



INFORME SOBRE LA REVISIÓN ENTRE PARES A LA
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA
REALIZADA POR LA
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

INFORME Nro. DFOE-ST-I-00005-2017

2017

CONTENIDO

Resumen Ejecutivo	3
Borrador de Informe independiente de la Revisión entre Pares	4
1. Introducción	8
Origen de la Revisión entre Pares	8
Objetivo Revisión entre Pares	8
Alcance de la Revisión entre Pares	9
Criterios para la revisión entre pares	9
Metodología aplicada	10
Comunicación preliminar de los resultados de la revisión	10
Miembros del Equipo Revisor	10
2. Buenas prácticas	11
Evolución del mandato CGR	11
Evolución en el alineamiento normativo y metodológico con las ISSAI	11
Compromiso ético	12
Prevención de la corrupción	12
Planificación	12
Enfoque participativo en la construcción de las decisiones	12
3. Oportunidades de mejora	13
Generales	13
Auditoría Financiera	14
Auditoría de Desempeño	15
Auditoría de Cumplimiento	16
4. Recomendaciones	18

Resumen Ejecutivo

El presente informe consigna los resultados de la Revisión entre Pares realizada a la Contraloría General de la República de Cuba, en adelante CGR, por parte de su homóloga de Costa Rica, cuyo objetivo central consistió en revisar la base metodológica, vigente al 30 de junio de 2017, para la organización de la labor de fiscalización que desarrolla la CGR, con respecto a su mandato legal, las buenas prácticas internacionales para entidades de fiscalización superior, y los principios establecidos en las Normas Internacionales de las Entidades de Fiscalización Superior (ISSAI por sus siglas en inglés), emitidas por la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI por sus siglas en inglés).

La revisión se fundamenta metodológicamente en la ISSAI 5600-Guía para revisiones entre pares y nace de los acuerdos establecidos en el Memorándum de entendimiento suscrito por ambas Contralorías, el 22 de setiembre del 2016.

El trabajo abordado reviste de importancia para que la CGR cuente con una opinión externa independiente respecto del objetivo planteado y obtenga insumos adicionales para seguir fortaleciendo su alineamiento con la normativa ISSAI.

Asimismo, el proceso permitió un intercambio recíproco de conocimientos y prácticas de auditoría por parte de los funcionarios de ambas entidades homólogas, para generar aprendizajes significativos en la búsqueda de la mejora continua y la satisfacción de las expectativas de la ciudadanía respecto del quehacer de una Entidad de Fiscalización Superior.

Como parte del proceso de revisión, se determinaron buenas prácticas de la CGR relacionadas con el proceso de evolución de

su mandato y de alineación de su marco metodológico con las ISSAI; una cultura robusta de planificación; un arduo trabajo enfocado en la prevención de la corrupción; un alto compromiso ético de los trabajadores de la CGR, y un enfoque participativo en la construcción de las decisiones asociadas a la fiscalización.

Los aspectos anteriormente mencionados le han permitido a la CGR una evolución positiva y la han configurado como entidad protagónica en la lucha contra la corrupción y la promoción de la eficiencia pública.

Analizada la documentación recibida se determinó que la base metodológica para la organización de la ejecución de la labor de fiscalización que desarrolla la CGR, se encuentra alineada a los principios establecidos en las ISSAI 100, 200, 300 y 400.

Aunado a lo anterior y sin que afectara la opinión de la revisión, como parte integral del informe, se identificaron algunas oportunidades de mejora para el marco metodológico analizado, relacionadas con algunos elementos generales asociados con su estructura; política de revisión y actualización; la fase de seguimiento, herramienta de materialidad e importancia relativa, y ejecución de auditorías combinadas; así como distintos elementos asociados específicamente a las directrices para auditoría financiera, de desempeño y de cumplimiento.

En función de dichas oportunidades de mejora se plantean una serie de recomendaciones enfocadas en impulsar el proceso de fortalecimiento creciente que la CGR ha venido forjando en los últimos años, en busca del aseguramiento de la calidad de sus procesos y productos de fiscalización.

Informe independiente de la Revisión entre Pares

Licenciada

Gladys M. Bejerano Portela

Contralora General de la República

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE CUBA

Hemos examinado la base metodológica para la organización de la ejecución de la labor de fiscalización que desarrolla la Contraloría General de la República de Cuba (en adelante CGR), vigente al 30 de junio del 2017, lo cual abarcó los siguientes elementos:

- a) La correspondencia de la organización de los procesos de auditoría, supervisión y control, con el mandato otorgado a la CGR, sobre la base de la Ley Nro. 107/09 y los principios de las ISSAI¹ 1 y 10.
- b) El proceso de elaboración, control y análisis del plan anual de auditoría, supervisión y control.
- c) La correspondencia de las Normas Cubanas de Auditoría (Resolución Nro. 340/12) con las exigencias de los principios que sean aplicables de las ISSAI.
- d) La adecuación de las directrices elaboradas por la CGR para los distintos tipos de auditorías con relación a los principios que sean aplicables de las ISSAI.

Los criterios utilizados para la revisión entre pares fueron los siguientes:

- a) Memorándum de entendimiento firmado el 22 de setiembre del 2016, para la revisión de pares a la CGR por parte de la Contraloría General de la República de Costa Rica, incluyendo la lista de verificación con indicadores y criterios incorporados en el Anexo Nro. 1 de dicho memorándum.
- b) ISSAI 5600, Guía para Revisiones entre Pares, aprobada en 2016, y su anexo.
- c) ISSAI 1, Declaración de Lima.
- d) ISSAI 10, Declaración de México sobre la independencia de las EFS.
- e) ISSAI 30, Código de ética.
- f) ISSAI 100, Principios fundamentales de Auditoría del Sector Público.
- g) ISSAI 200, Principios fundamentales de la Auditoría Financiera.
- h) ISSAI 300, Principios fundamentales de la Auditoría de Desempeño.
- i) ISSAI 400, Principios fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento.
- j) Marco legal y normativo de la CGR, según detalle de información recibida mediante oficio DOA62017, del 19 de abril de 2017, recibido por el Equipo Revisor.

El marco jurídico y la base metodológica que se analizó corresponden a los siguientes cuerpos normativos:

- a) Constitución de la República de Cuba, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Cuba en edición Extraordinaria del 31 de enero de 2003.

¹ Normas Internacionales de las Entidades de Fiscalización Superior (por sus siglas en inglés), emitidas por la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI por sus siglas en inglés).

- b) Ley de la CGR, Nro. 107/2009 y su Reglamento orgánico aprobado mediante Resolución Nro. 264/12.
- c) Normas Cubanas de Auditoría, Resolución Nro. 340/12
- d) Código de ética para los auditores del Sistema Nacional de Auditoría, del 2013 y Declaración de los trabajadores de la Contraloría General de la República de Cuba.
- e) Normas del sistema de control interno, Resolución 60/11
- f) Normas para elaboración, conciliación, aprobación y control del plan anual de acciones de auditoría, supervisión y control del Sistema Nacional de Auditoría y su sistema informativo, Resolución Nro. 261/13.
- g) Metodología para la Evaluación y Calificación de las Auditorías, Resolución Nro. 36/12.
- h) Directrices de auditoría financiera o de estados financieros, Registro de Salida (en adelante RS) Nro. 634/13.
- i) Directrices generales para realizar auditorías de gestión o rendimiento, RS Nro. 678/13.
- j) Directrices generales para la realización de auditoría de cumplimiento, Resolución Nro. 34/16.
- a) Directrices generales para la aplicación de la norma de Importancia Relativa o Materialidad en la auditoría, Resolución 255/17.
- b) Aspectos a tener en cuenta para la identificación y cuantificación de los daños y perjuicios económicos causados al patrimonio público, Resolución Nro. 32/16.
- c) Procedimiento P-101-001-16 Ejecución de las auditorías.
- d) Procedimiento P-101-002-16 Supervisar las auditorías.
- e) Procedimiento P-101-006-11 Ejecución visitas de intercambio y control.
- f) Procedimiento P-101-007-11 Realización de comprobaciones especiales.
- g) Procedimiento P-101-010-16 Ejecución del Proceso de Supervisión.
- h) Procedimiento P-302-001-17 Proceso de elaboración de los objetivos de trabajo, planes anuales de actividades, mensual de trabajo de las unidades organizativas e individuales de cuadros y funcionarios, análisis y control de sus resultados.

La CGR es responsable del diseño, elaboración, aprobación, divulgación y actualización del marco metodológico para la organización de la ejecución de la labor de fiscalización que desarrolla en su país, y velar por su efectivo cumplimiento. Nuestra responsabilidad es emitir una opinión respecto de si dicho marco metodológico está adecuadamente diseñado en función de los principios aplicables de las ISSAI.

Nuestro examen fue realizado de conformidad con los términos definidos en el citado Memorándum de entendimiento firmado entre las entidades de fiscalización superior relacionadas, los principios de revisión entre pares establecidos en la ISSAI 5600, las normas ISSAI y las normativas internas precitadas como criterios de esta revisión.

El equipo revisor se conformó por especialistas y facilitadores certificados en las ISSAI relacionadas con la Auditoría Financiera, la Auditoría de Desempeño y la Auditoría de Cumplimiento, con amplia experiencia en normativa de fiscalización superior.

Con la revisión adquirimos conocimiento sobre la base metodológica para la organización de la ejecución de la labor de fiscalización que desarrolla la CGR, relacionada con las normas, directrices y procedimientos asociados a las auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento, y a la planificación anual de las acciones de control. Revisamos si dicha base

metodológica en su conjunto fue diseñada de conformidad con los principios aplicables de las ISSAI y con buenas prácticas para la planificación de las Entidades de Fiscalización Superior.

En nuestra opinión, la base metodológica para la organización de la ejecución de la labor de fiscalización que desarrolla la CGR se encuentra alineada a los principios establecidos en las ISSAI 100, 200, 300 y 400; lo anterior, en función de que:

- a) La organización de los procesos de auditoría, supervisión y control están alineados con el mandato otorgado a la Contraloría General de la República de Cuba, en su Ley Nro. 107/2009 y han evolucionado positivamente con respecto a su alineamiento con los principios establecidos en las ISSAI 1 y 10.
- b) El proceso de elaboración, control y análisis del plan anual de auditoría, supervisión y control, está alineado con buenas prácticas de planificación para las entidades de fiscalización superior.
- c) El marco normativo y metodológico de la CGR en su conjunto, concebido en las Normas Cubanas de Auditoría, las directrices elaboradas por la CGR-Cuba para los distintos tipos de auditoría y los procedimientos de trabajo elaborados para su ejecución, están alineados con los principios establecidos en las ISSAI números 100, 200, 300 y 400

Adjunto a esta misiva se encuentran nuestras recomendaciones derivadas de la revisión de la base metodológica para la organización de la ejecución de la labor de fiscalización que desarrolla la CGR, incluyendo las buenas prácticas, áreas que requieren especial atención y sugerencias que podrían considerarse para la mejora de dicha base metodológica. Estas recomendaciones no afectan nuestra opinión, pero son parte integral de nuestro informe.

Licda. Karen Garro Vargas
Coordinadora
Equipo Revisor

Licda. Vivian Garbanzo Navarro
Colaboradora
Equipo Revisor

Lic. Alex Monge Lemaitre, Msi.
Jefe Equipo Revisor

REVISIÓN ENTRE PARES DE LA CGR CUBA
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

1. Introducción

Origen de la Revisión entre Pares

- 1.1. La Contraloría General de la República de Cuba, en adelante CGR, ha venido desarrollando desde hace varios años un esfuerzo sistemático para fortalecer el alineamiento de su base metodológica para ejercer la fiscalización con respecto a mejores prácticas internacionales para entidades de fiscalización superior.
- 1.2. Particularmente, para el año 2016, la CGR adoptó la decisión voluntaria de prepararse para realizar en el 2017 una revisión entre pares, fundamentada metodológicamente en la ISSAI² 5600, Guía para revisiones entre pares, a efecto de obtener una revisión externa e independiente de su base metodológica para la organización de la ejecución de la labor de fiscalización.
- 1.3. Fue así como la CGR suscribió, en setiembre del 2016, un Memorándum de entendimiento con la Contraloría General de la República de Costa Rica, para que se procediera a ejecutar la presente Revisión entre Pares.
- 1.4. En el marco de dicho memorándum, la CGR remitió en abril 2017 a la CGR de Costa Rica, la información primaria requerida para iniciar el análisis de la base metodológica, en el contexto de su marco jurídico, constitucional y legal.
- 1.5. Una vez analizada dicha información por el Equipo Revisor de la CGR Costa Rica, éste procedió a ejecutar, entre los días 19 y 30 de junio del 2017, una visita de campo a la CGR para intercambiar experiencias con el Grupo de Trabajo designado por ésta.

² Normas Internacionales de las Entidades de Fiscalización Superior (ISSAI por sus siglas en inglés), emitidas por la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI por sus siglas en inglés).

Durante dicha visita se realizaron actividades de recopilación de información y una labor analítica fundamentada en una comunicación continua con el Equipo de Trabajo de la CGR.

- 1.6. El trabajo de campo incluyó una visita a la Contraloría Provincial de Matanzas, quienes al igual que todo el personal de la CGR con el que se tuvo interacción, atendieron nuestras consultas y requerimientos con toda disposición y profesionalismo.

Objetivo Revisión entre Pares

- 1.7. El objetivo central del trabajo consistió en la revisión de la base metodológica para la organización de la ejecución de la labor de fiscalización que desarrolla la CGR y que abarca los elementos siguientes:
 - a) Correspondencia de la organización de los procesos de auditoría, supervisión y control con el mandato otorgado a la CGR, sobre la base de la Ley 107 /09 "De la Contraloría General" y los principios de las ISSAI 1 y 10.
 - b) Proceso de elaboración, control y análisis del plan anual de auditoría, supervisión y control.
 - c) Correspondencia de las Normas Cubanas de Auditoría con las exigencias de los principios que sean aplicables de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), emitidas por la INTOSAI.
 - d) Adecuación de las directrices elaboradas por la CGR para los distintos tipos de auditorías en relación con los

Objetivo central: revisar la base metodológica para la organización de la ejecución de la fiscalización que desarrolla la CGR.

principios que sean aplicables en las ISSAI.

Alcance de la Revisión entre Pares

- 1.8. El período objeto de la revisión se circunscribió al marco metodológico para la auditoría, supervisión y control ejercidos por la CGR Cuba, vigente a junio 2017.
- 1.9. No obstante, es importante destacar que el Equipo Revisor tuvo conocimiento de las acciones que viene realizando la CGR para la actualización y mejora de la normativa aplicable a la práctica de auditorías financieras y de desempeño, que comprende varios de los aspectos señalados en las oportunidades de mejora y sugerencias identificados en este informe, por lo que se considera que se está avanzando en el fortalecimiento de dicha base metodológica.
- 1.10. El marco jurídico y la base metodológica que se analizó en función del objetivo de la revisión, corresponden a los siguientes cuerpos normativos:
 - a) Constitución de la República de Cuba, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Cuba en edición Extraordinaria del 31 de enero de 2003.
 - b) Ley de la CGR Nro. 107/09 y su Reglamento orgánico, Resolución Nro. 264/12.
 - c) Normas Cubanas de Auditoría, Resolución Nro. 340/12.
 - d) Código de ética para los auditores del Sistema Nacional de Auditoría, del 2013 y Declaración de los trabajadores de la Contraloría General de la República de Cuba.
 - e) Normas del sistema de control interno, Resolución Nro. 60/11.
 - f) Normas para elaboración, conciliación, aprobación y control del plan anual de acciones de auditoría, supervisión y control del Sistema Nacional de Auditoría y su sistema informativo, Resolución Nro. 261/13.
 - g) Metodología para la Evaluación y Calificación de las Auditorías, Resolución Nro. 36/12.
 - h) Directrices de auditoría financiera o de estados financieros, RS Nro. 634/13.
 - i) Directrices generales para la realización de las auditorías de gestión o rendimiento, RS Nro. 678/13.
 - j) Directrices generales para la realización de auditoría de cumplimiento, Resolución Nro. 34/16.
 - i) Directrices generales para la aplicación de la norma de Importancia Relativa o Materialidad en la auditoría, Resolución Nro. 255/17.
 - j) Aspectos a tener en cuenta para la identificación y cuantificación de los daños y perjuicios económicos causados al patrimonio público, Resolución Nro. 32/16.
 - k) Procedimiento P-101-001-16 Ejecución de las auditorías.
 - l) Procedimiento P-101-002-16 Supervisar las auditorías.
 - m) Procedimiento P-101-006-11 Ejecución visitas de intercambio y control.
 - n) Procedimiento P-101-007-11 Realización de comprobaciones especiales.
 - o) Procedimiento P-101-010-16 Ejecución del Proceso de Supervisión.
 - p) Procedimiento P-302-001-17 Proceso de elaboración de los objetivos de trabajo, planes anuales de actividades, mensual de trabajo de las unidades organizativas e individuales de cuadros y funcionarios, análisis y control de sus resultados.
- 1.11. Los criterios utilizados para la revisión entre pares fueron los siguientes:
 - a) Memorándum de entendimiento firmado el 22 de setiembre del 2016, para la

Criterios para la revisión entre pares

revisión de pares a la CGR por parte de la Contraloría General de la República de Costa Rica, incluyendo la lista de verificación con indicadores y criterios incorporados en el Anexo Nro. 1 de dicho memorándum.

- b) ISSAI 5600, Guía para Revisiones entre Pares, aprobada en 2016, y su anexo.
- c) ISSAI 1, Declaración de Lima.
- d) ISSAI 10, Declaración de México sobre la independencia de las EFS.
- e) ISSAI 30, Código de ética.
- f) ISSAI 100, Principios fundamentales de Auditoría del Sector Público.
- g) ISSAI 200, Principios fundamentales de la Auditoría Financiera.
- h) ISSAI 300, Principios fundamentales de la Auditoría de Desempeño.
- i) ISSAI 400, Principios fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento.
- j) Marco legal y normativo de la CGR, según detalle de información remitida mediante oficio DOA62017, del 19 de abril de 2017, recibido por el Equipo Revisor.

Metodología aplicada

- 1.12. La revisión fundamentó su metodología de trabajo en los elementos acordados en el ya mencionado Memorándum de entendimiento y en los principios y fases establecidas en la Guía para revisiones entre pares (ISSAI 5600).

Comunicación preliminar de los resultados de la revisión

- 1.13. El día 30 de junio, terminada la visita de campo a la CGR, se procedió a realizar una exposición preliminar de resultados con la Contralora General de la República de Cuba, junto con el Grupo de Trabajo y otro personal designado.

- 1.14. De manera que los elementos consignados en este informe fueron expuestos en primera instancia con personeros de la CGR en esa fecha.
- 1.15. Mediante oficio DFOE-ST-0057 del 28 de julio del 2017 se remitió a la CGR el Borrador de Informe relativo a la Revisión entre Pares, a efecto de que esa Contraloría hiciera una revisión de dicho documento y procediera a enviar al Equipo Revisor los comentarios y consideraciones que considerara pertinente.
- 1.16. En fecha 04 de agosto del 2017 se recibió por parte de la CGR un correo mediante el cual se manifestó en principio su conformidad con el informe, no obstante, se adjuntó un documento con una serie de consideraciones al Borrador de Informe enfocadas en fortalecer su comprensión.
- 1.17. Una vez recibidas las consideraciones de la CGR se procedió a su análisis para la emisión del presente Informe Final.

Miembros del Equipo Revisor

- 1.18. El equipo revisor se conformó por especialistas y facilitadores certificados en las ISSAI relacionadas con la auditoría financiera, de desempeño y de cumplimiento, con amplia experiencia en normativa de fiscalización superior.
 - Licda. Karen Garro Vargas, certificada en las ISSAI – Auditoría Financiera y Facilitadora ISSAI IDI-PSC, coordinadora.
 - Licda. Vivian Garbanzo Navarro, certificada en las ISSAI – Auditoría de Desempeño y Facilitadora ISSAI IDI-PSC, colaboradora.
 - Lic. Alex Monge Lemaitre, Msi., certificado en las ISSAI – Auditoría de Cumplimiento y Facilitador ISSAI IDI-PSC, Jefe del Equipo Revisor.

2. Buenas prácticas

- 2.1. Con fundamento en el enfoque constructivo que debe primar en la práctica de las Revisiones entre Pares, de seguido se mencionan algunos de los elementos que se identificaron como buenas prácticas ejercidas por la CGR en el transcurso de los últimos años y que forman parte de su identidad, evolución y madurez como entidad de fiscalización superior.

Evolución del mandato CGR

- 2.2. La CGR ha tenido una evolución positiva en su configuración como órgano superior del Sistema de Control y Supervisión del Estado para la preservación del Patrimonio Público.
- 2.3. En sus inicios, este órgano de control existía en 1995, como una Oficina Nacional de Auditoría (ONA) adscrita al Ministerio de Finanzas y Precios.
- 2.4. Posteriormente, en el 2001, se configuró como un Ministerio de Auditoría y Control, en calidad de organismo de control con rango ministerial.
- 2.5. En agosto 2009, mediante la Ley Nro. 107, se constituyó la Contraloría General de la República, como un órgano estatal, con autonomía orgánica, funcional y

Evolución CGR:

Oficina Nacional de Auditoría (ONA), adscrita al Ministerio de Finanzas y Precios, 1995.

Ministerio de Auditoría y control (MAC), 2001

Contraloría General de la República, órgano estatal para la ejecución de la más alta fiscalización, 2009

administrativa, auxiliar de la Asamblea Nacional del Poder Popular y al Consejo de Estado, en la ejecución de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno.

La CGR posee un amplio espectro de control, pues de acuerdo con su Ley de creación, ejerce sus

funciones de auditoría, supervisión y control en los órganos, organismos, organizaciones, entidades, incluyendo personas naturales, que reciban recursos del Estado para su gestión o estén sujetos a una obligación tributaria generada en el país, en la forma y oportunidad que la Ley establece. Asimismo, ejerce sus funciones y atribuciones en todo el país, así como en las sedes diplomáticas y en las representaciones y entidades en el extranjero del Estado cubano.

- 2.7. La Contralora General de la República rinde cuenta del trabajo de la CGR ante la Asamblea Nacional del Poder Popular o el Consejo de Estado, al menos una vez en cada legislatura o en las ocasiones en que éstos órganos lo soliciten.
- 2.8. De igual manera, la Contralora al finalizar cada año natural, presenta al Consejo de Estado un balance general del trabajo de la CGR en ese período.
- 2.9. La CGR está integrada por la Contraloría General, las contralorías provinciales (15) y la Contraloría del municipio especial Isla de la Juventud, así como secciones de auditoría subordinadas a las contralorías provinciales en determinados municipios de importancia económica, extensión y lejanía.

Evolución en el alineamiento normativo y metodológico con las ISSAI

- 2.10. Tal como se mencionó al principio de este informe, durante los últimos años la CGR ha mostrado un esfuerzo sistemático y permanente para alinear su marco normativo y metodológico de fiscalización con las ISSAI.
- 2.11. En esa línea, entre el año 2014 y el 2015 la CGR ejecutó el proceso de aplicación del Marco de Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (MMD-EFS) promovido por la INTOSAI.

- 2.12. De igual manera para el período 2013-2016 la CGR estableció como una de sus líneas de trabajo la actualización de las directrices y documentos metodológicos de la auditoría y el control, y a partir del 2014, la incorporación de la Iniciativa de Implementación de las ISSAI, conocido como Programa 3i.
- 2.13. La ejecución de esta Revisión entre Pares, ejecutada por la CGR de Costa Rica también forma parte de la voluntad expresa de la CGR de armonizar su marco normativo y metodológico con buenas prácticas internacionales.
- 2.14. Asimismo, la CGR tiene prácticas que promueve el dominio por parte de su personal del marco normativo y metodológico vigente, tal como la ejecución de exámenes de conocimiento y aplicación de dicho marco.
- 2.15. Incluso, para fortalecer el aseguramiento de la calidad de sus procesos y productos de fiscalización, han implementado la práctica de revisiones entre pares ejecutadas de una Contraloría Provincial a otra.
- 2.16. Un factor que también ha contribuido a dicho alineamiento es el alto desarrollo del nivel profesional del personal de la CGR.

Compromiso ético

- 2.17. La CGR cuenta con un Código de ética para los auditores del Sistema Nacional de Auditoría; dicho sistema está conformado por todos los auditores de la CGR, junto con los funcionarios de las Auditorías Internas del sector público y los autorizados a ejercer la auditoría externa.
- 2.18. El compromiso con los principios y valores establecidos en dicho código, no solo se firma cuando los funcionarios ingresan a la CGR, sino que anualmente, mediante un proceso educativo y de discusión de su significado en busca de su interiorización, se ratifica por parte de todos los trabajadores de la CGR.

Prevención de la corrupción

- 2.19. Bajo el lema “En prever está todo el arte de salvar”, frase del pensador José Martí, la CGR ha impulsado interna y externamente toda una cultura de prevención, fundamentada en principios y valores, así como la promoción de la eficiencia y la probidad, como armas contra la corrupción y la ineficiencia, y la concientización de que el control es responsabilidad de todos.
- 2.20. De igual forma, la CGR ejerce un papel protagónico en el diseño, conducción y desarrollo del Sistema de Control Interno en el sector público; una experiencia que contribuye significativamente por su impacto nacional, es la ejecución anual de la Comprobación Nacional al Control Interno
- 2.21. Estos esfuerzos involucran a los auditores internos del sector público, así como otros actores de la sociedad, tales como estudiantes universitarios y docentes, lo cual contribuye positivamente en la promoción de una cultura de interiorización de la responsabilidad del control.

Planificación

- 2.22. La CGR posee una cultura robusta de planificación, impulsada por el Estado a nivel nacional.
- 2.23. Las ideas rectoras institucionales (misión, visión, valores, objetivos estratégicos e indicadores) para el período 2017-2019 se encuentran establecidas mediante acuerdo del Consejo de Dirección de la CGR, de octubre 2016.
- 2.24. La institución cuenta con un proceso estructurado, sistemático y participativo para la configuración de las acciones de control (auditorías, supervisión y control) que se ejecutarán cada año, reguladas en la Resolución No. 261/2013

Enfoque participativo en la construcción de las decisiones

- 2.25. La CGR promueve a nivel interno y externo un diálogo franco, respetuoso y asertivo con las partes interesadas para la toma de decisiones asociadas a la fiscalización.

3. Oportunidades de mejora

- 3.1. Durante la ejecución de la Revisión entre Pares se identificaron las siguientes áreas de mejora, relacionadas con el marco normativo y metodológico para las acciones de auditoría, supervisión y control ejecutadas por la CGR.
- 3.2. Cabe indicar que si bien, el período objeto de revisión se circunscribió al marco metodológico vigente a junio 2017, el Equipo Revisor, con un ánimo constructivo y de generación de valor, tuvo a la vista los proyectos de las nuevas Directrices Generales para la realización de Auditoría Financiera y de Auditoría de Desempeño. Dichos proyectos no fueron analizados exhaustivamente por el Equipo Revisor, sin embargo, se consideraron algunos elementos para su valoración en este informe.

Generales

Estructura del marco normativo y metodológico

- 3.3. En octubre del 2012, la CGR mediante Resolución Nro. 340/12 emitió las Normas Cubanas de Auditoría y las Disposiciones generales que regulan la actividad de Auditoría Interna y de las Sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente.
- 3.4. Del 2012 a la fecha, la CGR ha emitido, mediante resoluciones, distintas directrices para regular los tipos de auditoría y acciones de control que ejecuta.
- 3.5. De igual manera, a la fecha, la institución ha aprobado una serie de Procedimientos de trabajo asociados, entre otros, a dichas labores de fiscalización.
- 3.6. Aunque dicho marco normativo y metodológico, analizado en su conjunto, se encuentra alineado con los principios de las

ISSAI nivel 3, es necesario indicar que este no está estructurado con un enfoque que vaya de lo más general a lo más específico.

- 3.7. Las Normas Cubanas de Auditoría, en su momento, constituyeron un gran esfuerzo de la CGR para establecer un marco normativo para el ejercicio de este tipo de fiscalización.
 - 3.8. A la luz de la estructura que las mismas ISSAI nivel 3 tienen, dichas Normas Cubanas están llamadas a constituir el marco general de mayor nivel aplicable a todos los tipos de auditoría; sin embargo, por un lado, fueron diseñadas más alineadas con la práctica de la auditoría financiera, y por otro, contienen herramientas específicas de trabajo, lo que implica que las directrices y procedimientos, que deberían ser instrumentos más detallados y procedimentales, tengan que hacer alusión a herramientas de trabajo que están reguladas en las Normas.
 - 3.9. En ese sentido, el Procedimiento 101-001-16 Ejecución de las Auditorías, el cual es el componente metodológico más específico para la ejecución del trabajo, no constituye un marco detallado y completo para ejecutar los distintos tipos de auditorías con las respectivas herramientas de trabajo.
 - 3.10. La actual forma de estructuración del marco normativo y metodológico para la ejecución de auditoría, no facilita su proceso de revisión y actualización.
- ##### Política de actualización del marco normativo
- 3.11. Aunque en la práctica, la CGR ha venido revisando y actualizando en los últimos años su marco normativo y metodológico, no se identificó una política formal de revisión periódica de los diferentes tipos de marcos, sean Normas, Directrices y Procedimientos, a efecto de garantizar su oportuna

actualización, en función, entre otras variables, de las actualizaciones que se vayan aplicando a las ISSAI, así como factores propios en el contexto institucional CGR.

Procedimiento para la fase de seguimiento

- 3.12. Las Normas Cubanas de Auditoría, en el primer tema denominado “Auditoría y revisión de la información”, en el ítem 100 Objetivos y principios generales de la auditoría, se refieren a las fases de la auditoría, sean, planeación, ejecución, informe y seguimiento.
- 3.13. Sobre el seguimiento las Normas hacen una descripción general con respecto a su conceptualización y las actividades a realizar en esta fase.
- 3.14. Esta labor de seguimiento es ejecutada en la práctica por la misma unidad que haya emitido el respectivo informe de auditoría.
- 3.15. Sobre el particular, no se identificó un Procedimiento de trabajo que estandarice y detalle las labores específicas a ejecutar en esta fase tan relevante para el logro de los objetivos de fiscalización.

Herramienta de materialidad e importancia relativa

- 3.16. Las Normas Cubanas de Auditoría, en el primer tema denominado “Auditoría y revisión de la información”, en el ítem 530 Importancia Relativa, desarrolla este elemento asociado al riesgo de auditoría.
- 3.17. Mediante Resolución Nro. 255/17 la CGR aprobó las Directrices Generales para la aplicación de la Importancia Relativa o Materialidad en auditoría.
- 3.18. La CGR desarrolló una herramienta en formato de hoja electrónica y posteriormente una aplicación informática para realizar el cálculo de la importancia relativa.
- 3.19. Tanto el enfoque de las Normas Cubanas, las Directrices y las herramientas de cálculo relacionadas con la importancia relativa,

están asociadas a la ejecución de auditorías financieras.

- 3.20. En ese sentido, no se identificaron directrices y herramientas relacionadas a la aplicación del factor importancia relativa o materialidad aplicado a la auditoría de cumplimiento y la auditoría de desempeño.
- 3.21. De acuerdo con las ISSAI nivel 3, la importancia relativa es un concepto aplicable a todos los tipos de auditoría y a todas sus fases (ISSAI 100.41, ISSAI 200.58, ISSAI 300.33 e ISSAI 400.58).

Ejecución de auditorías combinadas

- 3.22. La CGR con frecuencia y como está previsto en las prácticas reguladas en el marco normativo internacional, ejecuta auditorías de enfoque combinado, en las que se interrelacionan elementos financieros, de cumplimiento o de desempeño, según sea el caso.
- 3.23. Al respecto, el marco normativo vigente de la CGR para auditorías de cumplimiento, de desempeño y financieras, no hace una alusión expresa de que en las auditorías en las que haya superposición de enfoques (cumplimiento, financiero, desempeño), denominadas auditorías combinadas, la clasificación del tipo de auditoría se debe determinar en función del objetivo primario de la auditoría, tal como lo señala la ISSAI 100.23, ISSAI 200.11, ISSAI 300 14 y la ISSAI 400. 8 y 26
- 3.24. Cabe indicar que en el proyecto de Directrices generales de Auditoría de Desempeño, sí se incluye esta consideración sobre auditorías combinadas.

Auditoría Financiera

Definición

- 3.25. Las directrices vigentes para la ejecución de Auditoría Financiera o Estados Financieros, fueron aprobadas mediante RS Nro. 634/13.
- 3.26. Dichas directrices no incorporan una definición de auditoría financiera alineada con lo establecido en la ISSAI 200.4. El

proyecto de directrices tampoco se encuentra alineado con dicha norma.

Objetivos

- 3.27. Tanto las directrices vigentes como el proyecto de directrices para auditoría financiera, mencionan como parte de los objetivos generales de este tipo de auditoría, la evaluación del sistema de control interno, en correspondencia con los objetivos de la auditoría.
- 3.28. Sobre el particular, la ISSAI 100.46 y la ISSAI 200.85 mencionan la relevancia de ejecutar procedimientos de auditoría asociados al sistema de control interno relacionado con el alcance y objetivo de la auditoría, sin embargo, los objetivos generales de la auditoría financiera, indicados en la ISSAI 200.16 y 17, no hacen alusión a la evaluación del sistema de control interno como objetivo esencial para este tipo de auditoría.

Herramienta para importancia relativa y análisis financiero.

- 3.29. Se determinó que la herramienta utilizada para el cálculo de la importancia relativa y análisis financiero, aplicada para la auditoría financiera, no contempla los aspectos relacionados con el riesgo de incorrección material y significativo, y su tratamiento, según se establece en la ISSAI 200.17 y 51.

Informe corto opinión/dictamen

- 3.30. Las Normas Cubanas de Auditoría, en su número 1200 Informe de la Auditoría, especifica la forma y contenido de dicho informe, sin embargo, lo estructura como el denominado largo, con introducción, resultados, conclusiones y recomendaciones.
- 3.31. En el número 1500 de dichas Normas, se aborda el contenido y forma del informe tipo Dictamen, pero asociado a los productos que emiten los auditores que laboran en las sociedades civiles de servicio y otras organizaciones que practican la auditoría independiente.

- 3.32. En ese sentido, la CGR no tiene configurado en su marco normativo la emisión por parte de esta de un producto de auditoría financiera denominado Informe corto, tipo opinión o dictamen, consignado en la ISSAI 200.143 y siguientes; ni lo relacionado con las eventuales modificaciones a dicho dictamen (adverso, calificado o abstención), consignado en la ISSAI 200.151 y siguientes.
- 3.33. Cabe indicar que el proyecto de Directrices generales de Auditoría Financiera, se aborda el tema del dictamen, pero no se configura el contenido y forma de éste, ni las consideraciones relacionadas con su eventual modificación.

Auditoría de Desempeño

Definición

- 3.34. Las directrices generales vigentes para la ejecución de Auditoría de Desempeño, fueron aprobadas mediante RS Nro. 678/13.
- 3.35. La conceptualización que se hace en dichas directrices para la auditoría de gestión o desempeño, las relaciona con los principios de economía, eficiencia, eficacia, calidad e impacto.
- 3.36. Sobre el particular la ISSAI 300.09 circunscribe la auditoría de desempeño a los principios de economía, eficiencia y eficacia, conocidas como las 3e.
- 3.37. De acuerdo con los datos de los últimos años, la CGR desarrolla prioritariamente auditorías de cumplimiento y financieras, mientras que el desarrollo de auditorías de desempeño es incipiente.
- 3.38. La CGR ha diseñado un programa de capacitación para formar a sus auditores en auditoría de desempeño y fortalecer las competencias particulares que este tipo de auditoría requiere.
- 3.39. Para el proceso de desarrollo que la CGR está implementando, relacionado con la ejecución de auditorías de gestión, las vertientes de calidad e impacto podrían agregar elementos de alta complejidad,

antes de consolidar el abordaje de las 3e requeridas por las ISSAI.

- 3.40. Cabe indicar que la propuesta de directrices para auditoría de desempeño ya circunscribe su conceptualización a las denominadas 3e, sin embargo, también agrega el enfoque de efectividad.

Objetivos

- 3.41. Los objetivos planteados en las directrices vigentes para la auditoría de desempeño no están alineados con lo establecido en la ISSAI 300.12, la cual se refiere a promover constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente, así como contribuir a la rendición de cuentas y la transparencia.
- 3.42. Vale anotar que la propuesta de directrices para auditoría de desempeño ya alinea dichos objetivos generales con lo estipulado en la ISSAI, sin embargo, incorpora algunos objetivos específicos de naturaleza casuística, que no son congruentes con la precitada norma.

Alcance

- 3.43. En el abordaje del análisis de la visión sistémica de la entidad, correspondiente a la fase de planificación, las directrices generales de auditoría de desempeño hacen alusión a un conocimiento integral del sistema.
- 3.44. Es importante considerar que de acuerdo con la ISSAI 300.19 el objeto de estudio de una auditoría de desempeño puede estar relacionado con partes de la gestión institucional y no necesariamente con toda la entidad en su conjunto. El alcance de una auditoría se puede circunscribir a actividades, procesos, servicios, productos del gestor público, entre otros.
- 3.45. En función del alcance y objetivos planteados para la auditoría, todos los demás elementos y fases deben alinearse para asegurar su logro.
- 3.46. Cabe indicar que en el proyecto de directrices para auditoría de desempeño ya

se delimita el alcance de la auditoría en congruencia con lo establecido en la ISSAI.

Valor público

- 3.47. Las directrices vigentes para auditoría de desempeño no hacen una alusión expresa de la importancia de que mediante la ejecución de este tipo de auditorías se agregue valor público a los usuarios y ciudadanos relacionados, tal como lo resalta la ISSAI 300.12, 28, 32, 33 y 40.
- 3.48. Cabe indicar que el proyecto de directrices generales de auditoría de desempeño sí contempla el concepto de valor público según lo requerido por las citadas normas.

Auditoría de Cumplimiento

Criterios a utilizar

- 3.49. Las directrices generales vigentes para la realización de auditorías de cumplimiento, fueron aprobadas mediante Resolución Nro. 34/2016.
- 3.50. En el ítem 3.2 de dichas directrices, relativo a “La autoridad y criterio”, se hace alusión al uso de principios, políticas, normas legales, procedimientos y términos convenidos que rigen la administración financiera.
- 3.51. Sobre el particular, de conformidad con lo establecido en las ISSAI 100.30, 400.33 y 51, para las auditorías de cumplimiento el alcance puede consistir en actividades, operaciones financieras o información, de manera que los criterios asociados a dichas auditorías pueden también estar relacionados con diferentes ámbitos y no sólo lo relativo a la administración financiera.

Comunicación de criterios de auditoría

- 3.52. Las citadas directrices para la realización de auditoría de cumplimiento hacen indicación de la relevancia de la comunicación oportuna entre el equipo auditor y la entidad auditada.
- 3.53. No obstante, dichas directrices no hacen alusión expresa de que el equipo de auditoría ponga a disposición de la entidad auditada, los criterios de auditoría que van a

ser utilizados, tal como está indicado en la ISSAI 100.27 y la ISSAI 400.31 y 32, a efecto de fortalecer su nivel de completitud, comprensión, aceptabilidad y accesibilidad, entre otras cosas.

- 3.54. Cabe indicar que en las auditorías ejecutadas por la CGR, tales como las relacionadas con la comprobación nacional del sistema de control interno, el órgano contralor ha tenido la práctica de comunicar los criterios y herramientas a utilizar para su ejecución.

Comunicación del nivel de seguridad

- 3.55. Las directrices generales vigentes para la realización de auditorías de cumplimiento, mencionan lo relativo a que el auditor nunca puede dar una seguridad absoluta sobre la materia examinada, y que se pueden brindar dos tipos de seguridad, sea razonable o limitada.
- 3.56. No obstante, las directrices no hacen alusión expresa de que el nivel de seguridad aplicado debe comunicarse de forma transparente al usuario previsto, tal como está indicado en la ISSAI 100.31 y la ISSAI 400.40

Informe corto opinión/dictamen

- 3.57. Las directrices generales vigentes para la realización de auditorías de cumplimiento no hacen alusión expresa de la posibilidad de generar como producto de este tipo de auditorías, el informe denominado corto u opinión, ni lo relacionado con las eventuales modificaciones a dicha opinión (adversa, calificada o abstención), tal como está indicado en la ISSAI 100.51 y la ISSAI 400.59

4. Recomendaciones

Con el propósito de impulsar el proceso de fortalecimiento que la CGR ha venido forjando en los últimos años y en función de las oportunidades de mejora planteadas en este informe, se plantean las siguientes recomendaciones:

- 4.1. Revisar y actualizar el marco normativo y metodológico (Normas Cubanas de Auditoría, Directrices de auditoría y procedimientos de auditoría) asociado a las acciones de auditoría, supervisión y control, a efecto de que: a) su estructura tenga un enfoque que vaya de lo más general a lo más específico, en armonía con la secuencia de normas generales y específicas de las ISSAI 100, 200, 300 y 400; b) todas las Directrices de auditoría hagan alusión expresa de que en las auditorías combinadas la clasificación del tipo de auditoría se determinará en función del objetivo primario, c) en el nivel metodológico más detallado (Procedimiento para la Ejecución de las Auditorías) se incluya el flujo de trabajo propio de la dinámica de cada tipo de auditoría, así como todo el bloque de herramientas, plantillas y modelos de trabajo relacionados, a efecto de facilitar y uniformar la labor de fiscalización.
- 4.2. Diseñar, elaborar y aprobar una política de revisión y actualización periódica de los marcos metodológicos y normativos (procedimientos, directrices y normas) asociados a la fiscalización.
- 4.3. Diseñar, elaborar y aprobar en los Procedimientos de la CGR, lo relacionado con la fase de seguimiento de recomendaciones de auditoría.
- 4.4. Diseñar, elaborar y aprobar herramientas de materialidad e importancia relativa aplicables para las auditorías de cumplimiento y auditorías de desempeño.
- 4.5. Revisar y actualizar las Directrices de Auditoría Financiera, a efecto de que la definición, objetivos y productos (informe corto opinión) estén configurados de conformidad con lo establecido en la ISSAI 200.
- 4.6. Revisar y actualizar la herramienta para importancia relativa y análisis financiero, para que considere el riesgo de incorrección material y significativo, y su respectivo tratamiento.
- 4.7. Revisar y actualizar las Directrices de Auditoría de Desempeño, a efecto de que la definición, objetivos, alcance, así como el enfoque de generación de valor público estén configurados de conformidad con lo establecido en la ISSAI 300.
- 4.8. Revisar y actualizar las Directrices de Auditoría de Cumplimiento, a efecto de que los elementos relacionados con los criterios a utilizar, su comunicación y del nivel de seguridad utilizado, así como el producto informe corto opinión, estén configurados de conformidad con lo establecido en la ISSAI 400.