

# La potestad de realizar auditorías como pilar fundamental de la labor que realiza la Contraloría General de la República en su deber de fiscalizar la Hacienda Pública

## Sumario

1. Marco jurídico que regula la potestad de realizar auditorías. 2. Alcances y limitaciones del ejercicio de la auditoría. a) Tipos de auditoría. b) Objetivo de las normas que regulan el proceso de auditoría. 3. Responsabilidad de la administración activa. 4. Conclusiones.

M.P.A Jennifer Isabel Arroyo  
Chacón <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Abogada, Contadora Pública Autorizada (auditora) y Administradora Pública, Master en Administración Pública con énfasis en Gestión Pública de la Universidad de Costa Rica. Fiscalizadora de la Contraloría General de la República.

## Introducción

Las Entidades de Fiscalización Posterior (EFS) poseen diversas potestades y funciones, que pueden concordar total o parcialmente entre sí, tales como la potestad de refrendar contratos, la potestad sancionatoria, las potestades jurisdiccionales, potestad de atender denuncias, representación jurisdiccional y similares, en donde existe mucha diversidad y legislación nacional específica. No obstante, la potestad común a todas las EFS es la de realizar auditorías; incluso, podría afirmarse que una institución se puede considerar EFS solo si dentro de las potestades que posee está incluida la de realizar auditorías.

Dada la importancia que posee el ejercicio de dicha potestad, se han emitido normas técnicas que la regulan, con el ánimo de homologar conceptos, diseñar procedimientos objetivos y establecer parámetros de control de calidad. Estas normas han sido diseñadas por organismos internacionales, líderes en la materia, como la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Igualmente, nuestro país posee una serie de normas jurídicas, tanto constitucionales como legales, que regula la potestad de la Contraloría General de la República de realizar auditorías sobre los sujetos pasivos de su fiscalización.

Se debe considerar la necesidad de vinculación entre la normativa nacional e internacional aplicable a la materia y que el contenido de dichas normas, si bien respeta las particularidades propias del país, tampoco puede incluir variaciones significativas que desvirtúen el concepto que se pretende aplicar en el ámbito internacional.

De tal manera, que el objetivo del presente documento es explicar las normas técnicas y jurídicas que regulan la potestad que posee la Contraloría General de la República como EFS de realizar auditorías, en los ámbitos nacional e internacional, así como los alcances y limitaciones de la auditoría como mecanismo de control posterior.

### **I. Marco jurídico que regula la potestad de realizar auditorías**

El ejercicio de la potestad de realizar auditorías por parte de la Contraloría General de la República como EFS se enmarca dentro de un marco normativo amplio, que se sustenta no solo en normas nacionales, sino también en normativa técnica internacional, emitida a través de organismos internacionales conformados por los representantes de las distintas EFS. Sin ser estas normas de carácter jurídico, constituyen buenas prácticas internacionales que rigen la materia.

De tal manera, que las buenas prácticas internacionales inciden en la normativa nacional, por lo cual resulta necesario explicar ambos sistemas de regulación:

## a. Normas técnicas internacionales

### i. INTOSAI

Dentro de los organismos internacionales más importantes para las EFS, se encuentra la INTOSAI, que es un organismo autónomo, independiente y apolítico. Es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC).

Dentro de sus objetivos se encuentra proporcionar un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar en el nivel mundial la fiscalización pública superior y, por lo tanto, fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países.

En cumplimiento de dicha función, emite dos tipos de normas profesionales: las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV).

#### Grafico 1. Normas profesionales que emite la INTOSAI.



**Fuente:** Creación propia con datos de la página oficial de la INTOSAI.

Resulta pertinente jerarquizar los diferentes instrumentos que componen los dos tipos de normativa técnica citada. Dentro de las normas profesionales que componen las ISSAI, existen cuatro niveles de jerarquía, dentro de los cuales están los siguientes instrumentos:

**Cuadro. 1. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)**

<p align="center"><b>I. Principios fundamentales</b></p>	<p>ISSAI. 1 - La Declaración de Lima.</p>	<p>Define las líneas básicas de auditoría que deberán implementarse en todos los países, en aspectos como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Finalidad y tipos de control.</li> <li>• Independencia de las EFS y de sus miembros.</li> <li>• Relación con Parlamento, Gobierno y Administración.</li> <li>• Facultades de las EFS.</li> <li>• Métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias.</li> <li>• Rendición de informes.</li> <li>• Competencias de control de las EFS.</li> </ul>
<p align="center"><b>II. Requisitos previos para el funcionamiento de las EFS(s)</b></p>	<p>ISSAI 10 - Declaración de México sobre Independencia de las EFS.</p>	<p>Desarrolla ocho principios de la independencia de EFS, como requisitos esenciales para la correcta fiscalización del sector público.</p>
	<p>ISSAI 11 - Pautas básicas y buenas prácticas de la INTOSAI relacionadas con la independencia de las EFS.</p>	<p>Las pautas básicas deben servir como fuente de buenas prácticas y como posibilidad para compartir medios, a fin de mejorar la independencia de las EFS.</p>
	<p>ISSAI 20 - Principios de transparencia y rendición de cuentas.</p>	<p>Contiene principios para ayudar a las EFS a dar ejemplos a través de sus propias prácticas y gobierno en su función auditora</p>
	<p>ISSAI 21 - Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas.</p>	<p>Contiene ejemplos de buenas prácticas para garantizar la transparencia y la rendición de cuentas de las EFS.</p>
	<p>ISSAI 30 – Código de Ética.</p>	<p>Contiene una descripción detallada de los valores y principios por los cuales debe regirse principalmente la labor de los auditores.</p>
	<p>ISSAI 40 - Control de calidad para la EFS.</p>	<p>El propósito de este documento es asistir a las EFS a establecer y mantener un sistema apropiado de control de calidad que cubra todo el trabajo que estas entidades realizan, que abarca el mandato y las circunstancias de trabajo de las EFS.</p>
<p align="center"><b>III. Principios Fundamentales de Auditoría</b></p>	<p>ISSAI 100 – Postulados Básicos de la Fiscalización Pública</p>	<p>Ofrecer una orientación a los miembros de la INTOSAI para la realización de auditorías financieras de entidades públicas.</p>

<b>Cuadro. 1. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)</b>		
<b>III. Principios fundamentales de auditoría</b>	ISSAI 100 - Postulados básicos de la fiscalización pública.	Ofrecer una orientación a los miembros de la INTOSAI para la realización de auditorías financieras de entidades públicas.
	ISSAI 200 – Normas Generales de Fiscalización Pública y Normas sobre los Derechos y el Comportamiento de los Auditores.	Describen las cualificaciones necesarias y exigidas para que los auditores y las entidades fiscalizadoras realicen sus funciones de fiscalización e informen de manera adecuada y eficaz.
	ISSAI 300 - Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública.	El propósito de estas normas es establecer los criterios o sistemas generales que el auditor debe seguir para lograr que sus actuaciones sean objetivas, sistemáticas y equilibradas y para conseguir su objetivo.
	ISSAI 400 - Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública.	Constituye un instrumento de asistencia para la elaboración de informes o la formación de la opinión. Estas normas son exclusivamente una guía que ayude, y no reemplace, el prudente criterio del auditor, en la formación de su opinión o informe.
<b>IV. Directrices de auditoría</b>	Directrices Generales de Auditoría.	<p>El objetivo principal de las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI es ofrecer una orientación a los miembros para la realización de auditorías financieras de entidades públicas. Estas directrices se desarrollan en los siguientes puntos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ISSAI 1000-2999 Directrices de auditoría financiera.</li> <li>• ISSAI 3000-3999 Directrices de auditoría de desempeño.</li> <li>• ISSAI 4000-4999 Directrices de auditoría de conformidad.</li> </ul>
	Directrices de auditorías - Directrices sobre temas específicos.	<p>Estas directrices desarrollan temas específicos sobre auditorías particulares que desempeñan las EFS, las cuales se desarrollan en los siguientes puntos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ISSAI 5000-5099 Directrices de auditoría de las instituciones internacionales.</li> <li>• ISSAI 5100-5199 Directrices de auditoría ambiental.</li> <li>• ISSAI 5200-5299 Directrices de auditoría de la privatización.</li> <li>• ISSAI 5300-5399 Directrices de auditoría de TI.</li> <li>• ISSAI 5400-5499 Directrices de auditoría de la deuda pública.</li> <li>• ISSAI 5600 -5699 Guía para revisiones entre pares.</li> </ul>

**Fuente:** Creación propia con datos de la página oficial de la INTOSAI.

Nótese que la normativa profesional citada se centra principalmente en el ejercicio de la auditoría y en los distintos tipos de auditoría que existen, dado que la INTOSAI reconoce que la razón de ser de una EFS es precisamente este ejercicio sobre sus sujetos pasivos.

A partir de lo anterior, se puede afirmar que la potestad de realizar auditorías es el pilar fundamental de las EFS y, de allí la importancia de los esfuerzos realizados por este organismo internacional para regular esta actividad adecuadamente. Así lo ha reconocido de manera expresa la Declaración de Lima<sup>1</sup> cuando dice:

**Art. 4. Control formal y control de las realizaciones:**

1. La tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones.
2. A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y trascendencia, se une un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no solo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.
3. Los objetivos de control a que tienen que aspirar las Entidades Fiscalizadoras Superiores, legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones, tienen básicamente la misma importancia; no obstante, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene la facultad de determinar, en cada caso concreto, a cuál de estos aspectos debe darse prioridad.

Por su parte, las INTOSAI GOV contienen dos normas profesionales de gran relevancia, como son las siguientes:

<b>Cuadro 2. Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV)</b>	
INTOSAI GOV 9100 - Guía para las normas de control interno del sector público.	Define un marco recomendado para el control interno en el sector público y presenta una base para que este control pueda ser evaluado. El anticipo puede ser aplicado a todos los aspectos operacionales de una organización.
INTOSAI GOV 9110 - Directrices referentes a los informes sobre la eficacia de los controles internos: experiencias de las EFS en la implantación y la evaluación de los controles internos.	Las Directrices para las Normas de Control Interno de la INTOSAI definen una estructura de control interno. Los capítulos II y III de las directrices presentan las normas específicas de la INTOSAI y reflejan los puntos de vista de los miembros para su implementación. El capítulo IV resume las estructuras de un control interno sólido.

**Fuente:** Creación propia con datos de la página oficial de la INTOSAI.

Si bien las normas antes emitidas no corresponden a tratados o normas internacionales, conciernen a buenas prácticas internacionales que funcionan como parámetros que orientan el trabajo de la Contraloría General de Costa Rica, como EFS y como miembro activo de la INTOSAI.

<sup>1</sup> INTOSAI 1977. Declaración de Lima.

## II. OLACEFS

La INTOSAI posee diferentes grupos regionales de trabajo. Costa Rica forma parte de la OLACEFS.

La OLACEFS es un organismo internacional, autónomo, independiente, apolítico y de carácter permanente, que nace en 1963 como una manera de responder a la necesidad de un foro superior para intercambiar ideas y experiencias relacionadas con la fiscalización y el control gubernamental, así como al fomento de las relaciones de cooperación y desarrollo entre las EFS latinoamericanas y del Caribe.

Dentro de las principales funciones que desempeña esta organización se encuentran:

- Investigación científica.
- Fomento de educación y conocimientos especiales.
- Asistencia, coordinación y asesoramiento profesional para las EFS de América Latina y del Caribe (ALC).

Está integrado por los tres comités de trabajo siguientes: Comité de Capacitación Regional (CCR), Comité Especial de Revisión de la Carta Constitutiva y Reglamentos (CER) y Comité de Investigaciones Técnico Científicas (CITEC).

Trabaja a través de comisiones, en las que se pueden citar: Comisión Técnica Especial de Ética Pública, Probidad Administrativa y Transparencia (CEPAT), Comisión Técnica Especial de Medio Ambiente (COMTEMA), Comisión de Evaluación del Desempeño de las EFS e Indicadores de Rendimiento (CEDEIR), Comisión Técnica de Rendición de Cuentas (CTRC), Comisión de las Tecnologías de Información y Comunicaciones de la OLACEFS (CTIC) y la Comisión de Participación Ciudadana.

En el tema de organismos internacionales, a la Contraloría General de la República de Costa Rica le aplica en primer lugar la normativa de INTOSAI y, en segundo nivel, la OLACEFS.

### b. Normas nacionales

El primer instrumento jurídico al cual se debe hacer referencia cuando analizamos el marco jurídico nacional y que regula la potestad de realizar auditorías es la Constitución Política. En el artículo 183 se constituye la Contraloría General de la República, con el órgano fiscalizador de la Hacienda Pública, en concordancia con el numeral 184, donde se establecen sus funciones.

Ahora bien, la Constitución Política también posee otras normas que, sin hacer referencia expresa al órgano contralor, establecen el deber de la administración pública de trabajar bajo los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y rendición de cuentas. Entre dichos artículos, se mencionan los numerales 1, 9, 11 y 140 constitucionales.

De la lectura en conjunto de los artículos citados, se puede extraer el deber de la administración de actuar de manera eficaz, eficiente, bajo parámetros de economía, en forma transparente y bajo el deber de rendir cuentas a la ciudadanía, junto con la potestad de la Contraloría General de la República de verificar que las actuaciones de la administración pública se ajusten a ello.

Ese elemento es de reconocimiento mundial, por lo que merece citar lo expuesto por la Comisión Técnica de Rendición de Cuentas de la OLACEFS, en el marco de la XVII Asamblea general de esa organización celebrada en el 2007:

Las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) juegan un papel fundamental en la construcción del conocimiento ciudadano de lo que los gobernantes han hecho con el mandato que la sociedad les dio para la efectiva utilización de los fondos públicos, además de la legitimación de la acción pública. Por esta vía se sustenta la confianza ciudadana en sus representantes y delegados, como una de las principales características de las democracias contemporáneas. Para que el proceso de rendir cuentas funcione de manera óptima, se debe contar con ciertas condiciones necesarias, tales como un sistema integrado de rendición de cuentas, el desarrollo de instrumentos y sistemas de información y un marco legal que permita informar sobre el cumplimiento y sancionar los incumplimientos, teniendo en cuenta que la información y la justificación pública de los actos y decisiones estatales se convierten en la materia prima sin la cual no es posible la rendición de cuentas. (...) obliga a los funcionarios públicos a administrar de mejor forma los recursos limitados. Explicar su uso y los resultados obtenidos es un aspecto esencial para el régimen democrático, la confianza en la institucionalidad pública y el estado de derecho de los países de la región. (...) Schedler (1999) establece además que la rendición de cuentas es un fenómeno que si bien en un principio consistía en la rendición de las cuentas del gobierno, como los gastos, los ingresos y sus estados contables y financieros, ya eso no es suficiente y ahora se requiere además que se brinden las explicaciones necesarias a la ciudadanía y sus diferentes instituciones y organizaciones sobre qué es lo que han hecho los gobernantes con los fondos públicos y si los han gastado apropiadamente.<sup>2</sup>

Estos principios se desarrollan en leyes específicas, tal es el caso de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en cuyo artículo 21 se establece la potestad del órgano contralor de realizar auditorías.

Artículo 21. Potestad de realizar auditorías: La Contraloría General de la República podrá realizar auditorías financieras, operativas y de carácter especial en los sujetos pasivos.

Dentro del ámbito de su competencia, la Contraloría General de la República podrá acordar con las entidades fiscalizadoras superiores de otros países, la

---

<sup>2</sup> Comisión Técnica de Rendición de Cuentas. 2007. Hacia la declaración de principios de rendición de cuentas. (Santo Domingo, República Dominicana: OLACEFS).

realización de auditorías individuales o conjuntas, en uno o en varios de ellos, con las salvedades que imponga cada legislación.<sup>3</sup>

De esta manera, el ordenamiento jurídico reconoce de forma expresa la potestad de la Contraloría General de realizar auditorías a los sujetos bajo sus potestades de control.

Ahora bien, esta potestad carecería de eficacia, si no estuviera acompañada del carácter “vinculante” de las disposiciones que emita en sus informes, para lo cual resulta de especial relevancia el párrafo segundo del artículo 12 de la Ley Orgánica, en donde se le consagra como órgano rector del ordenamiento, y otorga carácter vinculante a las disposiciones que emita en ejercicio de ese poder de rectoría. Al respecto, dicho párrafo textualmente dice: “Las disposiciones, normas, políticas y directrices que ella dicte, dentro del ámbito de su competencia, son de acatamiento obligatorio y prevalecerán sobre cualesquiera otras disposiciones de los sujetos pasivos que se le opongan”.<sup>4</sup>

Igualmente, el artículo 17 reviste una importancia especial, pues establece la potestad de control de eficiencia sobre los sujetos pasivos; asimismo, otros numerales desarrollan distintas potestades importantes para este órgano contralor como: Fiscalización presupuestaria (art.18), potestad de aprobar actos o contratos (art. 20), potestad de investigación (art. 22), potestad reglamentaria (art. 23), potestad de dirección en materia de fiscalización (art. 24), potestad sobre control de ingresos y exoneraciones (art. 25), potestad sobre auditorías internas (art. 26), potestad consultiva (art. 29), potestad de informar y asesorar (art. 31) junto con otras potestades y facultades (art. 37).

Todas estas potestades en su conjunto le permiten a la Contraloría General de la República ejercer su función de fiscalizar la Hacienda Pública.

Se destaca también la Ley General de Control Interno, la cual le otorga un carácter jurídico a una materia que es más bien técnica, como es el Sistema Institucional de Control Interno. Dentro de los aciertos de esta norma, se establece jurídicamente la obligación de toda institución pública de contar con un adecuado Sistema Institucional de Control Interno (art. 7), cuyo responsable es el jerarca y los titulares subordinados (art.10). Asimismo, regula aspectos técnicos vinculados con los componentes de control interno: ambiente de control (art. 13), valoración de riesgos (art. 14), actividades de control (art. 15), sistemas de información (art. 16) y seguimiento de sistema de control interno (art. 17).

En este punto, se debe aclarar que la determinación de los componentes del Sistema de Control Interno, así como su contenido, no corresponden a una potestad discrecional de esta Contraloría General o del legislador, sino que responde a lo establecido por la INTOSAI – organización que agrupa a casi todas las EFS del mundo, como se indicó anteriormente– en el documento denominado INTOSAI GOV 9100 - Guía para las Normas de Control Interno del Sector Público.

---

<sup>3</sup> Asamblea Legislativa. 1994. Ley Nro. 7428 denominada Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, (San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente).

<sup>4</sup> Asamblea Legislativa. 1994. Ley Nro. 7428.

De tal manera, esta normativa responde a criterios técnicos establecidos internacionalmente, que resultan aplicables a todas las EFS que forman parte de INTOSAI, de allí que no puedan ser objeto de variación de forma antojadiza ni por terceros, ni por la Contraloría General, dado que, como se señaló en el apartado anterior, existe toda una normativa de rango internacional que define y regula las principales funciones que ejecutan las EFS.

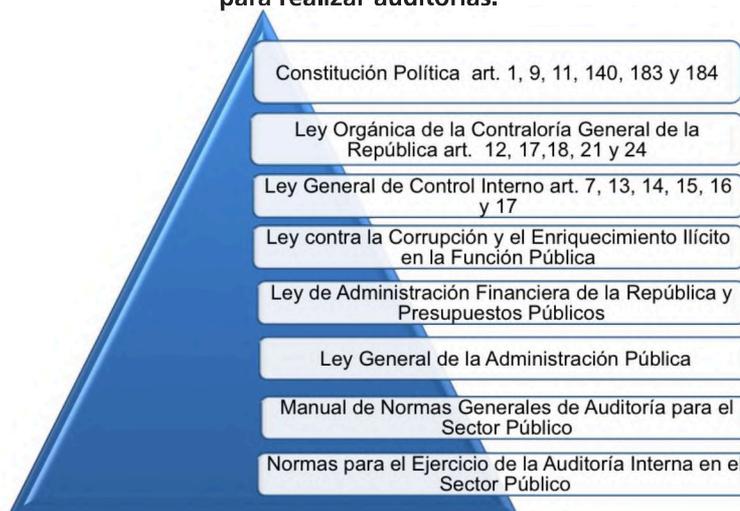
Con base en los principios de transparencia, rendición de cuentas y control de eficiencia en la gestión pública, se emite la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública, la cual junto con la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, constituyen el marco legal de la obligación de la administración activa de gestionar el servicio público bajo estos principios, y la potestad del órgano contralor de verificarlo. Todo lo anterior se ha determinado de acuerdo con el modelo establecido en nuestro país en la Ley General de la Administración Pública.

Finalmente, con menor rango jerárquico, pero de gran importancia técnica, se cuenta con el Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, emitidas por la Contraloría General de la República de Costa Rica mediante la Resolución R-CO-94-2006 del 8 de diciembre del 2006 y las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, emitidas mediante Resolución R-DC-119-2009 del 16 de diciembre del 2009, que corresponde al marco normativo de carácter técnico que aplica tanto a la CGR, como a las auditorías internas en Costa Rica.

Igualmente se debe reiterar que dichas normas se fundamentan tanto en las leyes vigentes en el país, como en las buenas prácticas internacionales emitidas por INTOSAI y, por ende, deben guardar una estricta concordancia con dicha normativa.

Una especie de "pirámide de las normas" aplicable a la potestad de realizar auditorías de parte de la Contraloría General de la República de Costa Rica, quedaría de la siguiente manera:

**Gráfico 2. Pirámide de las normas aplicable a la potestad de la CGR para realizar auditorías.**



Fuente: Creación propia.

## 2. Alcances y limitaciones del ejercicio de la auditoría

### a. Tipos de auditoría

En primer lugar, se debe empezar por definir ¿qué es auditoría?, y más importante ¿cuál es el objetivo de la auditoría? Para tratar de responder a estas inquietudes, se puede señalar que la auditoría es el examen objetivo, sistémico y profesional de la gestión de una entidad, ejecutada de acuerdo con normas técnicas que velan por la objetividad, independencia y calidad de dicho trabajo, y cuya finalidad es señalar, de manera oportuna, las desviaciones realizadas por la administración activa, de tal modo, que puedan adoptarse las medidas correctivas que se consideren pertinentes.

Ahora bien, el término de auditoría está íntimamente vinculado con otro instituto más amplio, que es la fiscalización posterior, donde precisamente la auditoría es una de sus manifestaciones:

La fiscalización posterior se refiere al control externo propio de las Entidades de Fiscalización Superior, respecto de la conformidad de la gestión o resultados del sujeto pasivo fiscalizado con los principios establecidos en el marco jurídico, jurisprudencial, técnico y doctrinal. Dicha fiscalización es posterior en el sentido de que se lleva a cabo después de la realización de las operaciones que ejecuta el sujeto fiscalizado.<sup>5</sup>

Por su parte, la doctrina ha identificado cuatro atribuciones que integran la función fiscalizadora ex post, que son:

1. La comprobación de que se han respetado las normas jurídicas en que se traduce la legislación presupuestaria; 2. la comprobación de la contabilidad pública, en la medida en que permite obtener, de forma periódica, información sobre cómo se gestionan en todo momento los recursos públicos; 3. la comprobación del uso eficaz de los recursos públicos a partir del análisis de las finalidades y objetivos que se consiguen y si estos son razonables en función de las necesidades públicas a las cuales se han destinado; y 4. la comprobación del uso eficiente de los recursos públicos, a partir del análisis de la relación entre bienes y servicios que se obtienen y los recursos invertidos.<sup>6</sup>

En este punto, es necesario destacar que la auditoría no es un fin en sí mismo, sino que más bien es un medio que permite alcanzar objetivos públicos más importantes, mediante el cual la Entidad de Fiscalización Superior genera valor público; es decir, contribuye a la mejora de la gestión pública.

---

<sup>5</sup> Contraloría General de la República. 2011. Manual General de Fiscalización Integral (San José, Costa Rica: Contraloría General de la República), 26

<sup>6</sup> Canales Aliende, JM. 2001. Los retos y problemas actuales de la evaluación del sector público y el nuevo papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. En F. Vallés Vives, Tesis Doctoral presentada para optar por el título de Doctor en Derecho (Barcelona, España: Universitat Autònoma de Barcelona), 239.

Este papel de la auditoría como un medio para generar valor público, y no cómo un fin en sí misma, ha sido señalada de manera expresa en el punto 1 de la Declaración de Lima, cuando dice:

Art. 1 Finalidad del control. La institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.<sup>7</sup>

Asimismo, existen diferentes tipos de auditorías que pueden ejercer las Entidades de Fiscalización Superior, que se clasifican en tres grandes grupos, los cuales se encuentran regulados por el INTOSAI en los niveles nacional e internacional.

Esta vinculación entre la normativa nacional y las buenas prácticas internacionales, se refleja al revisar las definiciones dadas por ambos instrumentos, que si bien pueden tener algunas diferencias, mantienen el mismo espíritu, el mismo objetivo, tal como se muestra en el Cuadro 3.

<b>Cuadro 3. Auditoría operativa o auditoría de rendimiento</b>
<b>Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público</b>
La auditoría operativa es el examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, realizado con el fin de evaluar en forma independiente el desempeño de una entidad, programa o actividad, a efecto de mejorar la eficacia, eficiencia y economía en el manejo de los recursos públicos, para coadyuvar en la toma de decisiones por parte de los responsables de adoptar acciones correctivas.
<b>ISSAI 3000: Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI</b>
La auditoría o fiscalización operacional o de gestión significa auditoría de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) El control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativos razonables y con las directrices señaladas.</li> <li>b) El control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas.</li> <li>c) El control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos.</li> </ul>

<sup>7</sup> INTOSAI. 1977. Declaración de Lima.

<b>Cuadro 3. Auditoría operativa o auditoría de rendimiento</b>	
<b>Auditoría financiera</b>	
<b>Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público</b>	
<p>La auditoría financiera comprende la auditoría de estados financieros que tiene por objetivo emitir un dictamen independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros de la entidad auditada, de conformidad con el marco normativo aplicable.</p> <p>Otros objetivos de las auditorías financieras, con distintos niveles de seguridad y distintos alcances de trabajo, pueden incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) La presentación de informes especiales para elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.</li> <li>b) La revisión de información financiera intermedia.</li> <li>c) El análisis de otros aspectos específicos relacionados con la información financiera.</li> </ul>	
<b>ISSAI 1003 denominada directriz de auditoría financiera glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI</b>	
<p>Evaluación independiente, reflejada en una opinión de garantías razonables, de que la situación financiera presentada por una entidad, así como los resultados y la utilización de los recursos, se presentan fielmente de acuerdo con el marco de información financiera.</p>	
<b>Auditoría de carácter especial o de regularidad</b>	
<b>Manual de Normas Generales de Auditoría para el Sector Público</b>	
<p>La auditoría de carácter especial comprende aquellos estudios independientes encaminados al examen de aspectos específicos, de orden contable, financiero, presupuestario, administrativo, económico, jurídico, y operaciones de otra naturaleza ligadas al manejo de fondos públicos y que son originados por denuncias, por el estudio de irregularidades determinadas al ejecutar auditorías operativas o financieras, y por aquellos asuntos planificados que no se enmarcan en los propósitos de esas auditorías.</p>	
<b>ISSAI 100 denominado Postulados Básicos de la Fiscalización Pública</b>	
<p>La auditoría de regularidad comprende:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) La certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros.</li> <li>a) La certificación de la cuenta general del Estado.</li> <li>a) La fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras, así como la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.</li> <li>a) La fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos.</li> <li>a) La fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada.</li> <li>a) El informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que la EFS considere que deba ser puesta de manifiesto.</li> </ul>	

**Fuente:** Creación propia con datos de la página oficial de la INTOSAI.

Resulta importante aclarar que los distintos tipos de auditorías y su contenido si bien son regulados a lo interno de los países con normativa propia de las EFS, que se ajusta a las necesidades de cada uno, siempre deben guardar una estrecha vinculación con los parámetros internacionales, con el fin de poder unificar criterios y, por así decirlo, que las EFS hablen un mismo idioma.

Asimismo, en cada uno de estos tipos de auditoría se revisa la legalidad, la eficiencia, eficacia y economía del actuar de la administración que se fiscaliza. No obstante, esta revisión se ejecuta desde la perspectiva del tipo de auditoría de que se trata. La auditoría financiera revisa estos principios desde una óptica distinta de la utilizada por la auditoría operativa. Pese a ello, dichos elementos siempre son objeto de examen por parte del auditor.

## **b. Objetivo de las normas que regulan el proceso de auditoría**

Como se ha venido desarrollando en el presente documento, existen múltiples normas jurídicas y técnicas que regulan el proceso de auditoría, las cuales incluso se han incrementado en los últimos años para responder a las nuevas necesidades de la ciudadanía y a las nuevas funciones atribuidas a las EFS. Para atender los nuevos requerimientos que se le formulan, se empiezan a ejecutar otros tipos de auditorías especiales como: auditoría ambiental, auditoría de TI, auditoría de la deuda pública, revisiones entre pares, entre otras.

Dentro de los objetivos que persigue esta normativa, está el de garantizar la objetividad de la etapa de examen, de tal manera que se arrojen hallazgos sustentados en procedimientos técnicos y jurídicos adecuados, que permitan evidenciar las deficiencias de la administración fiscalizada. Así se pueden emitir disposiciones pertinentes en procura de implementar las acciones tendientes a corregir la situación identificada.

En este punto, se reitera la importancia del carácter vinculante de las disposiciones que emite la Contraloría General de la República en sus informes de fiscalización, dado que ello les otorga fuerza, y constituyen el medio idóneo para velar por que las deficiencias identificadas que lesionan la Hacienda Pública sean efectivamente corregidas.

El constituyente optó por otorgarle a la Contraloría General de la República la potestad de fiscalizar la Hacienda Pública, lo cual fue respaldado por el legislador cuando al aprobar su ley de creación le otorgó carácter vinculante a las disposiciones que se emitan, con el fin de establecer seguridad jurídica y paz social. Con ello responde a las necesidades de la sociedad, de su cultura e idiosincrasia –y no un mero capricho del legislador– con miras al remozamiento de los principios de rendición de cuentas y evaluación de resultados, ampliamente analizados a lo largo de este documento. Esto ha sido objeto de revisión constitucional, donde la propia Sala Constitucional brindado su respaldo como se indica a continuación:

Para la Sala, lo contrario es lo cierto en sentido de que en este caso *nada impide a la contraloría imponerle al instituto accionante obligaciones concretas de hacer, tal y como lo hace respecto de cualquier otro de los demás órganos supervisados por ella*, pues en ese sentido –si bien existen grados de autonomía, ellos se repite– no operan a nivel de la actividad de control, respecto de la cual, constitucionalmente, todos los entes y órganos controlados soportan esencialmente el mismo régimen jurídico de sometimiento. Es por ello que no existe ningún acto exorbitante de sus funciones por parte de la Contraloría al disponer mandatos de hacer tanto al Presidente de la Asamblea General Representativa como a este último órgano público y no se lesiona con tales órdenes, la autonomía del instituto accionante pues constitucionalmente no surge de esta última ninguna condición especial que les asegure un control

atenuado o bien un trato diferente respecto de las competencias de la Contraloría.<sup>8</sup>

De tal manera, que la facultad de la CGR para emitir disposiciones vinculantes, es no solo un mecanismo de control de legalidad, sino que también un instrumento con el cual se puede emitir control de eficiencia y eficacia, y procurar que las administraciones públicas corrijan las deficiencias detectadas en los estudios de auditoría.

### **3. Responsabilidad de la administración activa**

En este punto es necesario enfatizar que la Contraloría General ejerce funciones de control y no de administración activa; es decir, el órgano contralor examina, verifica y evalúa lo actuado por la Administración y la eventual existencia de posibles desviaciones. Por ende, se requiere de forma indispensable que la actuación administrativa se haya ejecutado o desarrollado, de ahí que las disposiciones resultantes que se dirijan a la entidad fiscalizada tengan en principio un carácter correctivo y estén sustentadas en el propio ordenamiento jurídico que la Administración debía observar.

Por lo tanto, se debe analizar la responsabilidad de la administración activa de cumplir con los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y rendición de cuentas.

Aunque escuchar sobre estos principios es relativamente nuevo, el ideal de un funcionario público al servicio de la ciudadanía se encuentra plasmado desde 1789 en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, cuando en el artículo 14, se decía:

Artículo 14. Los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.<sup>9</sup>

Desde esta fecha, se imponía el derecho de los ciudadanos de velar, directamente o a través de terceros, por el buen actuar del Estado.

Ahora bien, en nuestro entorno, la primera norma de referencia se encuentra en el artículo 11 de la Constitución Política, cuando dice:

Artículo 11. Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública. La administración pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control

<sup>8</sup> Sala Constitucional. 2012. Voto n. 9215-2012 (San José, Costa Rica: Poder Judicial).

<sup>9</sup> Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano. 1789. Francia.

de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas.<sup>10</sup>

Este principio se desarrolla en el numeral 113 de la Ley General de la Administración Pública, cuando dice:

Artículo 113. **1.** El servidor público deberá desempeñar sus funciones de modo que satisfagan primordialmente el interés público, el cual será considerado como la expresión de los intereses individuales coincidentes de los administrados.

**2.** El interés público prevalecerá sobre el interés de la Administración Pública cuando pueda estar en conflicto.

**3.** En la apreciación del interés público se tendrá en cuenta, en primer lugar, los valores de seguridad jurídica y justicia para la comunidad y el individuo, a los que no puede en ningún caso anteponerse la mera conveniencia.<sup>11</sup>

Las normas transcritas deben leerse en conjunto con el deber de probidad de la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública, que textualmente señala:

Artículo 3º. Deber de probidad. El funcionario público estará obligado a orientar su gestión a la satisfacción del interés público.

Este deber se manifestará, fundamentalmente, al identificar y atender las necesidades colectivas prioritarias, de manera planificada, regular, eficiente, continua y en condiciones de igualdad para los habitantes de la República; asimismo, al demostrar rectitud y buena fe en el ejercicio de las potestades que le confiere la ley; asegurarse de que las decisiones que adopte en cumplimiento de sus atribuciones se ajustan a la imparcialidad y a los objetivos propios de la institución en la que se desempeña y, finalmente, al administrar los recursos públicos con apego a los principios de legalidad, eficacia, economía y eficiencia, rindiendo cuentas satisfactoriamente.<sup>12</sup>

Igualmente existen otras normas en el ordenamiento jurídico que imponen la obligación del administrador público de actuar de acuerdo con estos principios y, si bien es deber de la Contraloría General de la República realizar estudios de auditoría, debe recordarse que la Ley General de Control Interno señala claramente que la responsabilidad por mantener un adecuado sistema de control interno institucional recae en el jerarca y titular subordinado.

---

<sup>10</sup> Asamblea Legislativa. 1949. Constitución Política (San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente).

<sup>11</sup> Asamblea Legislativa. 1978. Ley Nro. 6227 denominada Ley General de la Administración Pública (San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente).

<sup>12</sup> Asamblea Legislativa. 2004. Ley 8422 denominada Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública (San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente).

Artículo 10. Responsabilidad por el sistema de control interno. Será responsabilidad del jerarca y del titular subordinado establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional. Asimismo, será responsabilidad de la administración activa realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento.<sup>13</sup>

Lo anterior resulta básico pues, si bien es potestad y mandato del órgano contralor ejercer auditorías sobre sus sujetos pasivos, para identificar las deficiencias que su gestión pudiera tener, esta no sustituye el deber de la Administración de realizar su labor de manera adecuada, autoevaluarse continuamente e implementar acciones de mejora que le permitan optimizar el servicio público que presta. Esto es fundamental para comprender el alcance y limitaciones de las disposiciones que emite el órgano contralor. Si bien su carácter vinculante es una de las principales fortalezas para garantizar que se corrijan los hallazgos de una auditoría, también se debe tener presente que no es competencia ni tampoco podría dicho órgano decirle a la Administración la manera exacta en la que debe actuar o los mecanismos idóneos para atender la deficiencia detectada.

Se debe tener presente, en primer orden, que la responsabilidad de administrar es de la institución pública y no del órgano contralor y, en segundo, que la administración es la que conoce mejor el contexto en el que opera, posee los conocimientos técnicos y es la que puede válidamente determinar las acciones concretas para atender una situación específica.

De tal manera, el papel del órgano contralor es evidenciar las posibles deficiencias que posea la administración y que estén afectando la Hacienda Pública, a través de los hallazgos de la auditoría. Posteriormente, mediante sus disposiciones vinculantes, debe exigir que se implementen medidas para corregirlas. Sin embargo, es resorte exclusivo de la administración activa definir cuáles van a ser las acciones concretas que podrían resolver mejor la situación presentada.

En ocasiones se desconocen los alcances de la auditoría y se le imponen al órgano contralor responsabilidades que no le corresponden y que son propias de la gestión pública, inherentes al administrador público. Erróneamente también se considera que el órgano contralor no puede encausar a la Administración para que establezca las acciones concretas a las que siempre ha estado obligado a implementar, como principal responsable de su gestión.

---

<sup>13</sup> Asamblea Legislativa. 2002. Ley 8292 denominada Ley General de Control Interno (San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente).

#### **4. Conclusiones**

La principal conclusión que se puede derivar del presente documento es que la potestad de realizar auditorías es el pilar fundamental de la labor que realiza la Contraloría General de la República como EFS. La auditoría corresponde a la función que identifica y le otorga ese carácter de EFS, donde se podrían compartir otras funciones. Se puede afirmar que toda EFS ejerce funciones de auditoría.

Podría afirmarse que la frase que se escucha entre los pasillos del órgano contralor de que la "auditoría es el corazón de la Contraloría General" posee efectivamente un respaldo técnico y jurídico.

Dada la relevancia de la función de auditoría, posee un importante marco regulatorio tanto desde lo técnico como desde la perspectiva jurídica. En el ámbito técnico, se cuenta con buenas prácticas internacionales, que procuran homologar conceptos, garantizar la objetividad y establecer un nivel de calidad vinculado con el impacto de los resultados que arroja un estudio de auditoría realizado por una EFS sobre una institución pública. Por su parte, en el ámbito jurídico se cuenta con el respaldo constitucional y un cuadro jurídico compuesto por importantes leyes que regulan esta actividad.

En el ámbito nacional, esta potestad posee fundamentación constitucional y legal y su ejecución se realiza bajo normas técnicas adecuadas emitidas por la propia Contraloría, pero en concordancia con lo dispuesto por la INTOSAI y la OLACEFS.

Se recalca que la auditoría no es un fin en sí mismo, sino un medio por el cual la EFS crea valor público y contribuye a la mejora de los servicios y actividades públicas. Siempre se tiene presente que es responsabilidad exclusiva de la administración activa determinar los medios técnicamente adecuados para ejercer sus funciones públicas.

## Referencias

Asamblea Legislativa. 1949. Constitución Política (San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente).

Canales Aliende, José Manuel. 2001. Los retos y problemas actuales de la evaluación del sector público y el nuevo papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. En F. Vallés Vives, Tesis Doctoral, Derecho. Barcelona, España: Universitat Autònoma de Barcela.

Comisión Técnica de Rendición de Cuentas. 2007. Hacia la declaración de principios de rendición de cuentas. (Santo Domingo, República Dominicana: OLACEFS

Contraloría General de la República. 2011. Manual General de Fiscalización Integral . San José, Costa Rica: Contraloría General de la República.

Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano. 1789. Francia.

INTOSAI (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores). 1977. Declaración de Lima.

Ley 6227. 1978. Ley General de la Administración Pública. (San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente).

Ley 7428. 1994. Ley Orgánica de la Contraloría General de la República. San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente.

Ley 8292. 2002. Ley General de Control Interno. (San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente).

Ley 8422. 2004. Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública. (San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente).

Sala Constitucional. 2012. Voto n. 9215-2012. San José, Costa Rica: Poder Judicial.