamente por el operador en el desempeño normal de sus funciones. Las condiciones reportables, incluyendo deficiencias materiales, deben señalarse en el informe como “hallazgos”. Las condiciones reportables involucran aspectos que llaman la atención del auditor relacionados con deficiencias significativas en el diseño u operación del control interno que, a juicio del auditor, pudiera afectar adversamente la capacidad del operador para registrar, procesar, resumir, y reportar información consistente con las aseveraciones en el estado de rendición de cuentas. Las condiciones no reportables deben ser incluidas en una carta separada a la gerencia del operador y ser referidas en el informe sobre control interno.
- 15.5. Los componentes importantes de control interno a ser evaluados incluyen, pero no se limitan a, los controles relacionados a cada cuenta de ingreso y gasto en el estado de rendición de cuentas. Los auditores deben:
- 15.5.1. Obtener una comprensión suficiente de control interno para planificar la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a ser realizadas.
- 15.5.2. Evaluar el riesgo inherente y riesgo de control, y determinar el riesgo combinado. El riesgo inherente es la susceptibilidad de una aseveración, tal como el saldo de una cuenta, a una declaración errónea material, asumiendo que no hay políticas ni procedimientos de control interno relacionadas con la aseveración. El riesgo de control es el riesgo que una declaración errónea material pueda ocurrir en una aseveración y no sea prevenida o detectada oportunamente por las políticas o procedimientos de control interno del operador. El riesgo combinado es el riesgo que el auditor no detecte una declaración errónea material que existe en una aseveración. El riesgo combinado se fundamenta en la eficacia de un procedimiento de auditoría y su aplicación por el auditor.
- 15.5.3. Resumir las evaluaciones de riesgo para cada aseveración en los papeles de trabajo. Las evaluaciones de riesgo deben considerar las siguientes categorías generales bajo las cuales cada aseveración debe clasificarse: (a) existencia u ocurrencia; (b) totalidad; (c) derechos y obligaciones; (d) valuación o asignación; y (e) presentación y divulgación. Como mínimo, los papeles de trabajo deben identificar el nombre de la cuenta o aseveración, el saldo de la cuenta o la cantidad representada por la aseveración, el nivel evaluado de riesgo inherente (alto, moderado, o bajo), el nivel evaluado de riesgo de control (alto, moderado, o bajo), el riesgo combinado (alto, moderado, o bajo), y una descripción de la naturaleza, alcance, y oportunidad de las pruebas realizadas en base al riesgo combinado. Este resumen de los papeles de trabajo debe ser referenciado con los papeles de trabajo que contienen el análisis detallado del trabajo de campo. Si el riesgo de control se evalúa a menos del nivel máximo

(alto), entonces la base para la conclusión del auditor debe ser documentada en los papeles de trabajo.

15.5.4. Si los auditores evalúan el riesgo del control al nivel máximo para aseveraciones relacionadas a saldos materiales en las cuentas, clases de transacciones, y revelación de los componentes de la información financiera del operador cuando tales aseveraciones sean significativamente dependientes de sistemas de información, los auditores deben documentar en los papeles de trabajo la base para cada conclusión señalando (i) la ineficacia del diseño y/o la operación de los controles, o (ii) las razones por las que sería ineficaz probar los controles.

15.5.5. Evaluar el ambiente de control, la suficiencia del sistema contable, y los procedimientos de control. Enfatizar las políticas y los procedimientos pertinentes a la capacidad del operador para registrar, procesar, resumir, y reportar la información financiera consistente con las aseveraciones contenidas en cada cuenta contable o de información financiera. Esto debe incluir, pero no estar limitado a, los sistemas de control para:

15.5.5.1. Asegurar que los cargos al proyecto son correctos y están debidamente documentados.

15.5.5.2. La administración de dinero en efectivo y en cuentas de banco.

15.5.5.3. La adquisición de bienes y servicios.

15.5.5.4. Asegurar el cumplimiento con los términos del convenio y leyes y regulaciones aplicables que colectivamente tienen un impacto material sobre el estado de rendición de cuentas. Los resultados de esta evaluación deben estar contenidos en los papeles de trabajo.

15.5.6. Incluir en el estudio y evaluación otras políticas y procedimientos que pudieran ser relevantes si se relacionan a datos que el auditor utilice al aplicar procedimientos de auditoría. Esto puede incluir, por ejemplo, políticas y procedimientos pertinentes a datos no financieros que los auditores utilicen en procedimientos revisión financiera.

16. Cumplimiento con los términos contractuales, Leyes y regulaciones aplicables.

16.1. Al planear y efectuar las pruebas de cumplimiento, los auditores deben:

16.1.1. Identificar los términos del contrato firmado entre el operador y el Fiduciario, la Ley General de Telecomunicaciones, el Reglamento de Acceso Universal, Servicios Universal y Solidaridad, el Plan Anual de Programas y Proyectos de FONATEL, así como el perfil del proyecto y los lineamientos de contabilidad separada del mismo.

16.1.2. Enumerar aquellas cláusulas o numerales específicos del programa contenidos en los contratos que si no se cumplen pueden tener un efecto directo y material en la información financiera del proyecto y evaluar el riesgo inherente y de control sobre la ocurrencia de un incumplimiento material para cada punto.

16.1.3. Determinar si los pagos efectuados al operador por concepto de CAPEX, OPEX, servicios o equipamiento se han efectuado de acuerdo con los términos del contrato, leyes y regulaciones aplicables.

- 16.1.4. Determinar si los fondos se han utilizados para propósitos no autorizados o que no están de acuerdo con los términos aplicables del contrato. Si es así, los auditores deben cuestionar estos costos en el estado de rendición de cuentas.
- 16.1.5. Identificar cualquier costo no considerado apropiado, clasificándolo y explicando por qué estos costos son cuestionados.
- 16.1.6. Determinar si los bienes, adquiridos por el operador con recursos de FONATEL para el desarrollo del proyecto, existen o fueron utilizados para los propósitos establecidos en los términos del contrato. Si no, el costo de tales bienes debe ser cuestionado.
- 16.1.7. Determinar si los montos recibidos por el fondo a través del fiduciario y los ingresos propios generados por el proyecto se contabilizan como los requiere las guías de contabilidad separada, el contrato, leyes y regulación aplicable.
- 16.1.8. Determinar si los informes financieros del operador y solicitudes de anticipos y reembolsos contienen información que está respaldada por sus libros y registros.

17. Seguimiento de Recomendaciones Previas.

- 17.1. Los auditores deben revisar el estado de las acciones tomadas sobre hallazgos y recomendaciones materiales conocidas e incluidos en informes de auditorías previas del proyecto, con el objetivo de determinar si el operador ha tomado acciones correctivas oportunas y adecuadas. Los auditores deben informar el estado de los hallazgos y recomendaciones materiales no corregidos de auditorías previas que afectan la auditoría de los proyectos.
- 17.2. Los auditores deben revisar e informar el estado de las acciones tomadas a consecuencia de los hallazgos y recomendaciones previas en la sección resumen del informe de la auditoría. Los auditores deben referir al informe de auditoría más reciente contratado por el operador. Cuando la acción correctiva no ha sido tomada y la deficiencia queda sin resolver por el período de la auditoría corriente y se reporta otra vez en el informe corriente, los auditores necesitan describir brevemente el hallazgo previo y el estado de cumplimiento y mostrar la página de referencia donde está incluido en el informe corriente. Si no hubo hallazgos y recomendaciones previas, los auditores deben incluir una nota que indique esto en esta sección del informe de la auditoría.

IV Parte: Informes de Auditoría.

- 18. Es importante señalar en este apartado que los auditores deben cumplir con los formatos de presentación de información financiera según las NIIF y los formatos establecidos por el Colegio de Contadores de Costa Rica, sin embargo, en la información de sus informes se deben contemplar algunos puntos mínimos:

19. Presentación de Informes del Auditor.

- 19.1. El informe debe contener una página con título, índice del contenido, una carta de transmisión y un resumen que incluya:
 - 19.1.1. Una sección de antecedentes con una descripción general de los programas y proyectos de FONATEL auditados, el periodo cubierto, los objetivos del programa, el operador auditado, una sección de los seguimientos de las recomendaciones de las auditorías anteriores.
 - 19.1.2. Los objetivos y alcance de la auditoría y una clara explicación de los procedimientos aplicados y las limitaciones al alcance, si los hay.
 - 19.1.3. Un breve resumen de los resultados de la auditoría sobre el estado de rendición de cuentas, costos cuestionables, control interno, cumplimiento con los términos del contrato, la LGT y el RAUSUS, estado de las recomendaciones de auditorías previas y los estados financieros del operador para propósitos generales tomados en conjunto.
- 19.2. Un informe del auditor sobre el estado de rendición de cuentas, identificando cualquier costo cuestionado material que no esté totalmente respaldado con registros adecuados o no elegibles bajo los términos del contrato y debe incluir:
 - 19.2.1. La opinión del auditor sobre si el estado de rendición de cuentas presenta razonablemente, en todos los aspectos materiales, los ingresos del proyecto, los costos incurridos, y los bienes adquiridos con fondos de FONATEL se encuentran debidamente registrados en el proyecto.
 - 19.2.2. Debe indicar los costos cuestionados específicamente aquellos que no estén documentados o que no pudieran ser identificados bajo el amparo del contrato.
- 19.3. El informe del auditor sobre control interno debe incluir como mínimo:
 - 19.3.1. El alcance de trabajo del auditor para entender el control interno y evaluar el riesgo de control.
 - 19.3.2. Las condiciones reportables, incluyendo la identificación de deficiencias materiales de control interno del operador, así como aquellas condiciones consideradas como menores, las cuales igualmente deben ser reportadas en su informe.
 - 19.3.3. Los hallazgos contenidos en los informes sobre control interno y cumplimiento relacionados con programas financiados por FONATEL deben incluir una descripción de la condición (lo qué es) y del criterio (lo qué debe ser). La causa (por qué pasó) y el efecto (que daño se causó por no cumplir con el criterio) deben ser incluidos en los hallazgos. Adicionalmente, los hallazgos deben contener una recomendación que corrija la causa y la condición, según sea aplicable. Se reconoce que las deficiencias materiales de control interno y de incumplimiento encontrados por los auditores no siempre contienen todos estos elementos completamente desarrollados, dado el alcance y los objetivos de la auditoría específica. Los auditores deben, sin embargo, identificar al menos la condición, criterio y posible efecto para permitir que el operador determine el efecto y la causa. Esto ayudará al operador a tomar medidas correctivas oportunas y adecuadas, además de que el Fiduciario estará atento a estos hallazgos.

V Parte: Referencias

1. Referencias.

- Ley General de Telecomunicaciones.
- Reglamento de Acceso Universal, Servicio Universal y Solidaridad.
- Plan Anual de Programas y Proyectos de FONATEL.
- Ley General de Control Interno.
- Normas Internacionales de Auditoría (NIAS).

Elaborado por: Paola Bermúdez Quesada, profesional en Administración y Control de FONATEL

FIN DEL DOCUMENTO