

PN-ABS-765  
ISBN 740-12

**DIAGNOSTICO DE LA ADMINISTRACION**  
**FINANCIERA PUBLICA EN LA**  
**REPUBLICA DE COSTA RICA**

**AUDITORIA**

Noviembre de 1989

Contract No. LAC-0658-C-00-9021-00  
Project No. 598-0658



# ESTUDIO DIAGNOSTICO SOBRE LA ADMINISTRACION FINANCIERA

## PUBLICA EN LA REPUBLICA DE COSTA RICA

### INFORME SOBRE EL AREA DE AUDITORIA

#### INDICE

<u>Indice</u>	<u>Página</u>
I. INTRODUCCION	
A.    Objetivos	2
B.    Contenido	2
C.    Alcance	2
D.    Metodología	3
II. ASPECTOS DESCRIPTIVOS	
A.    Base Legal	4
B.    Estructura de la Organización para el Ejercicio de la Auditoría Gubernamental	14
C.    Principales Instrumentos y Etapas para la Realización del Programa de Auditoría	22
D.    Recursos Humanos	29
III. ASPECTOS ANALITICOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
A.    Sobre la Base Legal	32
B.    Sobre la Estructura de la Organización para el Ejercicio de la Auditoría Gubernamental	35
C.    Sobre los Instrumentos y Etapas del Programa de Auditoría	36
D.    Sobre los Recursos Humanos	38
IV. ANEXOS	
Organigrama de la Institución	A-1
Entidades y Organismos Sujetos a la Fiscalización del Departamento de Gobierno	A-2
Municipalidades Sujetas a la Fiscalización del Departamento de Municipalidades de la Dirección General de Auditoría	A-5

**Instituciones Sujetas a la Fiscalización del Departamento  
de Organismos Descentralizados de la Dirección General  
de Auditoría**

**A-7**

**Empresas Sujetas a la Fiscalización del Departamento  
de Empresas Públicas de la Dirección de Auditoría**

**A-9**

**ESTUDIO DIAGNOSTICO SOBRE LA ADMINISTRACION FINANCIERA  
PUBLICA EN LA REPUBLICA DE COSTA RICA  
AREA DE AUDITORIA**

**I. INTRODUCCION**

**A. Objetivos**

El presente estudio se inscribe dentro del Programa de Fortalecimiento de la Administración Financiera Pública para América Latina y el Caribe (LAC), diseñado por la AID y la firma PRICE WATERHOUSE para contribuir a dotar a los Estados de la región de estructuras gubernamentales de administración financiera sana.

Las instituciones responsables del estudio han seleccionado a Colombia y a Costa Rica como países que ofrecen un modelo a ser tomado como punto de partida para la formulación del estudio diagnóstico, el que se complementará con el modelo que se seleccione en la región del Caribe.

A partir de la composición descriptiva de los modelos y una vez reconocidas la validez y la pertinencia de las recomendaciones, se proyectaría trabajar en su cumplimiento y aplicación.

Se considera que la administración financiera pública es un sistema integrado por presupuesto, tesorería, contabilidad y crédito, cuya finalidad es la óptima asignación y utilización de los recursos (financieros) del Estado.

En este marco, se reconoce que la auditoría constituye un componente que robustece y facilita el control.

Por consiguiente, el objetivo específico del estudio relativo al área de auditoría, es el de conocer y describir las características generales de los sistemas de auditoría gubernamental imperantes en la Administración Pública Costarricense, a partir de los fundamentos legales en que se sustentan y del análisis de sus instrumentos y

metodología principales, para concluir con aquellas recomendaciones que se consideren pertinente formular y que apunten hacia una posible mejoría de los sistemas en uso.

La lectura y consideración de este informe deberán hacerse en el contexto general del estudio diagnóstico de la Administración Financiera Pública de la República de Costa Rica y, en este contexto, ser objeto de su correspondiente interrelación o integración con las otras áreas del estudio, referentes a Tesorería, Contabilidad, Presupuesto y Crédito Público.

## B. Contenido

De acuerdo con los objetivos antes descritos, el contenido del presente informe se ha estructurado en tres partes o capítulos generales, a saber: (I) Una primera parte introductoria que alude a los objetivos, contenido, alcance y metodología del estudio; (II) Un segundo capítulo esencialmente descriptivo, dividido en cuatro puntos concretos relativos a: (a) la base legal, (b) la estructura actual de organización de la función de auditoría gubernamental, (c) los principales instrumentos y etapas para la realización del programa de auditoría, y (d) los recursos humanos a cuyo cargo se encuentra asignada la responsabilidad de la auditoría en el sector público; y (III) Un tercer capítulo de análisis y juicios respecto de la descripción expuesta en el capítulo anterior, que sirven de apoyo a las conclusiones y recomendaciones del estudio.

## C. Alcance

El estudio está enfocado a conocer de manera general la función de auditoría gubernamental en la República de Costa Rica, vista en el conjunto de sus relaciones e implicaciones con el resto de la administración pública, por lo que no constituye un compendio completo ni exhaustivo de su ejercicio y su efectividad en el robustecimiento del control del Estado.

Su desarrollo ha partido de reconocer en la Contraloría General de la República al órgano principal de la función de auditoría, tanto en sus aspectos normativos como de ejecución directa, los que se describen asimismo en forma sucinta; pero incorpora también la obligada referencia a las unidades de auditoría interna ubicadas en las entidades y organismos sujetos a la fiscalización de la Contraloría, cuya explicación se hace de manera genérica, sin pretender profundizar en las características particulares de cada entidad ni establecer diferencias entre ellas.

#### D. Metodología

La realización del estudio diagnóstico de cuyos resultados y conclusiones hace mérito el presente informe, se cumple a través de diversas etapas sucesivas que incluyen la entrevista, el acopio de información impresa o escrita y el análisis conceptual crítico de lecturas, conformándose de esta manera la etapa de la investigación inicial; la verificación, durante una segunda etapa, de la validez de la información recabada, mediante el estudio y análisis crítico de documentación específicamente relacionados con la ejecución de los planes y programas de auditoría; y, finalmente, el proceso de observación y confirmación en campo, con base en una muestra selectiva que comprende los diversos tipos de entidades, organismos e instituciones de la Administración Pública de Costa Rica, sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República.

## II. ASPECTOS DESCRIPTIVOS

### A. Base Legal

Tanto la cita expresa como el comentario respecto del contenido referente a la función de auditoría gubernamental, que enseguida se hace de diversos ordenamientos jurídicos vigentes en la República de Costa Rica, no pueden considerarse exhaustivos.

Se trata de la relación de aquellas disposiciones legales que forman el acervo principal de orientación y consulta sobre esta disciplina del quehacer público, en las que desde luego se ubica el fundamento para su ejercicio y el motivo o razón básica para la comprensión de su alcance y su utilidad.

1. Constitución Política de la República de Costa Rica, noviembre de 1949

La Carta Magna en que se apoyan la organización política y el funcionamiento de las instituciones de la República, señala expresamente en su artículo 184 que la fiscalización de la ejecución y liquidación de los presupuestos ordinarios y extraordinarios compete a la Contraloría General, en su carácter de institución auxiliar de la Asamblea Legislativa para la vigilancia de la Hacienda Pública.

En la misma disposición constitucional se indica que no se emitirá ninguna orden de pago contra los fondos del Estado sino cuando el gasto respectivo haya sido visado por la Contraloría; y que no constituirá obligación para el Estado la que no haya sido refrendada por ella.

Se trata, en consecuencia, del órgano superior de fiscalización de la República de Costa Rica, en el cual están depositadas las facultades de llevar a cabo la auditoría gubernamental, entendida como la función de vigilancia y control respecto de la adecuada

utilización de los recursos financieros del Estado, y en la que se incluyen las citadas atribuciones de control previo.

2. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, diciembre de 1950; Reglamento Orgánico de la Contraloría General de la República, marzo de 1985

A partir de la promulgación de la Constitución Política de 1949 y vista su referencia expresa a la Contraloría, la Asamblea Legislativa la dota de instrumentación jurídica al emitir en diciembre de 1950 su correspondiente Ley Orgánica.

La Ley Orgánica de la Contraloría establece en su artículo 4 las atribuciones primordiales del ente fiscalizador, y de éstas se destacan especialmente para los efectos de este informe las que se relacionan en forma directa con el ejercicio de la auditoría, que son las señaladas en los incisos (a), (c), (d), e (i), cuyos textos se resumen como sigue: Vigilar el estricto cumplimiento de las disposiciones relativas a las finanzas públicas, fiscalizar la ejecución y liquidación de los presupuestos y ejercer el control previo de los egresos fiscales, realizar el control jurídico-contable, financiero y económico de los gastos públicos, y examinar, aprobar o desaprobar los presupuestos de las municipalidades e instituciones autónomas.

El Artículo 8 cita expresamente, según las atribuciones principales antes mencionadas, la de "supervigilar" la ejecución de trabajos y obras públicas a fin de precisar que se ajusten a los requisitos técnicos o a las especificaciones convenidas.

Es importante resaltar también, para el interés de este área del estudio diagnóstico, que la Contraloría General tiene la obligación de presentar anualmente a la Asamblea Legislativa, en su primera sesión ordinaria del año según lo indica el Artículo 17 del propio Ordenamiento, una memoria explicativa de sus labores en el ejercicio inmediato anterior.

La composición funcional de la Contraloría y la identificación dentro de ella de aquellas áreas que han de ejecutar las acciones de auditoría y las demás que les sean afines, están previstas en el Reglamento Orgánico de la propia dependencia emitido por la Presidencia de la República en marzo de 1985.

De acuerdo con el Artículo 2 de este Reglamento existen, entre otros, el Departamento de Auditoría y el Departamento de Evaluación y Sistemas. Al primero le corresponde ejercer directamente el control posterior externo en todo el ámbito de la administración pública, y al segundo le están reservadas la preparación y divulgación de los sistemas, políticas y normas de control interno, de auditoría, de contabilidad y de otras materias afines al control fiscal.

En referencia específica a las auditorías y estudios especiales de auditoría, el Reglamento Orgánico de la Contraloría indica que aquéllas podrán ser financieras u operacionales, y que los estudios especiales estarán encaminados al examen de aspectos de orden contable, financiero, presupuestario, administrativo, económico y jurídico.

Asimismo, queda establecido que de toda auditoría o estudio especial de auditoría se preparará un informe final que será comunicado al órgano o ente auditado.

Otros departamentos de la estructura de la organización de la Contraloría que realizan funciones de interés y relación con la auditoría y el control son, desde luego, el Departamento de Asuntos Jurídicos, el Departamento de Control de Obra Pública y el Departamento de Contratación Administrativa.

La referencia a sus actividades generales y a los aspectos de su relación con la función de auditoría, se hace de manera más amplia en el punto siguiente de este capítulo, relativo a la estructura actual de la organización de la Contraloría General de la República.

3. Ley de la Administración Financiera de la República, abril de 1951;  
Reglamento de la Contratación Administrativa, septiembre de 1977

Dada la incuestionable relación entre la auditoría gubernamental como su instrumento básico de control, y la administración financiera pública a la cual tiende a robustecer permanentemente para el mejor cumplimiento de sus fines, una ley nacional así denominada, por genéricas que puedan ser sus disposiciones, interesa al conocimiento del marco jurídico en que nuestra disciplina se lleva a cabo.

Aprobada por la Asamblea Legislativa de la República en abril de 1951, la Ley de la Administración Financiera describe las funciones financieras del Estado que corresponden al Poder Ejecutivo, así como las áreas básicas que componen su organización en dicha materia, cuya correcta realización es competencia del Ministerio de Hacienda.

La conducción de la Hacienda Pública a través de las funciones sustantivas de tesorería, presupuestación, contabilidad nacional y proveeduría, se expone cabalmente en el cuerpo de esta ley, a la que se incorporan disposiciones fundamentales en materia de procedimientos de contratación, ejecución de contratos administrativos y prohibiciones o incompatibilidades de los servidores públicos; esta última referencia, contenida en el Artículo 107, corresponde propiamente a un código de conducta para los miembros de los Supremos Poderes de la República, los Viceministros de Estado y los funcionarios y empleados públicos.

En cada una de estas fases de la administración financiera del Estado y de la actuación de los servidores del mismo, se señalan dentro de la ley las atribuciones que la Contraloría de la República tiene para intervenir en dichas fases del proceso administrativo público, ya sea para vigilar su cumplimiento, aprobar o acordar partidas presupuestales, dictar resoluciones e incluso ordenar administrativamente la suspensión o destitución, según proceda, de servidores públicos que incurran en las responsabilidades previstas por la misma ley.

Debe reconocerse, por consiguiente, que este importante ordenamiento legal, junto con el Reglamento de la Contratación Administrativa que le es relativo, da fundamento a la acción de fiscalización permanente de la Contraloría General de la República.

4. Ley General de la Administración Pública, abril de 1978

Se trata de un mandamiento de carácter general, cuyo objetivo es el de presentar la estructura de la Administración Pública de Costa Rica, a partir de su declaración inicial de que está constituida por el Estado y los demás entes públicos, cada uno con personalidad jurídica y capacidad de Derecho Público y Privado.

Al igual que otras leyes reglamentarias de la Constitución Política, el texto de la Ley General de la Administración Pública ofrece definiciones útiles para delimitar la acción, las diferentes instancias o instituciones que la componen.

Su conocimiento y consulta sirven de ordinario a la Contraloría General para orientar sus tareas de fiscalización, en particular la instrumentación de aquellos actos que ha de cumplir como resultado de sus auditorías y estudios especiales de auditoría, así como de otras acciones de investigación.

5. Ley sobre el Enriquecimiento Ilícito de los Servidores Públicos, mayo de 1983; y su Reglamento, de octubre de 1983

El contenido y alcance de esta ley específica sirven con toda claridad al propósito de que la Contraloría General de la República ejerza sus funciones respecto de los funcionarios y empleados públicos que manejan fondos del Estado, ya sean nacionales o municipales, así como también respecto de la gestión financiera de los propios servidores públicos.

Mediante el establecimiento del registro de declaraciones de bienes que debe llevar la Contraloría, según lo indica la ley, ésta recibe en los plazos prescritos por la propia ley y su reglamento, las declaraciones juradas de bienes iniciales, anuales y finales de los servidores públicos obligados a ello.

Adicionalmente, la ley delinea las situaciones en que se considerará incompatible para los funcionarios públicos, el desempeño de tal o cual función, lo que ofrece un marco normativo suficiente para que, en su caso, la Contraloría General de la República determine las correspondientes responsabilidades.

Pero es el reglamento de esta ley, según su Artículo 17, el que precisa quiénes están obligados a presentar declaración jurada de bienes, así como las características y plazos de las mismas.

Es conveniente destacar, por el peso que tiene la disposición en todo el ámbito de la acción de la Contraloría de la República, que el Artículo 5 del Reglamento de la ley que se comenta establece la potestad de este ente fiscalizador de aprobar o, en su caso, desaprobando la destitución de los jefes de las unidades de auditoría interna de cualquier dependencia del sector público.

#### 6. Ley para el Equilibrio Financiero del Sector Público, febrero de 1984

Constituye una disposición de carácter específico que se dicta para fortalecer el programa de reordenamiento de la Hacienda Pública y de estricta vigilancia del gasto en una época de crisis económica.

Su cita es importante para los efectos del presente estudio, principalmente por dos razones que deberán tenerse vigentes en los análisis y consideraciones posteriores. Una se refiere a la participación obligada de la Contraloría General de la República en este tipo de esquemas de ajuste financiero, por cuanto que el contexto económico de la

región geográfica y política parece sugerir la continuación de programas de esta naturaleza. La otra razón, de carácter más pragmático, se relaciona con el proceso de evaluación del gasto público que prescribe el capítulo séptimo de la ley, y cuya realización se podría equiparar a la de una auditoría de enfoque ampliado o integral, que justamente hace su aparición conceptual moderna en el ámbito de la Administración Pública de Costa Rica a partir de esta disposición normativa.

**7. Reglamento sobre el Funcionamiento de Empresas Estatales Estructuradas como Sociedades Mercantiles, Enero de 1978**

Las disposiciones de este reglamento tienen un carácter meramente confirmatorio de la competencia de la Contraloría General de la República para fiscalizar el funcionamiento de estas instituciones, por formar parte del patrimonio del Estado, independientemente de cualquier interpretación que en contrario pudiera hacerse en vista del régimen jurídico de las empresas.

Su articulado señala también para la Contraloría diversas atribuciones que confirman su autoridad fiscalizadora y de control en aspectos tales como la operación de las unidades de auditoría interna, las incompatibilidades de los servidores públicos para el desempeño de otros cargos, etc.

**8. Reglamento sobre la Contribución del Estado a los Partidos Políticos, mayo de 1989**

Vista la prescripción del Código Electoral de la República de Costa Rica, en el sentido de que el Estado contribuirá a la financiación de los gastos en que incurran los partidos políticos para la elección de miembros de los Poderes Ejecutivo y Legislativo, el presente Reglamento dispone con minuciosidad los requisitos y demás regulaciones que en materia de contabilidad, control y comprobación de gastos, deberán satisfacer para recibir los correspondientes suministros.

En este marco de disposiciones, el reglamento señala expresamente la facultad de fiscalización e intervención que la Contraloría tendrá para verificar el adecuado uso y canalización de los recursos públicos asignados a este proceso de la vida nacional.

9. Código Municipal, abril de 1970

La organización política de Costa Rica define a los Municipios como parte integrante de la República; y el presente Código establece que las municipalidades son personas jurídicas estatales con jurisdicción territorial determinada, cuyas atribuciones y deberes relativos a la prestación de los servicios al Municipio son propios de las entidades de la Administración Pública.

La precisión jurídica de esta organización, da certidumbre a la facultad constitucional que la Contraloría General tiene de fiscalizar la ejecución y liquidación de los presupuestos municipales y, en general, de vigilar el correcto uso de los recursos financieros encomendados a su administración.

El Código dispone, en consecuencia, un conjunto de regulaciones sobre administración y control de los Municipios, entre los que se destacan las relativas a la contabilidad, la auditoría y la formulación y ejercicio del presupuesto.

10. Otras normas relacionadas con la Auditoría Gubernamental

- a. Normas Técnicas de Auditoría y de Control Interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización, mayo de 1982; Manual para el ejercicio de la Auditoría Interna en las entidades y órganos sujetos a la fiscalización de la Contraloría, noviembre de 1984

En el uso de las facultades que le confiere su propia Ley Orgánica, la Contraloría General de la República emitió un Manual sobre normas técnicas, tanto de auditoría como de control interno; y al ordenar su publicación en el órgano oficial del Estado ("La Gaceta" No. 104, del 31 de mayo de 1982), dichas normas adquirieron el carácter obligatorio con el que el mismo ente superior de fiscalización, igual que todas las entidades y organismos sujetos a ésta, deben observarlas en el desarrollo de sus actividades.

Debe hacerse notar que este Manual General establece y define a la auditoría interna, y con el carácter de obligatoriedad que tiene, instaura el mandato de que en cada entidad u órgano se creará una unidad de auditoría interna (norma 102).

El Manual es un compendio de normas generales, de indudable y reconocida calidad técnica, presentadas convenientemente bajo un formato de enunciación sucinta y de eficaz identificación, debido a la referencia numérica otorgada a cada una de las normas.

A los fines previstos para esta parte del presente informe bastará la cita que antecede. Una consideración mayor en cuanto a la calidad y pertinencia de las normas contenidas en el Manual, es materia del punto 3 de este mismo capítulo descriptivo.

Es necesario aludir, desde luego, al hecho de que la Contraloría General de la República consideró necesario emitir posteriormente un Manual más detallado, particularmente dirigido a la observación de todas las unidades de auditoría interna de la administración pública, que previera las reglas para el ejercicio y cumplimiento de las normas de auditoría interna, es decir, para contribuir a su debida comprensión y cabal observación por parte de las unidades responsables de aplicarlas.

El importante proceso regulatorio que la Contraloría tiene para guiar la organización, el funcionamiento y la efectividad de las unidades de auditoría interna, se manifiesta en este documento y en especial en las recomendaciones al final de su texto, en las que subraya la necesidad de establecer e incrementar la comunicación y la coordinación

entre la propia Contraloría General de la República y las unidades de auditoría interna de las entidades y organismos de la administración pública en conjunto.

- b. Complemento No. 1 de las Normas Técnicas relativas al control de Obras Públicas, enero de 1986

Al igual que el primero de los manuales comentados en el punto anterior, este complemento relativo a las normas de control interno aplicables a la Obra Pública, es una breve sucesión de conceptos y descripciones técnicas que ofrecen el punto de partida básico al ejercicio de un control especialmente escrupuloso de los considerables recursos destinados a este renglón del quehacer del Estado.

La Contraloría General de la República dispone en este manual también emitido en uso de sus facultades legales, de un marco normativo especializado para ejercer las funciones de fiscalización y de control que le competen al respecto.

- c. Lineamientos generales que deben observarse en la promulgación del reglamento de organización y funciones de las unidades de auditoría interna de las entidades y órganos sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República (Circular del 26 de diciembre de 1984)

La norma de control interno No. 115 del Manual respectivo, citado en el punto "a" que antecede, establece que en cada unidad de auditoría interna deberá producirse el correspondiente reglamento interno para regular su forma de organización y funcionamiento. Al efecto de orientar el criterio que debe seguirse en cada caso para la formulación de este instrumento, la Contraloría General emitió la circular objeto de la presente nota en la que confirma los objetivos, deberes, funciones y atribuciones de la unidad de auditoría interna, con sujeción y referencia a los lineamientos generales dictados por la Contraloría.

Se trata de un documento de contenido preciso y claro, en el que puede decirse quedan plasmadas las ideas y bases generales para la adecuada ejecución de los programas de auditoría interna en cada entidad y organismo de la administración pública, así como para conseguir el grado más conveniente de relación con la función de la Contraloría General de la República.

## B. Estructura la de organización para el ejercicio de la Auditoría Gubernamental

El uso del término Auditoría Gubernamental en este informe denota el reconocimiento conceptual de dos ámbitos o niveles en el ejercicio de la auditoría, según el grado de independencia funcional con el que se realiza. A la Contraloría General de la República le corresponde cumplir la fase externa de la auditoría, por cuanto forma parte del Poder Legislativo como institución de carácter técnico auxiliar de la Asamblea; y a las unidades de auditoría establecidas dentro de la estructura de organización de las entidades y organismos del Poder Ejecutivo de la Administración Pública, les corresponderá realizar el proceso de auditoría que por definición identifica como auditoría interna. Empero, si se considera la función en su conjunto conceptual, debidamente coordinada y relacionada con sus objetivos superiores de control, se está ante el concepto global de la Auditoría Gubernamental.

Este punto del presente capítulo, al igual que los subsiguientes relativos a los instrumentos y etapas del programa y composición del factor humano de la función de auditoría, comprenderán consecuentemente las referencias a la Contraloría y en seguida, también de manera expresa, las indicaciones correspondientes a las unidades de auditoría interna.

### 1. Contraloría General de la República

De acuerdo con la referencia consignada en el punto 2 de este informe al Reglamento Orgánico de la Contraloría General, las oficinas y departamentos en que la dependencia

se ha dividido para llevar a cabo estructuradamente su función superior de fiscalización de la Administración Pública, tienen señaladas sus áreas de competencia, su denominación actual y sus respectivas líneas de comunicación y de dependencia, según se aprecia en el organigrama de la Institución (Anexo 1).

En esta estructura y conforme a las funciones que realizan, deben identificarse la Dirección de Auditoría, la Dirección de Control de Obras Públicas y la Dirección de Evaluación y Sistemas, como áreas en las que específicamente la Contraloría está basando su ejercicio directo de auditoría gubernamental.

a. Dirección de Auditoría

Señalada su dependencia funcional en línea directa de las oficinas del Contralor General y del Subcontralor General, la Dirección de Auditoría se encuentra subdividida en cinco secciones o áreas para ejercer el control posterior de los distintos organismos, entidades, empresas y funcionarios de la administración pública.

Estas secciones se identifican en la nomenclatura actual como departamentos y su denominación se deriva del área de la administración a la cual se dirigen sus acciones y programas de auditoría, a saber: Departamento de Gobierno, Departamento de Municipios, Departamento de Organismos Descentralizados, Departamento de Empresas Públicas y Departamentos de Estudios Especiales.

Al frente de cada uno de estos cinco departamentos se desempeña un jefe, asistido directamente por un subjefe; los jefes de departamento dependen en línea directa del Director General de Auditoría.

Como su propio nombre lo indica, el Departamento de Gobierno debe actuar conforme a la competencia que le corresponde en el sector central de la administración pública; mas debe entenderse por éste no sólo al conjunto de Ministerios del Poder Ejecutivo y a la Presidencia misma de la República, además de las instituciones de los Poderes

Legislativo y Judicial, sino adicionalmente una relación de instituciones y entes identificados o adscritos a la función central del gobierno.

El ámbito o dimensión que cubre el Departamento de Gobierno puede consultarse en el Anexo 2 del presente informe.

En términos generales son aplicables los conceptos y funciones del Departamento de Gobierno, según las características de los sectores que cada uno tiene que cubrir, a los Departamentos de Municipios, de Organismos Descentralizados y de Empresas Públicas, cuyos respectivos ámbitos se muestran en los Anexos 3, 4 y 5 de este informe.

A los cuatro departamentos ya citados les corresponde por igual practicar auditorías, las que generalmente programan con objetivos y de acuerdo a la metodología de la auditoría operacional, y estudios especiales de auditoría encaminados al examen de aspectos específicos de orden contable, financiero, presupuestario, económico y jurídico.

El Departamento de Estudios Especiales tiene una función complementaria de fiscalización pública; le competen la recepción, custodia y revisión selectiva de las declaraciones juradas de bienes de los servidores públicos y ejercer las funciones de vigilancia sobre el cumplimiento, por parte de los partidos políticos, del Reglamento sobre la financiación del Estado a los mismos. Pero adicionalmente formulan planes de auditoría para realizar indistintamente en el sector central del gobierno o en sus entes y organismos, revisiones especiales y otros exámenes de evaluación de controles o de eficiencia.

## b. Dirección de Control de Obras Públicas

Identificada originalmente en el esquema de organización de la Contraloría General como Departamento de Ingeniería, esta Dirección se ha orientado en una primera etapa de su operación, a definir y establecer los mejores métodos de trabajo que permitan al ente superior de fiscalización desarrollar acciones eficaces de control especializado en las áreas de los contratos y las obras públicas, vista la magnitud creciente de los recursos presupuestales que el Estado destina a dichas áreas.

Se reconoce que el ámbito natural en el que esta Dirección debe actuar específicamente en el sector central de la administración pública, es el Ministerio de Obras Públicas y Transportes. Pero es asimismo claro para los funcionarios de la Dirección que todos los organismos, instituciones, empresas y entidades públicas realizan también obra pública y, en consecuencia, deberá considerárseles en los programas de trabajo.

Se proyecta desarrollar una técnica de auditoría "comprensiva" o de enfoque ampliado para cubrir los aspectos financieros y también técnicos y de ingeniería de estos contratos, integrando grupos interdisciplinarios y procurando evitar duplicidades con la Dirección de Auditoría.

## c. Dirección de Evaluación y Sistemas

La identificación de esta Dirección con la función de auditoría gubernamental se basa en la atribución específica que el Reglamento Orgánico de la Contraloría expresamente le señala, en el sentido de que preparará o modificará, con la colaboración de otros departamentos del ente, según sea el caso, sistemas, políticos y normas técnicas de control interno y de auditoría, entre otras áreas o especialidades de la función pública que esta disposición reglamentaria cita específicamente.

Se entiende por ello, además, que el Reglamento la delimita en tal sentido, que la Dirección de Evaluación y Sistemas es una unidad asesora de la Contraloría General, que al mismo tiempo cumple tareas de evaluación y de medición de la calidad con que se realizan las diferentes actividades de la Contraloría.

En materia de auditoría y control, se destacan las acciones que esta Dirección de Evaluación y Sistemas ha venido llevando a cabo en la emisión de la normatividad que regula su práctica general, en la promoción y organización de actividades de capacitación y entrenamiento del personal adscrito a las áreas de auditoría de la Contraloría y de las Unidades de Auditoría Interna de las dependencias, empresas y demás instituciones de la administración pública, y en la investigación e intercambio de experiencias y adelantos con organismos similares de otros países y las organizaciones internacionales que los agrupan.

Mención especial debe hacerse en esta descripción genérica de funciones y responsabilidades de las diversas unidades de la Contraloría que intervienen en el proceso de la Auditoría Gubernamental, de los Manuales sobre Normas Técnicas de Auditoría Interna y de Control Interno que esta Dirección ha preparado para ser emitidas formalmente por la Contraloría General de la República, y que a la fecha constituyen el marco fundamental para la operación y práctica profesional de la unidad de auditoría de la propia Contraloría y de todas las unidades de auditoría interna establecidas en las entidades y organismos en que está estructurada la administración pública costarricense.

La Dirección de Evaluación y Sistemas realiza a la vez una tarea de documentación que constituye una fuente permanente de consulta y, al mismo tiempo, un proceso de divulgación y de orientación para el mejor cumplimiento de los programas periódicos de auditoría, en forma de compendios de pronunciamientos.

La Dirección está al mando de un funcionario con título de Director, que reporta en línea hacia las oficinas del Contralor General y del Subcontralor General.

Según ha sido comentado en los párrafos anteriores, la estructura de organización funcional de la Contraloría General de la República permite identificar, para el ejercicio de la Auditoría Gubernamental, a las tres unidades de su organigrama cuya descripción general se ha desarrollado en las páginas que anteceden. Dos de ellas, la Dirección de Auditoría y la Dirección de Control de Obras Públicas, tienen a su cargo la práctica directa de revisiones, evaluaciones y otras tareas de fiscalización, conforme a los programas que elaboran en el marco de su respectiva competencia. La tercera, denominada Dirección de Evaluación y Sistemas, actúa más como unidad de asesoría y de regulación normativa, según se ha explicado; si bien se la relaciona también directamente con la función de auditoría por su constante tarea de investigación, capacitación y preparación de disposiciones normativas en control y auditoría.

Se considera necesario, finalmente, hacer referencia a la Dirección de Asuntos Jurídicos de la Contraloría General como una unidad relacionada con el ejercicio de la Auditoría Gubernamental, por la íntima comunicación que debe darse entre el diseño y la ejecución de los programas de auditoría, y el marco de actuación y regulación que el sistema jurídico del país significa al desempeño de la gestión pública, que es precisamente el sujeto de la función fiscalizadora.

#### d. Dirección de Asuntos Jurídicos

Ubicada en el organigrama de la Contraloría General de la República bajo la relación directa de las oficinas del Contralor General y del Subcontralor General, esta Dirección tiene a su cargo una vasta red de funciones propias de su especialidad y en las que llega incluso a actuar en citas y audiencias en representación de la Contraloría.

Pero en tanto debe mantener actualizada la indicación de las leyes, decretos, u otras disposiciones normativas que los organismos, entidades y demás instituciones de la

administración pública sujetas a la fiscalización de la Contraloría General han de observar y vigilar su cumplimiento en todas sus acciones, la auditoría gubernamental precisa de su constante consulta para atender debidamente los requerimientos de su programación, particularmente en los aspectos de legalidad que normalmente cubre.

De aquí que se la deba considerar permanentemente relacionada con la función sustantiva de la auditoría gubernamental.

## 2. Unidades de Auditoría Interna

En todas las entidades y organismos que componen la Administración Pública de la República de Costa Rica, deberá operar una Unidad de Auditoría Interna si así lo justifican el volumen de sus transacciones y el monto de los recursos que manejen.

Esta disposición está vigente en el país desde el 1 de setiembre de 1982, según se señaló en "La Gaceta" No. 104, en la que se publicó el Manual sobre Normas Técnicas de Auditoría para la Contraloría General de la República y las Entidades y Organos Sujetos a su Fiscalización, cuya Norma 102 establece la Auditoría Interna en tales términos y la define como sigue:

"La auditoría interna es la actividad de evaluar en forma independiente, dentro de una organización, las operaciones contables, financieras, administrativas y de otra naturaleza, como base para prestar un servicio constructivo y de protección a la administración. Es un control que funciona midiendo y valorizando la eficiencia de todos los controles establecidos en el ente."

A partir de esta resolución, y particularmente después de que la misma Contraloría emitió, también con carácter de mandamiento obligatorio, el Manual para el ejercicio de la Auditoría Interna en las Entidades y Organos sujetos a la Fiscalización de la Contraloría General de la República, la mayoría de las instituciones y demás entidades

del gobierno central y de los sectores descentralizados y de empresas públicas han constituido sus unidades o correspondientes áreas de auditoría interna.

Por mandato de este Manual de Auditoría Interna, la ubicación de dichas unidades dentro de la organización de las entidades e instituciones dependen del órgano administrativo de más alto nivel, por lo que se las ha dotado de la independencia organizativa que se requiere para expresar sus opiniones con la debida objetividad y, en su caso, con la energía que las situaciones demanden.

Asimismo, en la mayoría de los casos y en uso de las facultades que estas disposiciones les confieren, las unidades de auditoría interna se han ido organizando según lo exigen sus propias circunstancias, formulando al respecto su Reglamento de Organización y Funcionamiento con base en los lineamientos generales dictados también por la Contraloría de la República, de los que posteriormente han venido emanando Manuales detallados para la aplicación de las normas, para la evaluación de los sistemas internos de control y para responder a las necesidades de la institución a cuya administración están obligadas a servir.

Es este marco conceptual el que da sustento a la función de fiscalización superior de la Contraloría General de la República y a la existencia y operación de la Unidades de Auditoría Gubernamental de la Administración Pública de Costa Rica, a la que se intenta imprimirle la cohesión que derivaría de la comunicación y la coordinación entre ambas instancias de control.

Los objetivos de este propósito integrador están descritos en los propios Manuales ya citados, y su cumplimiento -- si bien constituye todavía una meta no alcanzada plenamente -- ocupa la atención actual de todas las partes interesadas en el proceso.

### **C. Principales Instrumentos y Etapas para la Realización del Programa de Auditoría**

Una vez conocidos y descritos el contexto legal en el que fundamentalmente se basa el ejercicio de la Auditoría Gubernamental, y la estructura de organización con la que se ha dotado a la administración pública costarricense para llevar a cabo su ejercicio, procede formular en seguida un repaso general sobre los elementos que usa y aplica dicha estructura funcional, y sobre las distintas fases que comprende la práctica de la auditoría en sus respectivos programas.

#### **1. Plan Anual de Auditoría de la Contraloría General de la República**

De conformidad con los requerimientos y características del Sistema de Presupuestación Programática que la República de Costa Rica tiene establecido, la Contraloría General de la República formula su correspondiente plan de trabajo, identificado con el rubro de "Programa de Fiscalización Superior de la Hacienda Pública."

Dentro de este documento se señalan específicamente los Objetivos y Metas del Programa Anual, que han de corresponder con las partidas del Presupuesto Público.

En el programa general de la Contraloría y para los efectos de esta descripción sobre los instrumentos principales para llevar a cabo la Auditoría Gubernamental, se destaca el subprograma "Auditorías" formulado por la Dirección respectiva de la propia Contraloría, que constituye la expresión sintetizada del Plan Anual de Auditoría del ente superior de Fiscalización.

A su vez, la composición de este Plan Anual se basa en los programas detallados que somete cada uno de los cinco Departamentos a la Dirección General de Auditoría de la que forman parte, según la descripción expuesta en el punto B.1 de este informe.

De acuerdo con el ámbito de la Administración Pública que cada uno de estos Departamentos cubre, y considerando que están orientados a realizar auditorías financieras y operativas, así como estudios especiales de auditoría, el programa de cada Departamento incluye tanto auditorías como estudios especiales, previstos con base en distintos factores, tales como volumen o importancia de las operaciones, tiempo transcurrido sin haber practicado revisión o visita alguna a la entidad u organismo, sugerencia o indicación de la oficina del Contralor, u otras.

Igualmente por requerimientos del proceso de presupuestación, la elaboración de estos programas debe hacerse con mucha anticipación que data de 8 o 9 meses de antelación al año al cual se refieren. Esta circunstancia incide frecuentemente en cambios al programa, en ocasiones muy radicales, debido a la aparición de hechos posteriores a la fecha de la programación, que ameritan ser considerados. Si bien puede decirse que el cumplimiento de la Norma relativa a la planeación ofrece así suficiente flexibilidad, es de observarse que, por una parte, los planes aprobados no se cumplen totalmente, y, por otra parte, que la amplitud del sector público no está permitiendo su revisión completa por parte de la Contraloría de la República.

## 2. Atención de denuncias

Además de las consideraciones que están incidiendo en la ejecución del Programa de Auditoría, según se describe en las líneas precedentes, la Contraloría ha venido siendo requerida de manera creciente año tras año, para atender con prioridad denuncias de la sociedad costarricense, ya sea que las plantee directamente o por conducto de algún miembro de la Asamblea Legislativa, que obligan a incluir las acciones correspondientes en su Programa o, inclusive, a alterar éste si la denuncia se recibe en el curso del año al que se refiere el Plan de Auditoría.

Dependiendo del área o sector de la administración pública en que se ubique o con el que se relacione el asunto denunciado, la solicitud se envía al Departamento de

Auditoría que corresponda para su pronta atención, dándose en algunos casos la decisión de remitir el caso a la Unidad de Auditoría Interna del ente de que se trate.

### 3. Las Normas Técnicas de Auditoría y Control Interno para la Contraloría General de la República

Este conjunto de disposiciones técnicas y sus correspondientes Manuales de Procedimientos constituyen el instrumento más importante, por su calidad, su pertinencia y su validez, del Programa de Auditoría de la Contraloría General para cumplir su mandato de fiscalización de la Hacienda Pública.

La ejecución de todas las acciones normales de auditoría a cargo de la Dirección especializada, tanto como su correspondiente planeación, aluden a este compendio de normas, atienden a la conveniencia de su observación, instruyen el criterio y la conducta profesional de los servidores públicos que prestan sus servicios en la Contraloría General de la República y proyectan solidez y prestigio técnicos a la institución.

La heterogeneidad y diversidad de los asuntos que debe atender la Dirección de Auditorías como resultado de las denuncias, y de la cada vez mayor especialidad de los estudios de auditoría a que se refieren los párrafos precedentes, están significando, sin embargo, que en un número creciente de situaciones estas normas no sean aplicables totalmente por no alcanzar a contemplar las particularidades de todos los casos.

Es invariable la práctica, establecida por las Normas de Auditoría, cualquiera que sea el tipo de trabajo que se realice, de recopilar la evidencia de todas las situaciones relevantes sobre el asunto en papeles de trabajo que por lo general se preparan con suficiencia y pulcritud y se integran a legajos asimismo bien ordenados y codificados en las cédulas respectivas, que se elaboran técnicamente y se conservan en forma adecuada.

De la observación de los papeles de trabajo relativos a diversas auditorías y estudios especiales, se desprende también que en la ejecución de los programas se cuenta con la

debida y oportuna planeación y supervisión, así como con los elementos necesarios para sustentar los memorandos e informes que, en cumplimiento de las normas vigentes, se rinden a los órganos y unidades administrativas objeto del examen.

#### 4. Comunicación de Resultados

Los cinco Departamentos en que la Dirección de Auditoría se encuentra subdividida para el cumplimiento de sus programas, producen sus respectivos informes de comunicación de resultados, tanto en el avance como al concluir sus revisiones y exámenes, los que dirigen en forma directa a los responsables de las áreas sujetas a auditoría. Este proceso de comunicación cumple genéricamente los puntos de fondo de la norma de información vigente, por cuanto se señalan con razonable claridad y sencillez las observaciones y las recomendaciones consecuentes para mejorar la operación del área examinada o para corregir las anomalías detectadas, de acuerdo al caso.

También de manera general, los informes o memorandos suscritos por el servidor público designado para actuar como supervisor responsable de cada auditoría o estudio especial, señalan sendas copias al Jefe del Departamento o al Director General de Auditoría y al titular de más alto rango de la institución u organismo en el que se practica la revisión.

Es frecuente la necesidad detectada por el grupo de auditores que en cada caso actúa, de cumplir esta norma de información en el curso de su trabajo mediante la emisión de memorandos o informes parciales que anticipan la instrucción superior de corregir deficiencias. En un mismo programa de auditoría y antes de su conclusión total, suelen producirse varios memorandos con estos propósitos y características.

Eventualmente, el conjunto de informes parciales o memorandos emitidos durante el proceso llegan a sustituir la formulación del informe final.

## 5. Relaciones del trabajo de fiscalización de la Contraloría con el de las Unidades de Auditoría Interna de las entidades y organismos

Prácticamente sin excepción alguna, las instituciones, empresas, entidades y organismos seleccionados por la Dirección de Auditoría para ser incluido en su Programa Anual, cuentan con su respectiva Unidad de Auditoría Interna.

Es asimismo generalizada la práctica de la correspondiente evaluación de dicha Unidad dentro del programa de la auditoría que la Contraloría lleva a cabo y, en ocasiones, el grupo de auditores comisionados por ésta a dicho ente, toma en consideración para su respectivo plan de auditoría algunos elementos proporcionados por su área de auditoría interna.

En otras ocasiones, la Dirección de Auditoría de la Contraloría General de la República transfiere específicamente a la Unidad de Auditoría Interna de determinado organismo o empresa, la obligación de llevar a cabo alguna investigación especial para dar curso a la denuncia que al respecto se hubiera recibido, y le solicita le informe al término del estudio o, incluso, que actúe conforme a procedimiento.

Por su parte, las Unidades de Auditoría Interna de las entidades y organismos que han sido constituidas y cubren la casi totalidad de la administración pública costarricense, disponen conforme a las normas dictadas al respecto por la Contraloría de la República, de estructura y ubicación bien definidas dentro de su institución, y han conseguido operar con independencia funcional para la organización de su área, la formulación de sus programas y la emisión de sus informes y recomendaciones de mejora de la organización.

Con base en los lineamientos dictados por la propia Contraloría de la República, estas Unidades han editado su correspondiente Reglamento de Organización y Funcionamiento que les ofrece un marco teórico muy conveniente para su operación, ya

que en la mayoría de los casos dicho Reglamento es conocido y aprobado por la Junta Directiva o la más alta autoridad funcional del organismo o entidad de que se trate.

Es práctica generalizada en las Unidades de Auditoría Interna preparar con oportunidad suficiente su Plan Anual de Auditoría y rendir a sus autoridades los respectivos informes, parciales y finales, de comunicación de resultados. La utilización de Manuales de procedimientos de auditoría y de evaluación de los sistemas de control interno, que las Unidades mismas han elaborado con base en las Normas dictadas por la Contraloría, es asimismo un proceso comúnmente generalizado, lo que permite apreciar que, en términos conceptuales generales, el proceso de auditoría gubernamental en el ámbito particular de las entidades e instituciones públicas podría realizarse bajo ciertas condiciones de uniformidad.

Las diferencias reconocidas entre las muchas instituciones y organismos del sector público, no sólo por la diversidad de objetivos, estructuras de organización jurídica y administrativa y recursos disponibles, sino también por los diferentes niveles de cultura financiera y de control que sus directivos poseen, está significando, sin embargo, que en ciertas áreas del vasto sector público no se puedan cumplir los objetivos de la auditoría y del control. Llegan a darse situaciones adicionales en las que la ley orgánica de la entidad u organismo de que se trate, establece para la auditoría interna funciones distintas a las de su competencia, como ciertas tareas de tipo administrativo, que no obstante ir en contra de las reglas y normas establecidas por la Contraloría de la República, adquieren vigencia en su ámbito interno, dificultando aun más la efectiva realización de la auditoría interna.

Salvo los casos de aislada o eventual relación de trabajo en el campo mismo de su intervención, ya citados en párrafos anteriores, la Dirección de Auditoría de la Contraloría General de la República no ha sistematizado ni definido un proceso de relaciones formales entre sus objetivos y tareas y los que cumplen las Unidades de Auditoría Interna de los entes y organismos sujetos a su fiscalización.

Es a través de su Dirección de Evaluación de Sistemas, como la Contraloría mantiene una relación más definida con dichas unidades, principalmente en el área responsable de emitir las normas técnicas y demás regulaciones que orientan la actividad de la auditoría interna de las entidades y organismos.

La Dirección de Evaluación de Sistemas tiene a su cargo, además, otra importante tarea que ha venido fortaleciendo el proceso de comunicación entre la Contraloría General de la República y las unidades de auditoría interna, relativa a la organización de una reunión formal de intercambio de experiencias y puntos de vista entre los auditores internos y la función normativa de la Contraloría. Estas reuniones son de periodicidad anual y culminan con la formulación de un documento de conclusiones que, en su estudio y análisis, la Contraloría ha llegado a determinar algunos criterios útiles para continuar y orientar su función de regulación.

#### 6. Memoria Anual de la Contraloría General de la República en materia de fiscalización de la Hacienda Pública

La Contraloría rinde, por mandato constitucional, un informe anual de las labores que llevó a cabo durante el año económico anterior, en el que presenta a la Asamblea Legislativa de la República un compendio de opiniones y sugerencias para el mejor manejo de los fondos públicos.

Por lo general, esta Memoria incluye una síntesis de los aspectos más relevantes de la administración pública en materia económica y financiera, que le significan la base para señalar las proyecciones del propio ente superior de fiscalización para los ejercicios siguientes.

Si bien puede decirse que la formulación de esta Memoria Anual cumple el requisito formal de la auditoría, en el sentido en que constituye el informe general de las tareas realizadas durante un período determinado, satisfaciendo entre otras características de estos informes la relativa a su oportunidad, su contenido no incluye, por no requerirlo la

ley, el dictamen u opinión de la Contraloría respecto del manejo de la Hacienda Pública por el Poder Ejecutivo de la República.

#### **D. Recursos Humanos**

Para concluir el presente capítulo de aspectos descriptivos, se considera conveniente mostrar a continuación, en forma resumida, las principales líneas que se siguen en la administración de los recursos humanos adscritos a la función de auditoría del sector público.

##### **1. Asignación de Personal al Programa Central de Auditoría**

Conforme a la descripción presentada en el punto 2.1 de este mismo capítulo, relativo a la estructura de organización de la Dirección de Auditoría de la Contraloría de la República, la composición departamental del área en cinco unidades administrativas bajo el mando de dicha Dirección concentrada a la fecha del presente informe a 185 servidores públicos de nivel técnico, que representan el 37% del total de personal que trabaja en la Contraloría.

La distribución de la carga de trabajo está determinada, vista la identificación de cada uno de los departamentos de auditoría con el área o sector de la administración pública objeto de su fiscalización, por el número de instituciones u organismos que integran cada sector, independientemente del volumen de recursos presupuestales que los respectivos sectores manejen.

##### **2. Participación Descentralizada de Personal de Auditoría en las Unidades de Auditoría Interna de la Administración Pública**

La integración de la administración pública costarricense en función del personal técnico ubicado en la labor de auditoría, comprende además un significativo número de

servidores adscritos a las Unidades de Auditoría Interna que operan en prácticamente la totalidad de los organismos, instituciones, empresas y demás entes del sector público.

Las diferencias que existen entre estos entes, en función de sus tareas institucionales, su composición o régimen jurídico, su ubicación y otras causas, no permiten formular un comentario general o uniforme respecto de la integración de dichas unidades de auditoría interna. Puede decirse, sin embargo, que en los Organismos Descentralizados y en las Empresas Públicas, las Unidades de Auditoría Interna constituyen equipos razonablemente bien formados, tanto por lo que se refiere al número de colaboradores con que cuentan, como a la calidad técnica de su educación y experiencia; mientras que en los Ministerios y sus respectivos órganos adscritos, así como en las Municipalidades, la integración de sus áreas de auditoría se considera limitada y generalmente insuficiente para realizar sus labores.

### 3. Regímenes de Contratación, Niveles Profesionales y Capacitación

Son aplicables precisamente a este apartado los mismos comentarios que se hicieron en el anterior, por cuanto no es posible generalizar acerca de los niveles y frecuencia y calidad de la formación profesional y de los programas de actualización de conocimientos en las unidades de auditoría interna.

Por lo ya apuntado, podrían calificarse más positivamente las características observadas a este respecto en los Organismos Descentralizados y en las Empresas Públicas, que las imperantes en los Ministerios y Municipalidades.

En este sentido y por lo que hace al personal técnico del área de auditoría de la Contraloría, debe afirmarse que los servidores públicos reúnen condiciones de relevante capacidad y calidad profesional, complementada con elevado espíritu de servicio a la Institución en particular y a la función fiscalizadora en general, si bien requieren contar con mejores y más frecuentes oportunidades de capacitación y de especialización en sus materias.

#### 4. Carrera Administrativa

El Servicio Civil de Carrera establecido en la administración pública de Costa Rica informa tanto al régimen de contratación como a la permanencia del personal de auditoría en sus respectivas instituciones y en la Contraloría General. Este sistema ha venido propiciando hasta fechas recientes un adecuado índice de permanencia en las áreas y un buen desempeño e interés en aumentar su rendimiento. Desde otro ángulo y visto que las normas y aplicación de las regulaciones del Servicio de Carrera están centralizadas en el Ministerio de la Presidencia, la Contraloría y las Unidades de Auditoría Interna podrían estar resintiendo los efectos de cierta rigidez en sus políticas de administración de los recursos humanos. La Contraloría muestra en este renglón un incremento sensible del índice de rotación de su personal especializado en auditoría.

### III. ASPECTOS ANALITICOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El estudio diagnóstico practicado, según se describe en el capítulo descriptivo anterior, ha permitido analizar los aspectos conceptuales y prácticos de la auditoría del sector público de la República de Costa Rica, en los mismos cuatro ángulos o vertientes desde los que se han presentado las consideraciones generales en dicho capítulo descriptivo.

Como resultado de este análisis, a continuación se formulan las conclusiones relativas a cada una de las cuatro vertientes citadas en la descripción, y precisamente con base en tales conclusiones se proponen las recomendaciones generales que permitirían identificar las áreas u oportunidades de mejora en el ejercicio de la auditoría gubernamental; y, en su caso, las acciones que podrían tomarse para conseguirlo.

#### A. Sobre la Base Legal

- o La Constitución Política de la República y la Ley Orgánica de la Contraloría General expresan con claridad las atribuciones y facultades del ente superior de fiscalización; sin embargo, estas atribuciones de la Contraloría para ejercer la función de auditoría gubernamental coexisten con otras normas también señaladas por los mismos Ordenamientos legales, que al menos desde un punto de vista teórico afectan la independencia que la Institución requiere para el cumplimiento de su función sustantiva.
- o La Ley de la Administración Financiera de la República y la Ley General de la Administración Pública se refieren en el ámbito de sus respectivas especialidades a los distintos sectores y componentes de la administración pública costarricense; pero no definen con precisión el marco conceptual de la actuación del sector central del gobierno y el de sus organismos y entidades, así como tampoco reconocen formalmente la existencia e identi-

ficación de los distintos sectores de la economía nacional, en cuyo contexto se realizan las funciones de la administración.

- o Las responsabilidades y los deberes morales de los servidores públicos se señalan y describen en muy diversos Ordenamientos legales dispersos; por consiguiente, puede no estarse logrando su cabal comprensión y cumplimiento por parte de los servidores públicos, ni la identificación de vocación ética por parte de la comunidad nacional.
- o La Ley para el Equilibrio Financiero del Sector Público establece la obligación que el Poder Ejecutivo tiene de llevar a cabo la evaluación de todos sus programas e instituciones; pero la tarea no ha podido realizarse. Los enfoques modernos de la función de fiscalización superior deben incluir obligadamente el proceso de la auditoría cualitativa de la gestión pública, que complemente e integre a la auditoría tradicional del cumplimiento financiero y de la legalidad.
- o La normatividad emitida por la Contraloría General ha establecido la necesidad y conveniencia de coordinar las labores de las Unidades de Auditoría Interna de los entes y organismos sujetos a su fiscalización; pero no contiene lineamientos específicos para realizarlo. Tampoco ha considerado, ni expresa ni tácitamente, las relaciones formales entre dichas Unidades, la propia Contraloría y la contratación de las firmas de auditores externos que participan en el sector público.

## **METAS RECOMENDADAS**

- o Es necesario considerar formalmente las posibilidades de la reforma constitucional y de las demás leyes relativas.

- o Es necesario replantear la sectorización de la administración pública por renglones de la economía nacional, y definir conceptualmente el marco de las acciones que correspondan al gobierno central, integrado fundamentalmente por los ministerios que surgirían como cabeza de cada sector económico, así como aquellas otras que cumplirán las entidades o establecimientos públicos y de servicio, ubicados en el ámbito de su respectivo sector económico, bajo la coordinación del ministerio correspondiente. Al respecto deberán contemplarse las reformas de la legislación vigente y la probable expedición de una ley de entidades y empresas públicas.**
- o Concentrar en un solo mandamiento jurídico las responsabilidades y deberes de los servidores públicos, destacando la misión preventiva y moralizadora de la Contraloría.**
- o Es conveniente reglamentar el concepto de la evaluación pública, señalar la obligación de todos los organismos e instituciones del sector público de practicar su autoevaluación y normar la función fiscalizadora de la contraloría general de la república sobre dicho proceso.**
- o Es necesario normar la relación formal del trabajo técnico de las unidades de auditoría interna, para que la función fiscalizadora de la contraloría sobre todo el sector público se beneficie y racionalice sus potencialidades. Asimismo, deben dictarse lineamientos relativos a la intervención de los auditores externos a través de firmas privadas en los organismos y empresas de la administración pública.**

- B. Sobre la Estructura de la Organización para el Ejercicio de la Auditoría Gubernamental**
- o La función substancial de la auditoría que realiza la Contraloría General de la República está a cargo de su Dirección de Auditoría, cuya estructura funcional consiste en la operación de cinco departamentos identificados, cada uno y respectivamente, con el grupo de organismos públicos sujetos a auditoría, en los que se encuentran entidades e instituciones de la más variada índole en cuanto a sus objetivos económicos y de servicio público. Esta organización departamental de la Dirección de Auditoría ha resultado rígida al requerir la concentración de un equipo completo de auditores y supervisores en cada unidad, está frenando la especialización profesional y técnica de los auditores, y es insuficiente para fiscalizar el ejercicio del presupuesto.
  - o La estructura de organización y la ubicación de las Unidades de Auditoría Interna en las entidades y organismos de la administración pública, se consideran adecuadas; pero además del impulso que la Contraloría deberá continuar dándoles, principalmente ante las Juntas Directivas de las instituciones, es necesario afirmar su presencia en los procesos de planeación y en las reuniones formales que llevan a cabo las mismas Juntas Directivas, al efecto de fortalecer su rango de objetividad e independencia.

#### **METAS RECOMENDADAS**

- o Se debe estudiar y programar una nueva concepción organizativa de la función de auditoría, que reúna características de alta calidad y suficiencia para el desarrollo y cumplimiento de los programas, condiciones propicias para la constante actualización y especialización de sus auditores y flexibilidad para el óptimo aprovechamiento de sus recursos, los que

además deben coordinarse con otras instancias del proceso de auditoría, tales como unidades de auditoría interna, comisiones de evaluación pública, disciplinas profesionales complementarias y por ello distintas de la auditoría tradicional, firmas privadas de auditoría externa y otras.

o Se considera que la sectorización e identificación de los principales renglones de la actividad económica nacional, ofrecen el mejor criterio para dirigir esta transformación y para considerar la posible operación de varias direcciones de auditoría, relacionadas con dichos sectores económicos.

o La Contraloría General de la República debe cerciorarse constantemente de que las unidades de auditoría interna sean objeto de reconocimiento permanente por parte de las juntas directivas de sus instituciones, en los términos de la normatividad dictada por la propia Contraloría, y de que seguiran participando en las sesiones formales y en el trabajo de dichas juntas directivas, sin que por ello se considere que se involucran en los procesos de toma de decisiones.

#### C. Sobre los Instrumentos y Etapas del Programa de Auditoría

o La función de auditoría gubernamental que realizan la Contraloría de la República y las Unidades de Auditoría Interna de las entidades y organismos sujetos a su fiscalización, efectivamente se está llevando a cabo de conformidad con los planes y programas que cada una formula para cumplir durante el ejercicio anual correspondiente; pero la ausencia de coordinación adecuada en el proceso de la preparación de los respectivos programas, significa que no existe un Plan Nacional de Auditoría, cuya ejecución asimismo coordinada y comunicada entre todas las partes actuantes y la Contraloría, permitiría aprovechar mejor los recursos disponibles y lograr más efectividad en la función de fiscalización.

- o Los manuales de Procedimientos de Auditoría y demás instrumentos necesarios para elevar la calidad del trabajo y promover su constante uniformidad, que la Contraloría de la República ha emitido como resultado de sus estudios en el ejercicio de su facultad normativa son competentes; pero deben complementarse y actualizarse permanentemente por la acción retroalimentadora entre las áreas responsables de la función rectora y de la ejecución de los programas de auditoría.
  
- o En la formulación de los programas de auditoría que lleguen a integrar el Plan Nacional, es necesario incluir la debida atención a los estudios especiales de auditoría y a las solicitudes de investigación por posibles actos de responsabilidad o por denuncias concretas; pero en vista del eventual incremento de estas tareas y del grado de especialización que van requiriendo, su realización debe programarse bajo nuevos enfoques y asegurando que no afecte el cumplimiento de los objetivos del Plan Nacional de Auditoría.
  
- o El cumplimiento del Plan Nacional de Auditoría debe culminar con la emisión del Informe Final por parte de cada una de las unidades responsables de su ejecución. La expedición anticipada de informes parciales o memorandos en el curso del trabajo de auditoría, no sustituirá la formulación del Informe Final por cada área y unidad responsable.

#### **METAS RECOMENDADAS**

- o En cumplimiento de su función rectora, la Contraloría General de la República debería dictar los lineamientos necesarios para que las unidades de auditoría interna formulen su programa anual en forma coordinada, lo comuniquen oportunamente a la propia Contraloría, y ésta diseñe y divulgue el Plan Nacional de Auditoría de la administración pública.

- o Las áreas de auditoría de la Contraloría de la República, directamente involucradas en la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría, deben participar formalmente en el proceso de su emisión y constante actualización.
- o Debe estudiarse la posibilidad de formar áreas específicas dentro de la Contraloría y de las instituciones y entidades sujetas a su fiscalización que se especialicen en la realización de investigaciones y pesquisas, a las que las direcciones y unidades de auditoría prestarían su colaboración eventual en caso de requerirla, pero sin asumir la responsabilidad directa de practicarlas.
- o Las normas y procedimientos de auditoría emitidas por la Contraloría deberían poner mayor énfasis en la importancia del informe final de auditoría, y establecer los mecanismos que aseguren su cumplimiento invariable.

**D. Sobre los recursos humanos**

- o La administración de los recursos humanos que participan en la función de auditoría gubernamental en la Contraloría General de la República y en las entidades y organismos sujetos a su fiscalización, precisa disponer de los lineamientos y bases suficientes para asegurar su adecuada selección y contratación; la evaluación periódica de su rendimiento y la promoción que, en consecuencia, merezcan los elementos mejor calificados o, en su caso, la acción de ayuda o rectificación que proceda; la constante capacitación y actualización de conocimientos, prácticas y experiencias; y la identificación permanente de sus aspiraciones profesionales y de desarrollo personal, con los fines de la fiscalización superior de la administración pública.

## **METAS RECOMENDADA**

- o **En uso de sus facultades rectoras, la Contraloría General de la República debe establecer las bases para el desarrollo integral de los auditores gubernamentales, en concordancia con las regulaciones del Servicio Civil de carrera, que aseguren su constante profesionalismo y su permanencia en la función.**

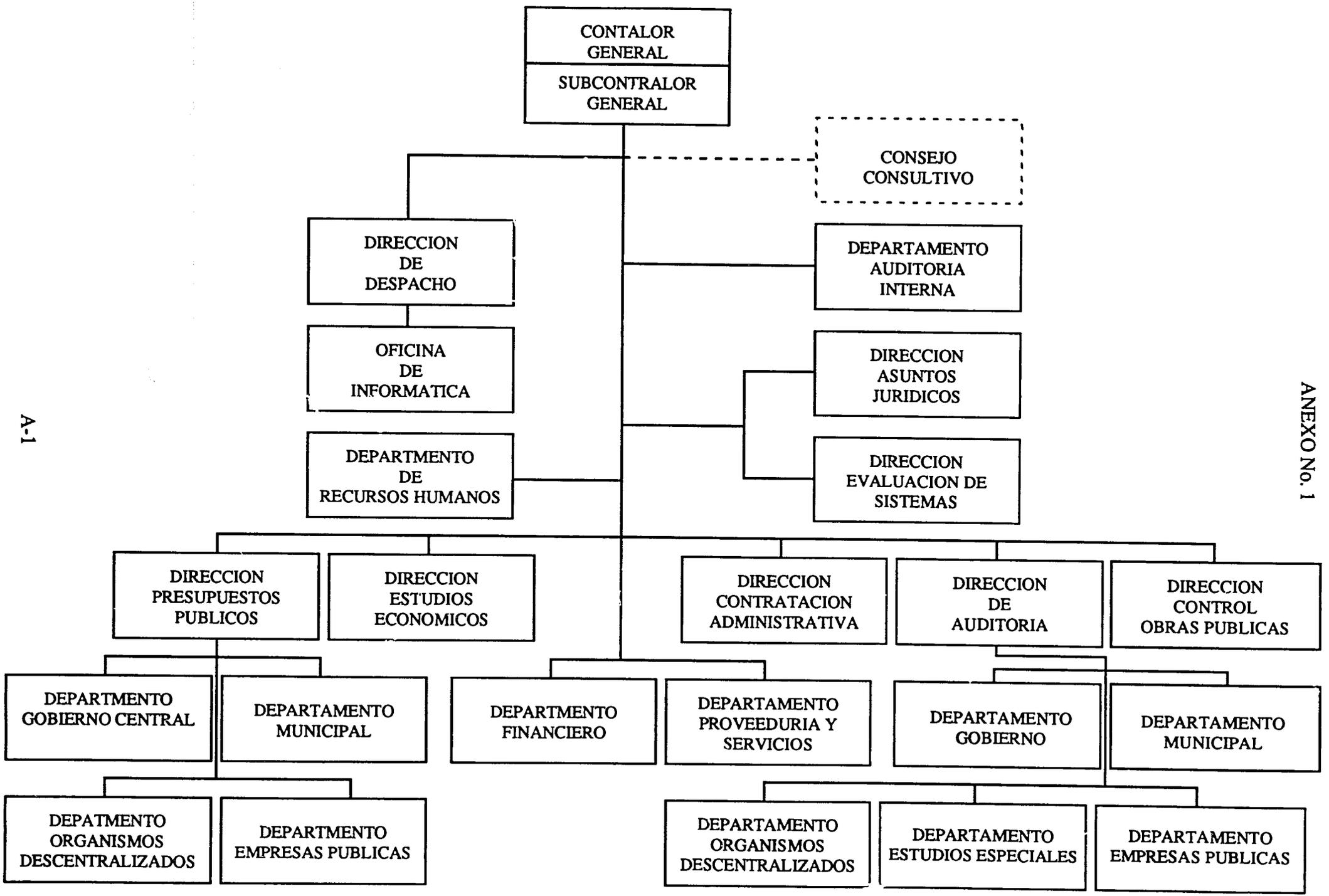
**Las conclusiones y recomendaciones del presente estudio diagnóstico, se formulan en los términos señalados en el capítulo precedente de este informe, constituyen fundamentalmente un conjunto de consideraciones sobre posibles áreas y oportunidades de mejora de la función de auditoría gubernamental en la administración pública costarricense.**

**Son al mismo tiempo el resultado del análisis practicado sobre los elementos y condiciones actuales del proceso de fiscalización superior, que compete a la Contraloría General de la República, así como de las actividades que cumplen las Unidades de Auditoría Interna de los organismos y entidades públicas, y no conllevan propósito alguno de subestimar o desconocer el valor del trabajo que éstas están realizando.**

**Ciertamente, la Contraloría General de la República ha venido cumpliendo en los años recientes un programa de mejoramiento y modernización de sus propias actividades, con base en la enunciación de los objetivos y proyecciones al futuro que sus jerarcas se han impuesto y que incluye, entre otros aspectos importantes, elevar el estatus de la institución en el medio social costarricense, así como el de todos los servidores públicos; dotar al sistema de fiscalización de un efectivo apoyo computacional y de informática; establecer la unidad de capacitación o escuela para el sector público; y procurar la independencia económica de la Contraloría.**

Especial mención debe hacerse al concluir el presente informe, de la valiosa colaboración recibida puntual y profesionalmente de parte de todos los funcionarios y empleados de las áreas consideradas en el estudio, particularmente de los servidores públicos adscritos a la Dirección de Auditoría, la que además de contribuir a la mejor realización del estudio diagnóstico, demuestra y confirma su disposición a participar permanentemente en el progreso de la institución.

#### **IV. ANEXOS**



A-1

ANEXO No. 1

## ANEXO No 2

### ENTIDADES Y ORGANISMOS SUJETOS A LA FISCALIZACION DEL DEPARTAMENTO DE GOBIERNO

#### 1. PODER LEGISLATIVO

Asamblea Legislativa

#### 2. PODER EJECUTIVO

Presidencia de la República  
Ministerio de la Presidencia  
Ministerio de Gobernación y Policía  
Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto  
Ministerio de Seguridad Pública  
Ministerio de Hacienda  
Ministerio de Agricultura y Ganadería  
Ministerio de Economía, Industria y Comercio  
Ministerio de Obras Públicas y Transportes  
Ministerio de Educación Pública  
Ministerio de Salud  
Ministerio de Trabajo y Seguridad Social  
Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes  
Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica  
Ministerio de Justicia y Gracia  
Ministerio de Recursos Naturales, Energía y Minas  
Ministerio de Vivienda y Asentamientos Humanos  
Ministerio de Ciencia y Tecnología  
Ministerio de Comercio Exterior

#### 3. PODER JUDICIAL

Corte Suprema de Justicia  
Tribunales de Justicia  
Ministerio Público  
Organismos de Investigación Judicial

#### 4. TRIBUNAL SUPREMO DE ELECCIONES

Tribunal Supremo de Elecciones  
Registro Civil

#### 5. CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

Contraloría General de la República

**6. ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS ADSCRITOS A ALGUN MINISTERIO**

**a. Area de Agricultura y Ganadería**

Centros Agrícolas Cantonales  
Centros Rurales de Asistencia  
Dirección de Recursos Pesqueros  
Dirección de Sanidad Vegetal  
Estaciones Experimentales  
Oficina Nacional de Semillas  
Programa Nacional de Salud Animal

**b. Area de Cultura, Juventud y Deportes**

Compañía Nacional de Teatro  
Comisión Nacional de Asuntos Indígenas (CONAI)  
Comisión Nacional de Conmemoraciones Históricas  
Dirección General de Educación Física y Deportes  
Junta Administrativa Museo Histórico Cultural Juan Santamaría  
Movimiento Nacional de Juventudes  
Museo de Arte Costarricense  
Museo Nacional  
Teatro Nacional  
Centro Costarricense de Producción Cinematográfica

**c. Area de Economía y Comercio**

Patronato de Construcciones, Instalaciones y Adquisición de Bienes

**d. Area de Educación Pública**

Juntas Administrativas de Colegios de Enseñanza Media  
Tesorerías Escolares Cantonales  
Tesorerías Escolares Auxiliares  
Juntas de Educación de San José  
Juntas de Educación

**e. Area de Gobernación y Policía**

Junta Administrativa del Archivo Nacional  
Junta Administrativa de la Dirección Nacional  
de Comunicaciones  
Junta Administrativa de la Imprenta Nacional  
Dirección Nacional de Desarrollo de la Comunidad

f. Area de Recursos Naturales, Energía y Minas

Centro de Promoción de las Exportaciones (CEMPRO)  
Instituto Meteorológico Nacional  
Fondo Forestal  
Fondo de Parques Nacionales

g. Area de Justicia

Junta Administrativa del Registro Nacional

h. Area de Obras Públicas y Transportes

Consejo Técnico de Aviación Civil  
Consejo de Seguridad Vial  
Instituto Geográfico Nacional  
Junta Administrativa Portuaria de Quepos

i. Area de Salud

Departamento de Dermatología Sanitaria  
Instituto Costarricense de Investigación y Enseñanza  
en Nutrición y Salud (INCIENSA)  
Consejo Nacional de Rehabilitación y Educación Especial  
Dirección Lucha Antituberculosa  
Dirección Lucha Antivenérea  
Dirección Lucha contra el Cáncer  
Consejo de Salud Ocupacional  
Oficina de Cooperación Internacional de la Salud (OCIS)  
Patronato Nacional de Ciegos  
Patronato Nacional de Rehabilitación

j. Area de Trabajo y Seguridad Social

Dirección General de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares  
Junta de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio  
Nacional

k. Area de Organismos Privados

Sociedad de Seguros de Vida del Magisterio Nacional  
Instituto Centroamericano de Cultura (ICECU)

ANEXO No. 3

MUNICIPALIDADES SUJETAS A LA FISCALIZACION  
DEL DEPARTAMENTO DE MUNICIPALIDADES  
DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA

1. Municipalidad de San José
2. Municipalidad de Escazú
3. Municipalidad de Desamparados
4. Municipalidad de Puriscal
5. Municipalidad de Tarrazú
6. Municipalidad de Aserrí
7. Municipalidad de Mora
8. Municipalidad de Goicoechea
9. Municipalidad de Santa Ana
10. Municipalidad de Alajuelita
11. Municipalidad de Coronado
12. Municipalidad de Acosta
13. Municipalidad de Tibás
14. Municipalidad de Moravia
15. Municipalidad de Montes de Oca
16. Municipalidad de Turrubares
17. Municipalidad de Dota
18. Municipalidad de Curridabat
19. Municipalidad de Pérez Zeledón
20. Municipalidad de León Cortés
21. Municipalidad de Alajuela
22. Municipalidad de San Ramón
23. Municipalidad de Grecia
24. Municipalidad de San Mateo
25. Municipalidad de Atenas
26. Municipalidad de Naranjo
27. Municipalidad de Palmares
28. Municipalidad de Poás
29. Municipalidad de Orotina
30. Municipalidad de San Carlos
31. Municipalidad de Alfaro Ruiz
32. Municipalidad de Valverde Vega
33. Municipalidad de Los Chiles
34. Municipalidad de Upala
35. Municipalidad de Guatuso
36. Consejo Municipal de Distrito San Isidro de Peñas Blancas
37. Municipalidad de Cartago
38. Municipalidad de Paraíso
39. Municipalidad de La Unión
40. Municipalidad de Jiménez

41. Municipalidad de Turrialba
42. Municipalidad de Alvarado
43. Municipalidad de Oreamuno
44. Municipalidad de El Guarco
45. Concejo Municipal de Distrito de Cervantes
46. Concejo Municipal de Distrito de Tucurrique
47. Municipalidad de Heredia
48. Municipalidad de Barva
49. Municipalidad de Santo Domingo
50. Municipalidad de Santa Barbara
51. Municipalidad de San Rafael
52. Municipalidad de San Isidro
53. Municipalidad de Belén
54. Municipalidad de Flores
55. Municipalidad de San Pablo
56. Municipalidad de Sarapiquí
57. Municipalidad de Liberia
58. Municipalidad de Nicoya
59. Municipalidad de Santa Cruz
60. Municipalidad de Bagaces
61. Municipalidad de Carrillo
62. Municipalidad de Cañas
63. Municipalidad de Abangares
64. Municipalidad de Tilarán
65. Municipalidad de Nandayure
66. Municipalidad de La Cruz
67. Municipalidad de Hojancha
68. Concejo Municipal de Distrito de Colorado
69. Municipalidad de Puntarenas
70. Municipalidad de Esparza
71. Municipalidad de Buenos Aires
72. Municipalidad de Montes de Oro
73. Municipalidad de Osa
74. Municipalidad de Aguirre
75. Municipalidad de Golfito
76. Municipalidad de Coto Brus
77. Municipalidad de Parrita
78. Municipalidad de Corredores
79. Municipalidad de Garabito
80. Concejo Municipal de Distrito de Cóbano
81. Concejo Municipal de Distrito de Lepanto
82. Municipalidad de Limón
83. Municipalidad de Pococí
84. Municipalidad de Siquirres
85. Municipalidad de Talamanca
86. Municipalidad de Matina
87. Municipalidad de Guacimo

## ANEXO No.4

### INSTITUCIONES SUJETAS A LA FISCALIZACION DEL DEPARTAMENTO DE ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS DE LA DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA

1. Auditoría General de Entidades Financieras
2. Banco Anglo Costarricense
3. Banco Central de Costa Rica
4. Banco Crédito Agrícola de Cartago
5. Banco de Costa Rica
6. Banco Hipotecario de la Vivienda
7. Banco Popular y de Desarrollo Comunal
8. Banco Nacional de Costa Rica
9. Caja Costarricense de Seguro Social
10. Colegio Universitario de Cartago
11. Colegio Universitario de Alajuela
12. Colegio Universitario de Puntarenas
13. Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas
14. Consejo Nacional de Producción
15. Consejo Nacional de Rectores
16. Editorial Costa Rica
17. Empresa de Servicios Públicos de Heredia
18. Fábrica Nacional de Licores
19. Fundaciones
20. Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados
21. Instituto Costarricense de Electricidad
22. Instituto Costarricense de Ferrocarriles
23. Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico
24. Instituto Costarricense de Turismo
25. Instituto de Desarrollo Agrario
26. Instituto de Fomento y Asesoría Municipal
27. Instituto del Café de Costa Rica
28. Instituto Mixto de Ayuda Social
29. Instituto Nacional de Aprendizaje
30. Instituto Nacional de Fomento Cooperativo
31. Instituto Nacional de Seguros
32. Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo
33. Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia
34. Instituto Tecnológico de Costa Rica
35. Junta Administrativa de Servicios Eléctricos de Cartago
36. Junta de Administración Portuaria y de Desarrollo Económico de la Vertiente Atlántica
37. Junta de Defensa del Tabaco
38. Junta de Protección Social de San José
39. Oficina del Arroz

40. Patronato Nacional de la Infancia
41. Programa Integral de Mercadeo Agropecuario
42. Servicio Nacional de Aguas Subterráneas, Riego y Avenamiento
43. Servicio Nacional de Electricidad
44. Universidad de Costa Rica
45. Universidad Estatal a Distancia
46. Universidad Nacional
47. Liga Agrícola e Industrial de la Caña de Azúcar

## ANEXO No.5

### EMPRESAS SUJETAS A LA FISCALIZACION DEL DEPARTAMENTO DE EMPRESAS PUBLICAS DE LA DIRECCION DE AUDITORIA

1. Asociación Bananera Nacional
2. Cementos del Pacífico S.A.
3. Compañía Nacional de Fuerza y Luz S.A.
4. Puesto de Bolsa de Valores de CODESA S.A.
5. Corporación Costarricense de Desarrollo
6. Refinadora Costarricense de Petróleo S.A.
7. Fertilizantes de Centro América (Costa Rica) S.A.
8. Radiográfica Costarricense S.A.
9. Transportes Metropolitanos S.A.
10. Corporación de la Zona Franca de Exportación S.A.
11. Minera Nacional S.A.
12. Subsidiarias de ASBANA:
  - Banawaldeck S.A.
  - Compañía Internacional de Banano S.A.
  - Dibana S.A.
  - Difrusa
  - Estación de Servicio La Rita S.A.
  - Banatico S.A.
  - País S.A.
13. Central Azucarera del Tempisque S.A.