

Revista de Derecho de la

Hacienda Pública

Vol XV. 2020





Jennifer Isabel Arroyo Chacón¹

El sistema de control interno institucional, la atención de denuncias y el rol de la Auditoría Interna en la lucha contra la corrupción

Sumario

1. Introducción
2. Rol del Sistemas de control interno en la lucha contra la corrupción
3. Acciones en materia de control interno para prevenir la corrupción pública
4. Rol de la auditoría interna en la prevención, detección y sanción de actos de corrupción
5. Acciones que debe implementar la auditoría interna para hacerla más eficiente en la lucha contra la corrupción
6. Rol de la denuncia en la lucha contra la corrupción
7. Avances necesarios para fortalecer la denuncia en la lucha contra la corrupción
8. Conclusiones
9. Bibliografía

¹ Doctora en Derecho y doctoranda en Gestión Pública y Ciencias Empresariales. Abogada, contadora pública autorizada (auditora) y administradora pública.



Resumen

En este documento se analiza el rol que poseen figuras relevantes, pero que no siempre son abordadas cuando se habla de lucha contra la corrupción, como lo son el Sistema de Control Interno Institucional, la atención de denuncias y el rol que juega la auditoría interna para prevenir, detectar y sancionar actos de corrupción.

Asimismo, se enlistan una serie de acciones que producto de la investigación, se consideran necesarias implementar en las administraciones públicas costarricenses para fortalecerlo, tales como el diseño de SCI enfocados en la detección y recopilación de evidencia de actos de corrupción, la inclusión de los riesgos de corrupción en el SEVRI, el rediseño de auditorías de la ética, la inclusión de la ciudadanía en el seguimiento de las recomendaciones que emite la AI a la administración activa, la creación de canales efectivos para la recepción de denuncias y los procedimientos para investigarlas tanto de parte de la administración como de la AI, y finalmente, la necesidad de reforzar la atención de denuncias, los mecanismos de protección dirigidos, principalmente al denunciante interno, que posee mayor conocimiento de actos irregulares en la institución, pero al ser más vulnerable se atreve menos a denunciar, entre otras acciones.

El trabajo se basó en la revisión documental, entrevista al Presidente del Instituto de Auditores Internos de Costa Rica, que es la organización que agrupa a todos los auditores internos del sector público y privado del país, lo cual lo convierte en un actor relevante en este tema y finalmente, una encuesta en la cual se recopiló la opinión de 125 funcionarios públicos de 56 instituciones públicas del país.

Palabras clave: prevención de la corrupción, sistema de control interno institucional, auditoría interna y denuncias

1. Introducción

Generalmente cuando se habla de lucha contra la corrupción, en lo primero que se piensa es en el proceso penal, en la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública y en las sanciones administrativas y penales; sin embargo, el fenómeno de la corrupción es complejo y multicausal, lo cual demanda que sea abordado por múltiples frentes. Ello no significa que no se deba considerar el aspecto punitivo, pero sin duda, no es la única herramienta, ni el único actor importante.

Existen otras figuras, que si bien, no están creadas exclusivamente para luchar contra la corrupción, en su aplicación posee repercusiones relevantes, como lo es el Sistema de Control Interno Institucional, que pretende garantizar que las instituciones alcancen sus objetivos y en esta labor permite prevenir, detectar y recopilar evidencia para sancionar actos de corrupción.

La denuncia es otro medio relevante para la lucha contra la corrupción, y finalmente, la auditoría interna, que si bien, posee múltiples funciones dentro de una entidad, es un actor relevante en estos temas. Razón por la cual se planteó el presente estudio, que busca analizar actores menos tradicionales, pero también relevantes en este tema.

El presente documento plasma los resultados de una investigación constructivista que se ejecutó a través de la aplicación de entrevista a profundidad a un informante clave, como lo es el Presidente del Instituto de Auditores Internos de Costa Rica, organización que agrupa a todos los funcionarios de las auditorías internas del sector público, y una cantidad importante del sector privado en el país, además, de la opinión de 125 funcionarios públicos de 56 instituciones públicas de todos los sectores del país, que permitieron validar los resultados de la investigación.

2. Rol del Sistema de control interno en la lucha contra la corrupción

El sistema institucional de control interno en adelante SCI es un medio que procura garantizarle a las instituciones el cumplimiento de sus objetivos. En el 2002 mediante la aprobación de la Ley General de Control Interno en adelante Ley N° 8292 se establece como obligación legal, que toda institución pública debe instaurar un sistema de control interno y ello ha permitido que, con el tiempo, se alcance mejor nivel de madurez.

Dentro de sus objetivos se encuentra precisamente: *"a) Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal"* art. 8 de la Ley N° 8292 de tal manera, que un adecuado SCI permite prevenir, detectar y recopilar evidencia para su posterior sanción, de actos de corrupción.

En 1992 el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway en adelante COSO emitió el Informe de Control Interno denominado "COSO I" cuyo objetivo era crear una definición compartida de control interno y darles herramientas a las entidades privadas, y más tarde, las públicas, sobre como evaluar su control interno. Antes de este informe el control interno se limitaba al control contable sobre activos financieros, que luego se extiende a todos los aspectos necesarios para garantizar el cumplimiento de los fines y objetivos de la organización.

El SCI está integrado por cinco componentes: ambiente de control, actividades de control, información, evaluación y administración de riesgos y seguimiento; de ellos se destaca el "ambiente de control" por su íntima relación con la ética pública. Este componente es la base del control interno y en sus cimientos recae todo el sistema, las fortalezas o debilidades del ambiente de control repercutirán en los demás componentes. El informe Marco de Control Interno Integrado (2013) denominado "COSO III" lo reconoce de forma expresa; así como el artículo 13 de la Ley N° 8292:

Definición de Ambiente de Control

Informe COSO	Ley General de Control Interno
<p>El entorno de control</p> <p>El entorno de control es el conjunto de normas, procesos y estructuras que constituyen la base sobre la que se desarrolla el control interno de la organización. El consejo y la alta dirección son quienes marcan el “Tone at the Top” con respecto a la importancia del control interno y los estándares de conducta esperados dentro de la entidad.</p> <p>La dirección refuerza las expectativas sobre el control interno en los distintos niveles de la organización.</p> <p>El entorno de control incluye la integridad y los valores éticos de la organización; los parámetros que permiten al consejo llevar a cabo sus responsabilidades de supervisión de gobierno corporativo; la estructura organizacional y la asignación de autoridad y responsabilidad; el proceso de atraer, desarrollar y retener a profesionales competentes; y el rigor aplicado a las medidas de evaluación del desempeño, los esquemas de compensación para incentivar la responsabilidad por los resultados del desempeño. El entorno de control de una organización tiene una influencia muy relevante en el resto de componentes del sistema de control interno.</p>	<p>Artículo 13.-Ambiente de control. En cuanto al ambiente de control, serán deberes del jerarca y de los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:</p> <p>a) Mantener y demostrar integridad y valores éticos en el ejercicio de sus deberes y obligaciones, así como contribuir con su liderazgo y sus acciones a promoverlos en el resto de la organización, para el cumplimiento efectivo por parte de los demás funcionarios.</p> <p>b) Desarrollar y mantener una filosofía y un estilo de gestión que permitan administrar un nivel de riesgo determinado, orientados al logro de resultados y a la medición del desempeño, y que promuevan una actitud abierta hacia mecanismos y procesos que mejoren el sistema de control interno.</p> <p>c) Evaluar el funcionamiento de la estructura organizativa de la institución y tomar las medidas pertinentes para garantizar el cumplimiento de los fines institucionales; todo de conformidad con el ordenamiento jurídico y técnico aplicable.</p> <p>d) Establecer claramente las relaciones de jerarquía, asignar la autoridad y responsabilidad de los funcionarios y proporcionar los canales adecuados de comunicación, para que los procesos se lleven a cabo; todo de conformidad con el ordenamiento jurídico y técnico aplicable.</p> <p>e) Establecer políticas y prácticas de gestión de recursos humanos apropiadas, principalmente en cuanto a contratación, vinculación, entrenamiento, evaluación, promoción y acciones disciplinarias; todo de conformidad con el ordenamiento jurídico y técnico aplicable.</p>

Tabla N° 1: Definición de Ambiente de Control.

Este aspecto es recopilado en el principio 1 del informe COSO III titulado: Demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos. Este principio demanda que el control debe basarse en la integridad y el compromiso ético de los altos jerarcas quienes deben dar el ejemplo de estándares de conducta en la organización. Deben demostrar a través de sus instrucciones, acciones y comportamientos la importancia de la integridad y los valores éticos necesarios para el adecuado funcionamiento del SIC. Se basa en dos pilares:

- Integridad y valores éticos: Consolidar un clima ético fuerte dentro de la organización aplicable a todos los niveles contribuye en forma significativa a la eficacia de las políticas y los sistemas de control de las entidades, y permite influir sobre comportamientos que escapan a mecanismos de control complejos. Las organizaciones deben darles señales claras a sus colaboradores de cuáles conductas son correctas e incorrectas en la entidad.
- Estándares de conducta: Son guías de conducta sobre comportamientos, actividades y decisiones para alcanzar objetivos, que deben aplicarse en todo momento. Los estándares deben ser especialmente claros para situaciones complicadas. Se deben comunicar a todos los niveles de la organización, e incluso a terceros que se vinculen con ella, como proveedores y clientes.

Riesgo de auditoría: riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

Riesgo de Control: Es la posibilidad de que los procedimientos de control interno incluyendo a la unidad de auditoría interna, no puedan prevenir o detectar los errores significativos de manera oportuna. Este riesgo si bien no afecta a la organización como un todo, incide de manera directa en los componentes.

Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

Fuente: NIA 200: Objetivos globales del auditor independiente

Por su parte, las actividades de control permiten disuadir al funcionario de cometer actos antiéticos, antijurídicos o corruptos; o bien, facilitar su detección y recopilar evidencia que permitan su posterior sanción; no obstante, ninguna actividad de control es infalible, pues existe el riesgo inherente y riesgo de detección que podrían conllevar a que se evadan los controles y que estas prácticas no sean detectadas; pese a ello, si se cuentan con mejores mecanismos de control será más difícil la comisión de este tipo actos de manera impune. En la medida en que la ética institucional sea más robusta, y se cuente con un ambiente de control sano, las actividades de control serán más confiables y efectivas y se disminuye el riesgo de detección.

El componente de identificación y valoración de riesgos le provee a la institución información valiosa para identificar áreas con mayor riesgo de corrupción, o detectar ausencia o deficiencias de controles adecuados que facilitan su comisión.

En 2004 se emite el informe Marco Integrado de Gestión de Riesgos denominado "COSO II" que pone un mayor énfasis en el riesgo, y establece un nuevo modelo de gestión, en el cual las administraciones deben organizarse administrando los riesgos que la puedan afectar. Mientras que en 2013 se emite COSO

III, cuyo principio 8 establece la obligación de evaluar el riesgo de fraude al que está expuesto como organización. Define fraude como cualquier acto u omisión intencional diseñado para engañar a los demás, resultando en una pérdida para la víctima y/o una ganancia para el perpetrador.

Tipo de fraude	Descripción
Reporte fraudulento de información financiera	Cualquier declaración errónea intencional de información contable constituye un reporte fraudulento de información financiera.
Reporte fraudulento de información no financiera	Reporte fraudulento de riesgos y esquemas financieros que podrían dar lugar a falsedad en los reportes de información ambiental, seguridad, control de calidad o métricas operativas.
Malversación de fondos	Por parte de empleados, clientes o proveedores u organizaciones criminales afectando los activos tangibles e intangibles de la organización, así como las oportunidades de negocio. Tales como: robo de empleados, facturas de proveedores ficticios, falsas reclamaciones de clientes, ciberataques externos, etc.
Otros actos ilegales y de corrupción	La corrupción se define como el mal uso del poder delegado para la obtención de un beneficio privado. Constituyen actos ilegales las violaciones a las leyes o regulaciones gubernamentales que podrían ocasionar un impacto material, directo o indirecto, en los reportes financieros externos. Como ejemplos se incluyen el soborno, instigación, encubrimiento o complicidad en el fraude, violación a las leyes, uso ilícito de información personal, secretos comerciales o información de seguridad nacional; violaciones de carácter laboral, de exportación de tecnología o leyes de protección al consumidor.

Tabla N° 2: Tipos de riesgo de fraude.

Fuente: Elaboración propia a partir de COSO III..

La Carta Iberoamericana de la Ética e Integridad en la Función Pública (2018) insta a las organizaciones a considerar los riesgos de corrupción en sus evaluaciones: *“OCTAVA REALIZAR evaluaciones de riesgos de corrupción en el ámbito de sus organizaciones, focalizándolos esencialmente en las áreas de riesgo y siguiendo las fases que las organizaciones internacionales especializadas proponen.”* (pág., 7).

La administración debe tomar las acciones pertinentes para administrar estos riesgos; lo cual unido a una adecuada gestión de la información y un seguimiento continuo del sistema permite ir introduciendo mejoras permanentes que contribuyen al fortalecimiento de la ética pública.

La Guía de gestión de riesgos de fraude emitida para materializar los principios de COSO III señala que, como instrumento preventivo, las organizaciones deben diseñar un modelo de riesgo de fraude en los diferentes componentes del SCI:

Componente	Principios de evaluación de riesgos de Fraude
Entorno de control	La organización establece y difunde el Programa de Gestión de Riesgos de Fraude, que demuestra las expectativas de la alta jerarquía y su compromiso con la integridad y los valores éticos en relación a la gestión del riesgo de fraude.
Evaluación de riesgos	La organización realiza una evaluación exhaustiva del riesgo de fraude para identificar esquemas de fraude y riesgos específicos, evaluar su probabilidad e impacto, la existencia de actividades de control e implementar acciones para mitigar el riesgo de fraude residual.
Actividades de control	La organización selecciona, desarrolla e implementa controles antifraude preventivos y detectivos para mitigar la ocurrencia de eventos de fraude o que no sean detectados de manera oportuna.
Información y comunicación	La organización establece un proceso de comunicación para obtener información de potenciales fraudes, y despliega un enfoque coordinado para la investigación y toma de medidas correctivas de manera apropiada y oportuna.
Monitoreo y seguimiento	La organización selecciona, desarrolla y ejecuta evaluaciones permanentes para determinar si cada uno de los cinco principios de la gestión del riesgo de fraude está presente y en funcionamiento, y comunica de manera oportuna las deficiencias identificadas a los responsables de la adopción de medidas correctivas, incluyendo la alta jerarquía institucional, según corresponda.

Tabla N° 3: Riesgos de fraude y su relación con los componentes del SCI.
 Fuente: Elaboración propia con base en la Guía de gestión de riesgos de fraude de COSO III.

La identificación de riesgos se realiza de manera cíclica, y de la misma forma se deben identificar y evaluar los riesgos de fraude. COSO III propone el siguiente esquema:



Figura N° 1. Ciclo de evaluación de riesgo de fraude

La Carta Iberoamericana de la Ética e Integridad en la Función Pública (2018) se refiere a la necesidad de vincular los sistemas de ética pública con el sistema de control interno: "DUODÉCIMA INTEGRAR de forma cooperativa el sistema de integridad de su organización con el sistema de control interno de la propia entidad, estableciendo sinergias entre ambos sistemas. También se buscará la cooperación con las unidades externas de control". (pág., 8)

Un adecuado sistema de control interno y una práctica continua de evaluar los riesgos de fraude que incluye la comisión de actos de corrupción e ilegales en la organización, tanto de parte de funcionarios como de terceros, corresponde a un instrumento esencial para la prevención, detección y sanción de actos de corrupción. Tomando en consideración la importancia que posee el SCI en la lucha contra la corrupción y las debilidades que presentan en las instituciones públicas de nuestro país en el tema, se enlistan las siguientes recomendaciones.

3. Acciones en materia de control interno para prevenir la corrupción pública

1. Fortalecer los sistemas de control interno institucionales para prevenir actos de corrupción

El SCI posee distintos niveles de madurez según el grado de avance que haya alcanzado la institución en las distintas áreas que lo compone, el cual va, desde el nivel incipiente básico hasta experto avanzado:

- **Incipiente:** Existe evidencia de que la institución ha emprendido esfuerzos aislados para el establecimiento del sistema de control interno; sin embargo, aún no se ha reconocido su importancia. El enfoque general en relación con el control interno es desorganizado.
- **Novato:** Se han instaurado procesos que propician el establecimiento y operación del sistema de control interno. Se empieza a generalizar el compromiso, pero éste se manifiesta principalmente en la administración superior.

- **Competente:** Los procedimientos se han estandarizado y documentado, y se han difundido en todos los niveles de la organización. El sistema de control interno funciona conforme a las necesidades de la organización y el marco regulador.
- **Diestro:** Se han instaurado procesos de mejora continua para el oportuno ajuste y fortalecimiento permanente del sistema de control interno
- **Experto:** Los procesos se han refinado hasta un nivel de mejor práctica, se basan en los resultados de mejoras continuas y la generación de iniciativas innovadoras. El control interno se ha integrado de manera natural con las operaciones y el flujo de trabajo, brindando herramientas para mejorar la calidad y la efectividad, y haciendo que la organización se adapte de manera rápida.

El grado de madurez permite determinar los niveles de confianza que posee los mecanismos de control para prevenir y detectar actos de corrupción, toda vez, que un SCI de nivel incipiente tendrá muy poca confiabilidad, y un alto riesgo de que se cometan actos de corrupción, por el contrario, el nivel experto disminuye el riesgo de actos de corrupción, e incrementa las probabilidades de detectar este tipo de actos, en caso de que se materialicen.

Ello demanda que las instituciones públicas realicen esfuerzos para alcanzar niveles altos de madurez del SCI, de tal manera, que se deben reforzar los SCI que permita garantizar el cumplimiento de los objetivos públicos y disminuir la incidencia de actos de corrupción. Al respecto se les consultó a los funcionarios públicos encuestados su opinión sobre la necesidad de reforzar los SCI con un apoyo del 91.2% de los participantes:

Las instituciones públicas deben reforzar sus sistemas de control interno para disminuir la incidencia de actos de corrupción.

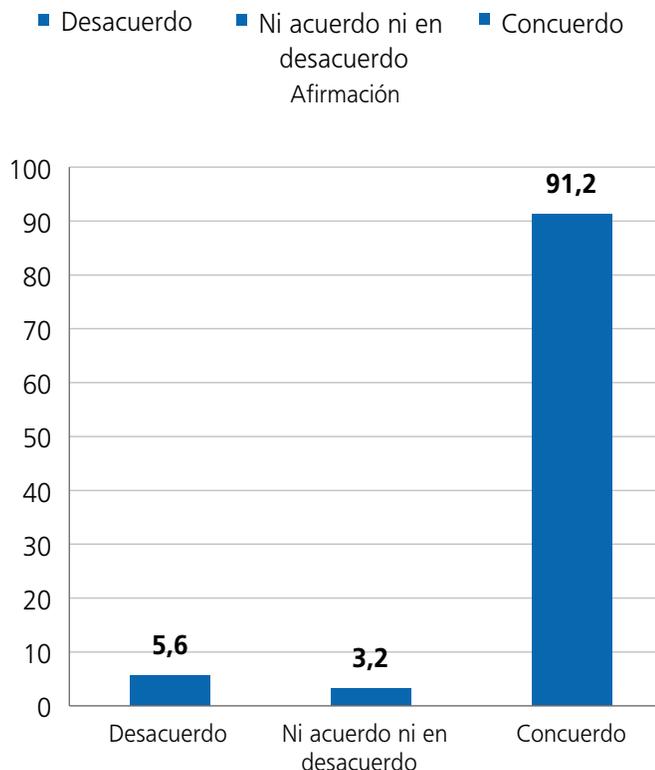


Figura N° 2. Opinión de los funcionarios públicos consultados a la necesidad reforzar los SCI.

De tal manera, que no se trata, no sólo de evitar incurrir en debilitar el SCI, situación sancionada en el numeral 39 de la Ley N° 8292, cuando dice: "Artículo 39.-Causales de responsabilidad administrativa./.../El jerarca, los titulares subordinados y los demás funcionarios públicos incurrirán en responsabilidad administrativa, cuando debiliten con sus acciones el sistema de control interno u omitan las actuaciones necesarias para establecerlo, mantenerlo, perfeccionarlo y evaluarlo, según la normativa técnica aplicable" sino que se trata de ir más allá.

Tanto el jerarca como los titulares subordinados están en la obligación de velar por obtener un alto grado de madurez de su SCI, de tal manera, que sea un instrumento más eficiente en la lucha contra la corrupción institucional.

2. Diseñar sistemas de control interno tendientes a detectar y sancionar actos de corrupción

El sistema de control interno es responsabilidad de todas las personas funcionarias de la institución, aun cuando se les atribuyen competencias específicas a sus componentes orgánicos: Jerarcas y titulares subordinados y la auditoría interna. No obstante, el cumplimiento de las medidas de control abarca a todas las personas que se vinculan con la institución; sin embargo, uno de los mayores retos que aún queda pendiente de superar en el tema, es precisamente la errónea percepción que existe entre los funcionarios públicos de que el control interno es responsabilidad exclusiva de la Auditoría Interna.

Así lo destacó el señor González Castro en su condición de Presidente del Instituto de Auditores Internos de Costa Rica en adelante IAICR : "a veces las instituciones ven esto del control interno, como algo muy etéreo, como algo muy elevado, o pasa lo mismo con el tema de la ética, le dan un curso de control interno y ya. Ven que el tema del control interno es responsabilidad de los auditores, que el control interno es una cosa competencia de los auditores, pero eso no es así, inclusive uno sabe, que, si Usted va a preguntarle a cualquier funcionario uno de los componentes del sistema de control interno y de 10 quizás 1 sepa, porque la gente no estudia eso, es como algo muy alejado de ellos"

Sin embargo, se reconoce que un adecuado sistema de control interno aumenta las posibilidades de evitar y detectar la comisión de un acto de corrupción, al contar con la aprobación del 57.6% de los funcionarios públicos consultados al respecto.

Un adecuado sistema de control interno aumenta las posibilidades de evitar y detectar la comisión de un acto de corrupción.

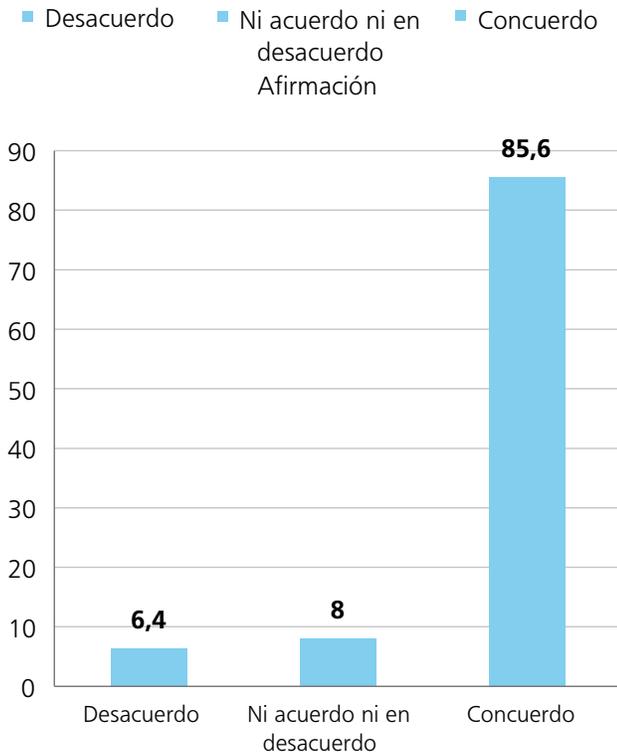


Figura N° 3. Opinión de los funcionarios públicos a la afirmación de que un SCI aumenta las posibilidades de evitar y detectar actos de corrupción.

Ello implica que, al momento de diseñar el sistema de control interno institucional, en todos sus componentes funcionales: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y seguimiento y monitoreo se contemple el eje anticorrupción.

De tal manera, que se diseñen e implementen medidas preventivas, pero también, detectivas y que permitan recopilar evidencia para sancionar actos de corrupción. En muchas ocasiones se conoce de la materialización de actuaciones irregulares, sin embargo, se carece de documentación y evidencia que pueda ser utilizada como prueba en un proceso sancionatorio, sea de carácter administrativo o jurisdiccional, lo cual puede ser solventado con adecuados sistemas de control interno que permitan encontrar los rastros de actuaciones administrativas irregulares.

En este punto se debe hacer la distinción entre evidencia de auditoría y prueba para un proceso administrativo o jurisdiccional. La NIA 200: Objetivos globales del auditor independiente define evidencia de auditoría como:

Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. Para los propósitos de las NIA: (i) La suficiencia de la evidencia de auditoría es la medida cuantitativa de ésta. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría. (ii) La adecuación de la evidencia de auditoría es la medida cualitativa de ésta, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

Por su parte, evidencia en el ámbito legal es sinónimo de prueba: "La prueba es todo elemento que permite encomendar, patentizar, dar fe de alguna situación; es todo aquello que es apto para rememorar un hecho no presente. Ahora bien, también se denomina prueba al medio a través del cual el litigante presenta al juez la verdad del hecho afirmado; así, por ejemplo, un documento, el dictamen de un perito, la declaración de un testigo, la confesión, etcétera. Igualmente, se denomina prueba a la actividad o procedimiento desarrollado al ofrecer o producir un medio probatorio." (Arroyo, 2014). Sin embargo, en hechos irregulares la evidencia recopilada en un estudio de auditoría puede ser utilizada como una prueba en un procedimiento sancionatorio.

De tal manera que el sistema de control interno permite:

Rol del sistema de control interno en la lucha contra la corrupción		
Prevenir	Detectar	Sancionar
<ul style="list-style-type: none"> • Ambiente de control interno ético. • Cultura de prevención de la corrupción. • Adecuadas acciones de control. • Sistemas de información fluidos. • Autoevaluación y seguimiento continuo de dichas actuaciones. 	<ul style="list-style-type: none"> • Instrumentos de control administrativos que permitan detectar situaciones irregulares • Sistemas de aprobaciones, revisiones, autorizaciones, etc. tendientes a que un superior identifique actuaciones irregulares. • Revisiones de parte de la auditoría interna y otros organismos de control tendientes a reconocer actos de corrupción. 	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar la ruta de actuaciones irregulares. • Identificar a los funcionarios involucrados en la comisión de un acto de corrupción. • Generar documentación que permitan probar la comisión de un acto de corrupción.

Tabla N° 4. Rol del sistema de control interno en la lucha contra la corrupción.

Para ello se requiere diseñar mecanismos de control enfocados en la detección y recopilación de evidencias en caso de la comisión de actos de corrupción, implementar sistemas de información y seguimiento del SCI bajo un enfoque de detección de actos de corrupción e instruir tanto a la administración como a la auditoría interna en la recopilación de datos que puedan ser utilizados como evidencia en un proceso sancionatorio administrativo o penal por la comisión de un acto de corrupción.

3. Incluir los riesgos de actos de corrupción en el SEVRI

El numeral 14 de la Ley N° 8292 establece como obligación de los jefes y titulares subordinados realizar las labores propias para la valoración de riesgos, textualmente indica:

Artículo 14.-Valoración del riesgo. En relación con la valoración del riesgo, serán deberes del jefe y los titulares subordinados, entre otros, los siguientes:

- a) Identificar y analizar los riesgos relevantes asociados al logro de los objetivos y las metas institucionales, definidos tanto en los planes anuales operativos como en los planes de mediano y de largo plazos.*
- b) Analizar el efecto posible de los riesgos identificados, su importancia y la probabilidad de que ocurran, y decidir las acciones que se tomarán para administrarlos.*
- c) Adoptar las medidas necesarias para el funcionamiento adecuado del sistema de valoración del riesgo y para ubicarse por lo menos en un nivel de riesgo organizacional aceptable.*
- d) Establecer los mecanismos operativos que minimicen el riesgo en las acciones por ejecutar.*

A su vez, el numeral 17 de la citada Ley N° 8292 demanda la obligación de contar con un Sistema de Evaluación de Riesgos Institucionales (SEVRI), textualmente dice: *“Todo ente u órgano deberá contar con un sistema específico de valoración del riesgo institucional por áreas, sectores, actividades o tarea que, de conformidad con sus particularidades, permita identificar el nivel de riesgo institucional y adoptar los métodos de uso continuo y sistemático, a fin de analizar y administrar el nivel de dicho riesgo.”*

Generalmente las administraciones incluyen todo tipo de riesgos, tales como riesgos legales, riesgos de mercado, riesgos ambientales, entre otros, sin embargo, se olvidan los riesgos de actos de corrupción lo cual es perjudicial para la institución.

Las administraciones públicas deben darse la tarea de identificar áreas, tanto internas como externas, que

podrían ser objeto de actos de corrupción, y cómo gestionar adecuadamente dichos riesgos con un enfoque de corrupción. Además de publicitar dichos riesgos, y ponerlos a disposición de toda persona interesada en el tema, ello brinda transparencia al proceso de riesgos, incluyendo los riesgos de corrupción.

Para González Castro (2019) ello implica un cambio en la mentalidad de las auditorías internas, pasar de la metodología de trabajo tradicional que se basaba en la planeación del plan de trabajo que ejecutaría la AI en el año siguiente y a una visión en donde la atención de riesgos emergentes, que incluye los riesgos de corrupción, sean la prioridad: *“debe haber un cambio, muchos auditores hacen su plan de trabajo y cierran su visión a ver esos riesgos, y dicen: no, yo estoy aquí con mi plan de trabajo, pero es que esos riesgos pueden cambiar, esos riesgos son muy cambiantes, entonces, eso es una parte del trabajo de la auditoría que debe cambiarse. ¿Cómo voy a trabajar? Con base en ese plan, pero también puedo cambiar mi plan con base en los riesgos. Que eso es lo que pasa, a veces no hacen nada del plan, con base en riesgos emergentes. Bueno, no cumplió con el plan porque no hizo los estudios que había que hacer, pero atendió los riesgos emergentes /.../ otro hizo su plan de trabajo, pero no atendió los riesgos emergentes. Entonces, estaba mal que atendiera su plan de trabajo porque no atendió los riesgos emergentes, que tenía más importancia que hacer su plan de trabajo”*

Incluir los riesgos de actos de corrupción en el SEVRI demanda una autoevaluación que permite identificar los sectores de riesgos y tomar acciones para gestionarlos adecuadamente, tal y como demanda la normativa técnica al respecto, y que cuenta con el respaldo del 87.2% de los funcionarios públicos consultados.

Las instituciones públicas deben incluir los riesgos éticos y los riesgos de corrupción en la evaluación del Sistema de Valoración de riesgos

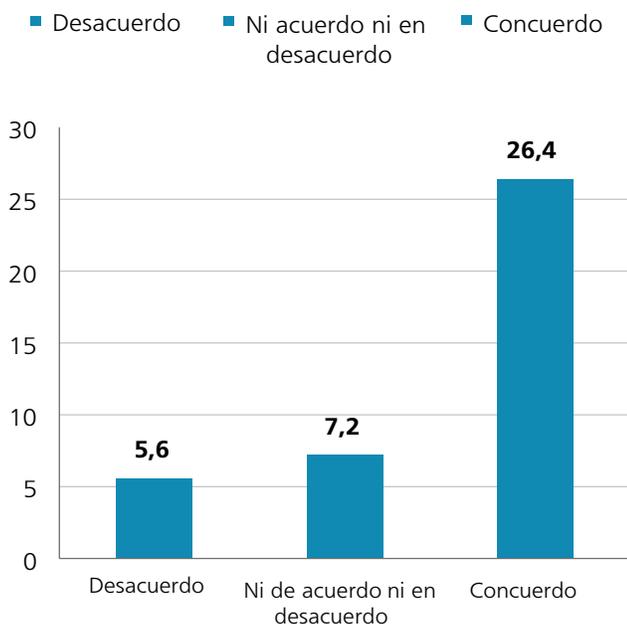


Figura N° 4. Apoyo de los funcionarios públicos a la propuesta de incluir riesgos de corrupción en el SEVRI

Ello implica identificar las áreas más riesgosas de ser objeto de actos de corrupción, identificar los riesgos éticos y riesgos de actos de corrupción, plasmar dichos riesgos en el SEVRI para diseñar estrategias para gestionar adecuadamente dichos riesgos y finalmente, darles el seguimiento y monitoreo adecuados.

4. Rol de la auditoría interna en la prevención, detección y sanción de actos de corrupción

La auditoría interna es un componente orgánico del sistema de control interno, según la Ley N° 8292 se define como una actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones cuya labor es contribuir a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades y los órganos sujetos a esta Ley.

La auditoría interna proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto, de la administración se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas, a través de sus competencias, que según el numeral 22 de la Ley N° 8292 son:

- a. Realizar auditorías o estudios especiales semestralmente, en relación con los fondos públicos sujetos a su competencia institucional, incluidos fideicomisos, fondos especiales y otros de naturaleza similar. Asimismo, efectuar semestralmente auditorías o estudios especiales sobre fondos y actividades privadas, de acuerdo con los artículos 5 y 6 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en el tanto estos se originen en transferencias efectuadas por componentes de su competencia institucional.
- b. Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes.
- c. Verificar que la administración activa tome las medidas de control interno señaladas en esta Ley, en los casos de desconcentración de competencias, o bien la contratación de servicios de apoyo con terceros; asimismo, examinar regularmente la operación efectiva de los controles críticos, en esas unidades desconcentradas o en la prestación de tales servicios.
- d. Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento.
- e. Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban llevar los órganos sujetos a su competencia institucional y otros libros que, a criterio del auditor interno, sean necesarios para el fortalecimiento del sistema de control interno.
- f. Preparar los planes de trabajo, por lo menos de conformidad con los lineamientos que establece la Contraloría General de la República.
- g. Elaborar un informe anual de la ejecución del plan de trabajo y del estado de las

recomendaciones de la auditoría interna, de la Contraloría General de la República y de los despachos de contadores públicos; en los últimos dos casos, cuando sean de su conocimiento, sin perjuicio de que se elaboren informes y se presenten al jerarca cuando las circunstancias lo ameriten.

h. Mantener debidamente actualizado el reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna.

i. Las demás competencias que contemplen la normativa legal, reglamentaria y técnica aplicable, con las limitaciones que establece el artículo 34 de esta Ley.

Resulta de especial importancia el inciso i) toda vez que le otorga rango legal al cumplimiento de las obligaciones técnicas. En materia de investigación de hechos irregulares resulta de especial relevancia la NIA 240 "Responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros con respecto al fraude" la cual establece las responsabilidades que tiene el CPA como auditor con respecto al fraude en la auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla el modo de aplicar la NIA 315 y la NIA 330 en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Por su parte, la NIA 315: "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de las entidades y de sus entornos" versa sobre la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Ello demanda la elaboración de procedimientos de auditoría que cumplan tanto la normativa como los criterios técnicos específicos, que permitan garantizar la calidad del trabajo del auditor y el aporte que brinde

a la institución en el cumplimiento de sus objetivos, y por supuesto en la prevención y detección de actos de corrupción.

5. Acciones que debe implementar la auditoría interna para hacerla más eficiente en la lucha contra la corrupción

1. Replantear la forma en la cual se llevan a cabo las auditorías de la ética pública en el país

La auditoría de la ética pública ha sido reconocida a nivel internacional como una herramienta esencial para la prevención de la corrupción, dado que permite identificar áreas débiles que deben ser reforzadas para evitar la comisión de actos de corrupción, así como la emisión de recomendaciones, que le permite a la administración activa justificar dirigir recursos en estas materias.

Sin embargo, la manera en la cual se ha estructurado esta auditoría resulta sumamente rígida, similar a una auditoría tradicional, lo cual desconoce que la ética y el ambiente de control son procesos de formación continuos, tarea en la cual, la CGR posee una gran cuota de responsabilidad. En consecuencia, esta posición rígida impide que sean, realmente, mecanismos efectivos para luchar contra la corrupción.

Una de las grandes debilidades de las auditorías de la ética pública es precisamente, que están diseñadas como si las normas éticas fueran normas jurídicas, y el proceso ético es distinto al de la creación de una ley. Una norma sea legal o reglamentaria empieza a regir luego de su publicación, pero el cumplimiento de un valor institucional demanda un proceso previo de interiorización del funcionario y un cambio en la cultura institucional, de tal manera, que la promulgación de los valores instituciones, códigos de ética, códigos de conducta y demás demandan procesos de asimilación que impiden que sus efectos sean inmediatos sino a largo plazo.

Incluso se llega a confundir quién es el responsable de la ética, y el ambiente ético de una institución, y demanda

de las comisiones institucionales de ética labores que están fuera de sus funciones y competencia. Para solventar esta debilidad se requiere replantear la forma en la cual se realizan las auditorías de la ética pública en el país a fin de que rompan el modelo jurídico tradicional de la auditoría y comprendan la dinámica de la ética, empezando por los lineamientos emitidos y las herramientas para la auditoría de la ética; así como los procedimientos que ejecutan las auditorías internas a lo interno de sus instituciones, cuando realizan este tipo de estudios.

Para ello se requiere que los órganos de control comprendan el rol de las comisiones institucionales de ética y el ciclo normal de madurez de la materia ética en las instituciones públicas, el cual, también posee su propio nivel de madurez, revisar los lineamientos y herramientas utilizadas actualmente para hacer la auditorías de ética pública para ajustarlas a la visión ética y al nivel de madurez del sistema ético institucional y emitir recomendaciones en materia ética tomando en consideración que la ética se integra día a día y no se solventa con la aprobación de lineamientos.

Finalmente, se debe señalar que una de las grandes debilidades radica en que las instituciones, con tal de "cumplir" con lo solicitado copian instrumentos de otras instituciones como: código de ética, código de conducta, política institucional de valores, etc., sin el proceso de elaboración participativa e integración que demandan, lo cual convierte a estos instrumentos en mecanismos totalmente inefectivos al no haber sido interiorizados por los funcionarios.

Los valores se viven, de tal manera, que aquellos valores y buenas prácticas impuestas mediante órdenes, y sin un proceso de participación e involucramiento de los funcionarios, simplemente no serán valores que cambien la conducta del funcionariado.

2. Transparentar y participar a la ciudadanía en el seguimiento de las recomendaciones emitidas por las auditorías internas

Las auditorías internas emiten recomendaciones dirigidas a los jefes y titulares subordinados de la administración activa tendientes a corregir debilidades

de control de las instituciones, las cuales pueden convertirse en riesgos de actos de corrupción de tal manera, por lo que transparentarlas le otorgaría un elemento de prevención.

Además, bajo una filosofía de participación ciudadana, se debe incluir a la ciudadanía en el seguimiento del cumplimiento de las recomendaciones de parte de la administración activa, toda vez, que la ciudadanía que recibe los servicios públicos es muchas veces la mayor interesada en que se cumplan dichas recomendaciones, y, por lo tanto, al tener un contacto directo con la administración pueden contribuir a darle seguimiento.

Transparencia Internacional (2019) reveló que el 84 % de los costarricenses creen que las personas comunes pueden marcar una diferencia determinante en la lucha contra la corrupción, de tal manera, que es necesario incluir a la ciudadanía en la labor de control. Transparentar las recomendaciones emitidas por la AI en sus informes incluso publicitar los informes de auditoría completos facilita que cualquier ciudadano interesado le exija a la administración activa el cumplimiento de dichas recomendaciones.

Se debe señalar que en el segundo plan de Gobierno Abierto que Costa Rica presentó ante Open Government Partnership (OGP), lo cual fue considerado por dicho organismo internacional como una iniciativa estrella, que debe ser retomada.

De tal manera que, excluyendo aquellos informes vinculados con responsabilidad administrativa, penal o civil, así como otras materias que por disposición legal deben ser confidenciales, se recomienda transparentar e involucrar a la ciudadanía en el seguimiento de las recomendaciones emitidas por la AI hacia la administración activa como una forma de prevenir la comisión de actos de corrupción.

3. La auditoría interna debe diseñar mecanismos para la atención de denuncias y seguimiento los productos derivados de ellas

Dentro de las funciones ordinarias que debe realizar toda auditoría interna, precisamente esta la atención de denuncias sobre el mal uso de los fondos públicos

institucionales, sin embargo, no todas las auditorías cuentan con procedimientos especializados en esta materia.

Aspecto que confirmó el señor González Castro del IAICR: *“es importante que la auditoría tenga un procedimiento para la atención de las denuncias, porque a veces no tenemos ni el canal ni el procedimiento, y bueno, tenemos que tener las dos cosas, porque el procedimiento es muy importante para ver la admisibilidad de la denuncia, si la denuncia es algo que corresponde a un mal manejo de fondos públicos, o si es un tema de la administración y poder trasladarlo a la administración /.../ no todas las administraciones lo tienen y eso viene en demérito de quien pueda denunciar”*

Los procedimientos de auditoría para atender denuncias son distintos a los procedimientos ordinarios aplicados para realizar un estudio que dé como resultado la elaboración de un informe de auditoría o una advertencia. Ello demanda la elaboración de procedimientos especializados que tomen en consideración el marco legal aplicable y los posibles resultados que se originen en dicha investigación.

La NIA 240 Responsabilidad del auditor frente al fraude señala que el auditor es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error; asimismo, debe aplicar su “escepticismo profesional” al estudiar estos casos a fin de descartar los participantes y las debilidades en que ha incurrido la administración que permiten la comisión de dicha actividad fraudulenta.

Los objetivos que debe perseguir el auditor en este tipo de estudios son:

- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude
- Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas

- Responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

La NIA 220 Control de Calidad del Trabajo de Auditoría define escepticismo profesional como una actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.

Asimismo, la atención de una denuncia puede dar como resultado un informe preliminar que debe ser remitido a la administración activa para que, en el ejercicio de su potestad disciplinaria, instaure los procedimientos administrativos correspondientes a fin de verificar la verdad real de los hechos y aplicar las sanciones correspondientes, o bien, puede ser un informe para otros órganos de control como lo sería el Ministerio Público o similares, por lo cual, la labor de la AI no puede quedarse en su simple remisión sino que debe darle seguimiento, a fin de conocer el resultado final de su labor.

Ello le permite garantizarse que su investigación fue fructífera, y en caso contrario detectar los errores en caso de que se deban a debilidades en el proceso de investigación incurridos a fin de mejorar los procedimientos instaurados para la atención de denuncias.

Por tanto, las auditorías internas deben diseñar e implementar procedimientos para atender y darle seguimiento a los productos elaborados a partir de la atención de dichas denuncias.

Las auditorías internas deben diseñar procedimientos para darle una adecuada atención y seguimiento a las denuncias que reciben.

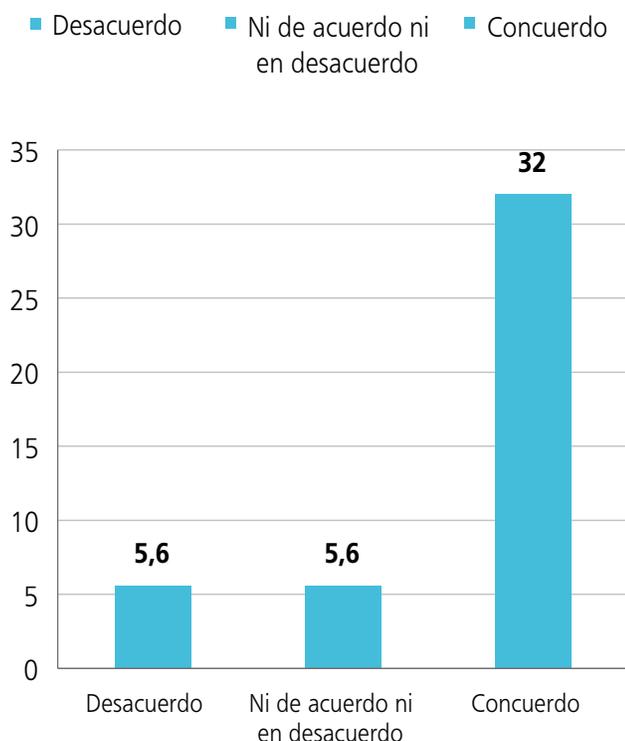


Figura 5. Apoyo de los funcionarios públicos encuestados a la necesidad darles atención y seguimiento a las denuncias atendidas por la AI.

Para ello el auditor interno debe liderar a su equipo en la elaboración de procedimientos de auditoría sobre el manejo de atención de denuncias, diseñar procedimientos para la investigación de denuncias y elaboración de productos finales dirigidos a la propia administración como a otros organismos de control e instaurar procedimientos para darle seguimiento a los productos de auditoría originados en la investigación de una denuncia.

6. Rol de la denuncia en la lucha contra la corrupción

La denuncia es un instrumento por el cual la ciudadanía participa en la fiscalización pública y pone en conocimiento, de las autoridades competentes, actos cometidos en coparticipación de funcionarios públicos y privados, que se estiman irregulares e ilegales en

detrimento de bienes públicos, con el fin de exigir de éstas una actuación oportuna para corregir la situación y ejercer sus potestades sancionatorias.

Entendemos la denuncia como aquella manifestación que por cualquier medio una persona realiza o hace llegar a una autoridad pública –independientemente del interés que ostente-, cuando ha tenido conocimiento de una situación o hecho irregular o ilícito, con el propósito de activar el debido funcionamiento del aparato investigador y represivo administrativo y judicial, de modo que éste verifique lo denunciado, y cuando corresponda exija el debido cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente en lo actuado u omitido, pudiendo incluso llegar a perseguir las responsabilidades que eventualmente correspondan. (Bolaños González, 2003)

La denuncia es un importante instrumento de control público. El numeral 39 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción en adelante UNCAC insta a los organismos nacionales y al sector privado a alentar a sus nacionales y demás residentes a denunciar la comisión de todo tipo de delito tipificado en dicha convención; complementariamente, el artículo 13 del citado texto normativo insta la participación ciudadana, de tal manera, que obliga a los Estados a contar con los mecanismos idóneos y fáciles para que se presenten denuncias, incluso de forma anónima, sobre cualquier delito vinculado con corrupción.

La Carta Iberoamericana de la Ética e Integridad en la Función Pública (2018) prioriza los sistemas de denuncias y protección al denunciante, e incluye los aspectos esenciales que debe contemplar:

NOVENA INCORPORAR al marco de integridad un sistema de denuncias y de protección a los denunciantes de corrupción, fraude, despilfarro o conductas contrarias a los códigos éticos y, en su caso, a los testigos. Para las denuncias se habrá de regular el procedimiento de tal manera que se asegure una adecuada ordenación del mismo con pleno respeto a los principios de buena administración. En cuanto al sistema

de protección, éste incluirá el resguardo de la identidad y la protección de represalias a largo plazo. Esta Carta no impone ningún órgano específico para la gestión del sistema de denuncias, pero requiere que exista alguno y que reúna condiciones de independencia para desarrollar su labor. El sistema de denuncias debe diseñarse: 1. Con atención rápida sin que haya intermediarios innecesarios; 2. Con canales directos y especializados; 3. Con medidas para protección de identidad; 4. Con amplitud de canales (on line, call centers, líneas calientes, entrevistas discretas...); 5. Con procedimientos sencillos; 6. Con sanciones a los responsables de represalias; 7. Con castigo a las denuncias de mala fe; 8. Con medios personales y materiales suficientes; 9. Con procedimientos bien establecidos, donde esté claro: cuándo empieza la protección, cuándo se entiende que existe ya denuncia, duración de la protección y clarificación de sus fases, recursos de impugnación, reversión de la carga de la prueba en el ámbito laboral para casos de represalia. De todo ello se dará cuenta a la ciudadanía mediante un adecuado plan de difusión y comunicación. (pág., 07)

El denunciante es la persona física o jurídica, pública o privada, que pone en conocimiento, en forma escrita, verbal o por cualquier otro medio, ante los órganos de investigación de un país un hecho, que percibe como irregular o ilegal, para que se investigue, con el fin de prevenir o determinar la comisión de actos de corrupción, falta de ética y transparencia en la función pública o cualquier situación irregular que afecte los fondos públicos, con el fin de que se instauren los mecanismos sancionatorios respectivos.

El denunciante puede actuar en ejercicio de un derecho o en cumplimiento de un deber. El derecho a denunciar lo poseen los ciudadanos, quienes, al conocer un acto de corrupción, tienen la potestad de ponerlo en conocimiento de las autoridades y están obligadas a facilitarle el ejercer a dicho derecho.

Por su parte, los funcionarios públicos poseen la obligación de denunciar todo acto presuntamente irregular o ilegal del cual tengan conocimiento. Deber

contenido en el inciso 4) del artículo 8 de la UNCAC, en concordancia con punto 1 de la Convención Interamericana de lucha contra la corrupción de los países miembros de la OEA en adelante CCICC, cuando tipifica el contenido de las normas de conducta, que incluye el deber, de todo el funcionariado público, de informar a las autoridades competentes sobre los actos de corrupción de los que tenga conocimiento.

Las denuncias se pueden interponer de forma escrita mediante un documento formal acompañado de prueba de respaldo, en las oficinas de los organismos de investigación competentes para conocerlo. En forma electrónica, con la implementación del E-Government y las herramientas tecnológicas se ha facilitado la interposición de denuncias. El denunciante puede ingresar los datos en la página y medio digital diseñado por el ente competente, acelerando este proceso y facilitando la interposición de denuncias.

Las redes sociales y medios de comunicación en ocasiones divulgan hechos que deben ser objeto de investigación, lo cual les permite a los organismos investigadores iniciar de oficio las labores correspondientes para verificar la comisión de un hecho ilícito o irregular. De manera excepcional, se puede recibir una denuncia de manera oral, si el ente competente considera que el hecho denunciado amerita ser investigado a profundidad podrá iniciar la investigación de oficio proveniente una denuncia oral.

Para una mejor tramitación de la denuncia es necesario que incluya:

- Hechos denunciados: Descripción de la situación a través de información clara, precisa y circunstanciada, con suficiente nivel de detalle que le permita al investigador comprender qué se está denunciando.
- Pruebas de respaldo: Detalle de las pruebas que sirven para sustentar cada hecho denunciado, ahora bien, si carece de ella, al menos indicar dónde ubicarla.
- Identificación de los presuntos responsables, así como una mención de cuál sería la posible situación irregular denunciada. Ello no limita al

investigador, pues producto del estudio éste considera que se está en presencia de otro tipo de falta o delito puede modificarlo; no obstante, una primera tipificación de la falta facilita la labor de investigación.

- Pretensión del denunciante con la denuncia, y en caso que no la presente de forma anónima, señalar lugar para recibir notificaciones, que pudieren ser solicitudes de ampliación de información o comunicación de los resultados finales de la investigación.

La confidencialidad del denunciante es una de las principales garantías que deben garantizar los Estados para la promoción de la denuncia de actos irregulares o ilícitos. La UNCAC en su artículo 33 plasma la protección, en todos los aspectos, de la persona denunciante como un deber que deben cumplir los Estados. Confidencialidad que debe guardarse en todo momento, desde el transcurso de la investigación hasta la finalización de la misma, mediante las acciones legales que correspondan. Sin embargo, desde hace algunos años la OEA ha estado promoviendo la aprobación de normativa especial para proteger a los denunciantes y testigos de actos de corrupción.

Un adecuado sistema para la recepción de denuncias que sea sencillo, ágil, garantice la confidencialidad del denunciante y cuente con un equipo dedicado a su investigación constituye una herramienta importante para prevenir, detectar y sancionar prácticas irregulares e ilícitas que atentan contra los fondos públicos.

7. Avances necesarios para fortalecer la denuncia en la lucha contra la corrupción

1. Incentivar la denuncia de actos de corrupción mediante garantías adecuadas al denunciante

La denuncia sigue siendo la forma más importante para identificar actos de corrupción, si bien, ello no desmerita la efectividad de las labores de control que realizan tanto la administración, como la auditoría interna y los organismos de control, lo cierto, es que actualmente, la denuncia sigue siendo la forma más efectiva para lograr investigar y transparentar los casos de corrupción más relevantes, por lo tanto, requiere una legislación especial que incentive que quien tenga conocimiento de un acto de corrupción proceda a hacer la denuncia sin temor a recibir represalias.

Tanto para la administración como para la auditoría interna, resulta fundamental poder garantizarle al denunciante que no recibirá represalias, dado que el denunciante es un actor estrella en las investigaciones que realizan la auditoría interna. Al respecto el señor González Castro, Presidente del IAICR dijo: *“todas las instituciones deberían tener un buen sistema de protección al denunciante, porque a veces el denunciante no denuncia, por miedo a represalias, y porque se van a dar cuenta que él fue el que denunció y eso le va a traer consecuencias”*

Para ello se requiere de pasar de un sistema basado en la confidencialidad del denunciante art. 8 de la Ley N° 8422 a un sistema de garantías de protección al denunciante.

El principal problema radica en el “denunciante interno” a quien la mera confidencialidad de su identidad es una garantía insuficiente para tutelar sus derechos e instarlo no solo a denunciar, sino en algunos casos hasta declarar sobre algún hecho de corrupción que tenga conocimiento directo. En razón de lo anterior, se requiere evolucionar de un mecanismo de confidencialidad del denunciante hacia un sistema de garantías de protección al denunciante que le garantice al denunciante interno su estabilidad laboral

e integridad personal, de tal manera, que con ello se incentive la denuncia.

La jerarquía institucional puede emitir lineamientos internos que garanticen la estabilidad laboral, protejan a un subordinado en caso que presente una denuncia contra un superior, garanticen la estabilidad salarial, y demás medidas internas, de tal manera, que el denunciante interno tenga la confianza de interponer una denuncia contra cualquier infractor, incluso si se trata de un superior.

Se debe reforzar la garantía de confidencialidad del denunciante de la Ley General de Control Interno para incentivar la denuncia de actos de corrupción.

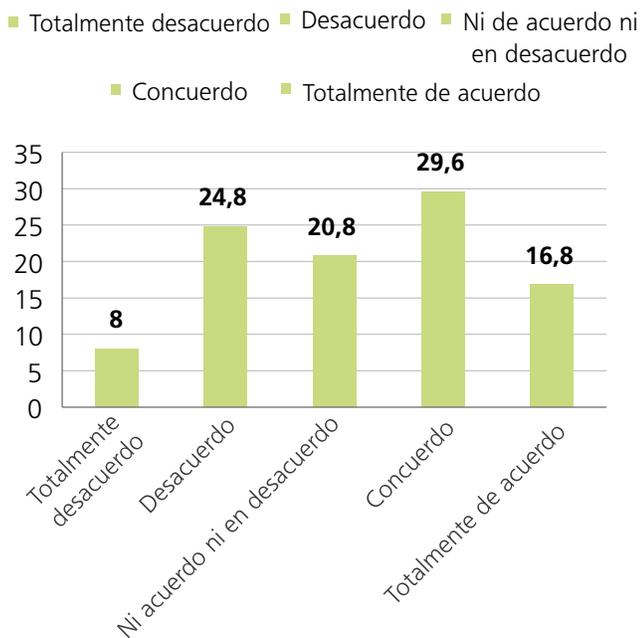


Figura 6. Opinión de los funcionarios encuestados sobre la necesidad de reforzar el sistema de garantía para el denunciante.

Al respecto se debe mencionar que la OEA posee una “Ley Modelo Protección de personas que denuncian actos de corrupción” que incluye medidas tanto para protección a denunciantes como a testigos, que recomienda a todos los países adaptar a su ordenamiento jurídico.

La finalidad de la Ley Modelo consiste en proteger la libertad de expresión para las personas que prestan declaración testimonial en casos de traición a la

confianza pública, contribuyendo así a combatir la corrupción, normativa de la cual carece el país, y que sin duda es una necesidad para incentivar la denuncia de actos de corrupción.

2. Crear un fuero de protección para el denunciante de actos de corrupción

Pese a que la normativa en materia de control interno y lucha contra la corrupción reconocen la importancia del denunciante, y pretenden protegerlo al garantizar la confidencialidad de su identidad, existe una preocupación respecto a la ausencia de mecanismos legales más fuertes para proteger la estabilidad laboral del denunciante interno.

La mayoría de los funcionarios públicos encuestados concuerdan en que la legislación actual carece de mecanismos idóneos para proteger la estabilidad laboral e integridad personal del funcionario público que denuncia un acto de corrupción contra su superior jerárquico o que se lleve a cabo dentro de la institución:

Las instituciones públicas carecen de mecanismos para proteger la estabilidad laboral e integridad personal del funcionario que denuncia un acto de corrupción contra su superior jerárquico o dentro de su institución.

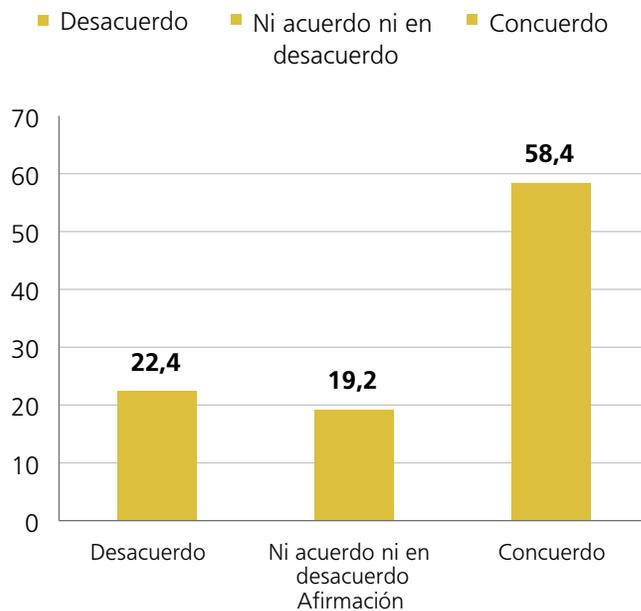


Figura 7. Cantidad de funcionarios que concuerdan con la ausencia de mecanismos de protección al denunciante interno.

Un sistema de protección al denunciante, más allá de la sola confidencialidad de la denuncia, resulta esencial, principalmente para el denunciante interno, dado que dentro de la misma institución es altamente probable que se sepa su identidad, o bien, que se generen sospechas y con ello represalias contra un grupo de funcionarios en particular.

Ante esta realidad se recomienda crear un fuero de protección especial a favor de la persona que denuncie actos de corrupción, que implique que el denunciante no puede ser despedido ni sancionado, sin que medie una causa justificada previa autorización de un ente externo, como podría ser la CGR, la PGR de Ética Pública, el Ministerio de Trabajo, o similar que verifique la objetividad de la sanción tal y como sucede actualmente con las sanciones y despidos de los auditores internos o el fuero de protección para el despido de la trabajadora embarazada se garantice que se mantendrán las mismas condiciones laborales, de lugar no podrá ser transferido de lugar, cambiado su puesto, cambiado el lugar físico de trabajo, etc. no se podrán cambiar las funciones, en el caso de trabajadores interinos se deberá garantizar que tendrán nombramiento permanente, salvo que por razones justificadas no sea necesaria la plaza, pero en ese caso la administración deberá probarlo y nuevamente, contar con el visto bueno de este ente externo que vele por la objetividad del proceso, le garantizará el derecho a sus vacaciones, permisos, descansos, en iguales condiciones que antes de interponer la denuncia.

En caso de que el funcionario reciba agresiones psicológicas, amenazas, o similares, la administración deberá tomar las actuaciones necesarias para trasladar de lugar al funcionario instigador que puede ser el denunciado o cualquier otro funcionario que se preste para ello de tal manera, que se mantenga aparte del denunciante, y a éste se le garantice su continuidad laboral, aplicará las sanciones disciplinarias al funcionario instigador y cualquier otro mecanismos de protección que requiera.

De tal manera, que no solo se garantice su estabilidad laboral y personal, sino que también se le proteja durante la investigación del acto de corrupción y proceso de sanción de la corrupción.

Ahora bien, surge la preocupación de que se dé un abuso de este fuero de protección, sin embargo, similares inquietudes surgieron cuando se aprobó el fuero de protección de la trabajadora embarazada y la experiencia ha sido más favorable. Ahora bien, una forma de minimizar dicho riesgo es con un buen proceso de admisibilidad. De tal manera, que una vez que se recibe la denuncia, se procede a realizar una breve investigación que permita determinar la seriedad de la denuncia y una vez que ha pasado el filtro de admisibilidad, y se procede a investigarla, dado que se considera que existen indicios suficientes que permiten darle credibilidad a la denuncia, se aplicará el fuero de protección al denunciante.

De esta manera, una denuncia infundada será descartada tempranamente, durante la admisibilidad de la denuncia etapa confidencial y el funcionario que la interpuso no gozará del fuero de protección.

Al contrario, cuando se trate de una denuncia válida, el denunciante gozará de dicho fuero de protección durante toda la investigación.

Para lograr este fuero de protección se requiere de aprobar una ley especial que lo incluya, precisamente una ley de protección al denunciante y testigos de actos de corrupción como la que impulsa la OEA para que se adopte en las legislaciones nacionales en la región.

3. Contar con adecuados los canales para la interposición de denuncias, publicitarlos e informar sobre los datos que deben incluir

Para incentivar la interposición de denuncias de actos de corrupción resulta fundamental contar con canales idóneos para recibirlas, canales que sean sencillos de utilizar, de fácil acceso para cualquier denunciante sea un usuario, un funcionario o un tercero, confiables, que garanticen que la denuncia llegue a su destino final y se proteja la identidad del denunciante, tal y como lo demanda la ley.

Sería infructuoso contar con buenos sistemas de protección al denunciante, si se carecen de canales idóneos para interponer la denuncia, tanto ante la propia administración como ante la auditoría interno.

El señor Gonzales Castro del IAICR narró una experiencia que confirma la importancia de contar con adecuados canales de recepción de denuncias: *“tuvimos una experiencia, llamaron para interponer una denuncia, al final decidieron poner la denuncia por correo, y el sobre llegó a la Auditoría, pero cuando el sobre llegó, llegó vacío, en el camino, no sé qué pasó, pero sacaron la denuncia, al final no se pudo atender la denuncia, porque no había denuncia. El sobre llegó con los sellos de correos, y todo, pero llegó vacío, entonces, vea la importancia de un buen canal de denuncias”*.

Se deben diseñar canales para la recepción de denuncias y publicitarlos tanto entre los funcionarios, como ante los usuarios, proveedores y cualquier tercero, para que ante el conocimiento de una situación irregular proceda a interponer su denuncia.

Inclusive se recomienda generar un modelo con los elementos que debe tener una denuncia, y hasta hacer ejemplos, dado que en muchas ocasiones las denuncias son archivadas por que no están claras, faltan elementos, por ejemplo, el nombre o al menos cargo del supuesto funcionario infractor, narración de los hechos, etc., carecen de documentación de respaldo o indicar dónde se encuentra, entre otros.

4. La administración debe diseñar mecanismos para la atención de las denuncias que recibe

La administración activa como componente orgánico del sistema de control interno art. 9 de la Ley N° 8292 y responsable de su implementación y desarrollo: *“Asimismo, será responsabilidad de la administración activa realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento”* art. 10 de la Ley N° 8292 debe velar por contar con adecuados mecanismos para investigar actos de corrupción, lo cual incluye la atención de denuncias que reciba de forma directa y que versen sobre aspectos de su competencia.

Sin embargo, la realidad es que las instituciones carecen de políticas y lineamientos claros y pertinentes para atender denuncias de todo tipo, y máxime de actos de corrupción. Criterio confirmado por los funcionarios públicos consultados.

Las instituciones públicas carecen de políticas y lineamientos claros para atender las denuncias.

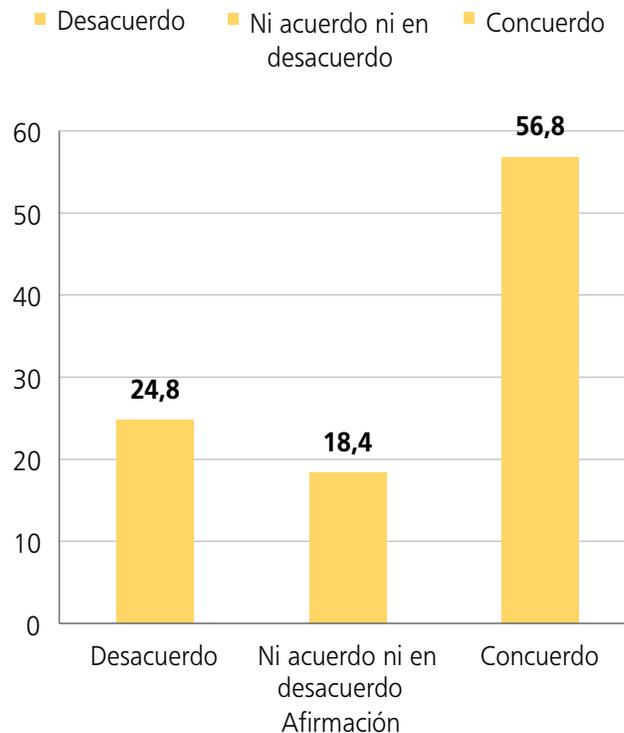


Figura 8. Posición de los funcionarios públicos consultados sobre la ausencia de políticas y lineamientos institucionales para la atención de denuncias.

Las instituciones públicas deben diseñar e implementar mecanismos idóneos para la atención de denuncias, una vez que las han recibido por medio de los canales idóneos. Al respecto el experto González Castro del IAICR señaló: *“todas las instituciones deberían tener un sistema de denuncias, se ha demostrado que muchos de los actos de corrupción o ilícitos, no son detectados por los estudios de auditoría, sino por denuncias que pone un tercero, pero a veces no hay un buen sistema para poner las denuncias, o no tenemos un sistema para atender las denuncias. Entonces, me parece, que todas las instituciones deberían tener un buen canal para atender las denuncias y un buen sistema para atender las denuncias”*.

Ello demanda que la atención de denuncias se asigne a una unidad competente para ello, la cual deberá mantener la confidencialidad y mecanismos propios de protección del denunciante y llevar a cabo todas

las diligencias que sean necesarias para verificar la veracidad de la denuncia. Además, se requiere de un apoyo constante de las unidades jurídicas internas, las cuales deberán guiar a la unidad encargada de atender la denuncia en materia legal.

De tal manera que las instituciones públicas deben contar con canales seguros e idóneos para recibir denuncias y de procedimientos y lineamientos para darles una adecuada atención.

5. Formar a personal especializado en investigar actos de corrupción

Para realizar una lucha efectiva contra la corrupción, es necesario que tanto la administración activa como la auditoría interna de las instituciones públicas cuenten con lineamientos, procedimientos y mecanismos para recibir, atender y darle seguimiento a las denuncias. De igual relevancia es la necesidad de todos los órganos que investiguen denuncias posean funcionarios competentes y especializados en la materia.

Si bien, no existe una "carrera en investigación de actos de corrupción" dado que el abanico fáctico en la cual se cometen actos corrupción es tan amplio, que a la fecha no se ha creado una formación única, sin embargo, existen herramientas de investigación criminal y técnicas de investigación de auditoría junto con instrumentos de inteligencia artificial que se han aplicado de manera exitosa en la investigación de estos casos.

De tal manera que resulta necesario que las instituciones públicas inviertan en capacitar, de manera constante, a los funcionarios designados en la atención de denuncias, lo cual demanda formación en investigación y por supuesto, formación legal, aún y cuando no se trata de abogados.

Compartir experiencias institucionales es una forma adecuada de reforzar estas competencias, por ejemplo, canales de comunicación entre auditorías internas de todas las instituciones del sector público, o bien, casos exitosos entre las mismas instituciones; así como cualquier otra forma para especializar a sus funcionarios en la investigación de este tipo de hechos.

Contar con personal idóneo, técnicamente competente aumenta las posibilidades de que la atención de denuncias e investigaciones de actos de corrupción sea fructífera, y disminuye el control que puedan ejercer los funcionarios corruptos sobre quienes tienen la tarea de investigarlos.

8. Conclusiones

Los temas tratados en las anteriores líneas abarcan múltiples temas vinculados con el Sistema de Control Interno y la atención de denuncias en la cual participan dos actores prioritarios, que son la administración activa y las auditorías internas, que tienen la responsabilidad de dirigir el Sistema, pero que se ejecuta con la participación no solo de todos los funcionarios públicos, sino también de los usuarios, y terceros que se vinculan con la institución.

La corrupción es un fenómeno multicausal y, por lo tanto, debe ser atacado por múltiples frentes, entre los cuales, el SCI juega un papel relevante, y la Auditoría Interna es un actor protagónico, ello demanda respaldar y reforzar el papel de estas figuras dentro de las instituciones, con mecanismos como los acá enlistados.

9. Bibliografía

Arroyo Chacón, J.I (2014) Similitudes y diferencias entre la evidencia de auditoría y la prueba en el procedimiento judicial o administrativo. Revista Nacional de administración, 5 (2), 101-118 Julio-diciembre, 2014 Bolaños González, 2003.

Arroyo Chacón, J.I (2019) Entrevista a profundidad realizada a Javier González Castro sobre el rol de la auditoría en la lucha contra la corrupción. Comunicación personal. Instituto de Auditores Internos de Costa Rica.

Asamblea Legislativa (2002) Ley General de Control Interno Ley N° 8292. Sistema Nacional de Legislación Jurídica. San José: Costa Rica

Asamblea Legislativa. (2004). Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública Ley N° 8422. Sistema Nacional de Legislación Jurídica. San José: Costa Rica

Bolaños González, J. (2003). El régimen jurídico de la denuncia como instrumento en la lucha contra la corrupción. En P. G. República, Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública (pág. 230 a 239). San José, Costa Rica: PGR.

Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Comissions (COSO. (1992) Informe de Control Interno. Estados Unidos.

Committee of Sponsoring Organizations of Tredway Comissions (COSO. (2004) Marco Integrado de Gestión de Riesgos. Estados Unidos.

Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Comissions (COSO. (2013) Marco de Control Interno Integrado. Estados Unidos.

Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD). (2018). *Carta Iberoamericana de integridad en la Función Pública*. Antigua, Guatemala. XVIII Conferencia Iberoamericana de Ministras y Ministros de Administración Pública y Reforma del Estado.

Internacional Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009) Norma Internacional de Auditoría NIA 200: Objetivos globales del auditor independiente. New York: Estados Unidos.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009) NIA 240 "Responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros con respecto al fraude". New York: Estados Unidos.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009) Norma Internacional de Auditoría NIA 315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de las entidades y de sus entornos. New York: Estados Unidos

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013) Norma Internacional de Auditoría NIA 220: Control de Calidad del Trabajo de Auditoria. New York: Estados Unidos.

Transparency International. (2019). Índice Global de percepción de la corrupción. Berlín: www.transparency.org.

Naciones Unidas (2004). Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción. New York. ONU.

Organización de Estados Americanos (1996) Convención Interamericana contra la corrupción. Venezuela. OEA.