

Respuesta al cuestionario de apoyo sobre el análisis del riesgo de fraude en los estados financieros

- 1. ¿Qué programas o acciones aplica su EFS para prevenir, mitigar y controlar el riesgo de fraude en las entidades que audita? Se puede detallar lo necesario y proporcionar evidencia al respecto.**

La Contraloría General de la República como ente rector en materia de control interno, ha establecido metodologías para esta importante temática. Desde la perspectiva de la prevención del riesgo, se desarrolló desde el año 2010 un índice para medir la gestión institucional de las entidades bajo el alcance de fiscalización del ente contralor, éste ha permitido que las instituciones se involucren activamente en la mejora continua del control interno, análisis de riesgos, incluyendo el riesgo de fraude y la prevención de la corrupción, asimismo la información extraída de este proceso constituye para el ente contralor un importante insumo en la elaboración de la planificación anual de la fiscalización.

Sobre este particular la Contraloría General de Costa Rica participó en el desarrollo de una herramienta similar a la indicada en el párrafo anterior denominada Índice de Control Interno (ICI), alineada al marco COSO, dentro del tema técnico de control interno a través de la Comisión técnica de prácticas de buena gobernanza (CTPBG). El fin de la herramienta es aplicarla en las EFS de OLACEFS, para los periodos 2016 y 2017, como una modalidad de proyecto piloto, con la intención de ser replicada posteriormente a las instituciones del sector público de cada país.

Aunado a lo anterior, desde una óptica de la auditoría, se poseen herramientas alineadas a las normas de la INTOSAI para mitigar y controlar el riesgo de auditoría, incluido el de fraude, en las instituciones auditadas, estas herramientas se expresan en guías específicas para que el auditor identifique riesgos, los valore y los mitigue a través de las pruebas de controles, diseñados e implementados por la institución. Una vez determinado el riesgo de auditoría a nivel de los controles de la entidad, los riesgos se valoran para extender los procedimientos sustantivos según el alcance y tipo de auditoría (financiera, desempeño o cumplimiento) y así llegar a conclusiones con oportunidades de mejora para las instituciones.

- 2. Con base en su experiencia como entidad fiscalizadora superior, indique las herramientas o mecanismos que utilizan los responsables de la dirección del ente fiscalizado para prevenir y detectar el riesgo de fraude.**

Las instituciones públicas deben acatar lo establecido en la Ley General de Control interno N°8292, las Normas de Control Interno para el Sector Público N-2-2009-CO-DFOE y las Directrices generales para el establecimiento de valoración de riesgo institucional (SEVRI) D-3-2005-CO-DFOE, sobre materia de prevención y detección de riesgos, incluyendo los relacionados con fraude. Estas regulaciones y otras internas de las instituciones ofrecen una guía para el tratamiento de esta importante temática.

La Ley general de control interno puntualiza la prevención y detección de riesgos como actividades de control dirigidas a salvaguardar la posibilidad de desviar los objetivos o

metas de una institución en el desempeño de sus funciones. Asimismo las Normas de control interno enfatiza dentro de las actividades de control la necesidad de implementar acciones como respuesta a los riesgos identificados dentro del Sistema de valoración de riesgos.

El Sistema de valoración de riesgos es un instrumento que apoya los procesos institucionales con la información actualizada de los riesgos relevantes asociados al logro de objetivos y metas, y como medida para ubicar a la institución en una nivel de riesgo aceptable, además ofrece una guía detallada para la identificación, análisis, evaluación, administración, revisión, documentación y comunicación de estos riesgos.

Por otra parte, es importante considerar que las instituciones financieras, específicamente los Bancos públicos responden a la gestión de riesgo de acuerdo con los lineamientos establecidos por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF), en el Acuerdo SUGEF 2-10 Reglamento sobre la Administración Integral de Riesgos y para ello los bancos han establecido, entre otras, las siguientes herramientas:

- En los bancos públicos se incluyen como parte de los riesgos operativos la probabilidad de ocurrencia de eventos de fraude y legal, asimismo, se establecen políticas operativas relacionadas con la gestión del fraude, en la cual todos los eventos de riesgo deben ser identificados, capturados y reportados; de forma tal que permita una adecuada medición de dichos eventos y la toma oportuna de acciones de tipo correctivo, preventivo y de mitigación en caso de requerirse, incluyendo la cobertura vía seguros para los casos que aplique.
- Para la valoración cuantitativa del riesgo operacional se utiliza la metodología de suavizamiento exponencial, con la cual se obtienen proyecciones de pérdidas por riesgo operativo con base al registro histórico; estableciendo límites máximos con respecto al Patrimonio del Banco.
- Además, se utilizan herramientas cualitativas (matrices de riesgo y mapas de calor), para la valoración del riesgo en los procesos institucionales que miden el comportamiento de la gestión y las pérdidas operativas totales, considerando la frecuencia, impacto, calidad del control de los eventos de riesgo identificados e implementación de planes de administración de riesgo.

Adicionalmente, considerando el entendido de fraude en los estados financieros como aquellas prácticas intencionadas para la publicación de información falsa en cualquier parte de un estado financiero, se consideran los siguientes mecanismos para prevención y detección de riesgos:

Prevención:

Según el propósito para que el que se preparen los estados financieros de una entidad, el riesgo se puede prevenir mediante la aplicación de un marco contable diseñado para que las metodologías de registro y tratamiento contable de las transacciones permitan que los estados financieros muestren verdaderamente la situación de la entidad, esto se asocia a

implementar actividades de control en el registro y revelación de la información financiera de conformidad con este marco contable.

Detección:

El fraude de estados financieros puede ser detectado por instancias internas (Comités de vigilancia, Auditoría interna) o externas a la empresa (Auditoría externa, Entes de fiscalización y supervisión, Reguladores, etc.), mediante la auditoría de estados financieros o auditorías de cumplimiento. También, mediante el análisis del marco de referencia empleado para la preparación de los estados financieros y el análisis de los mismos.

3. En su experiencia, ¿cuáles son las principales deficiencias o limitaciones del control interno, que no permiten a los responsables de la dirección del ente fiscalizado, detectar o prevenir el riesgo de fraude en la información financiera?

La Contraloría General tiene dentro de su ámbito de fiscalización instituciones de diferente naturaleza, sea por su tamaño, complejidad, sector económico y enfoque de servicios.

Algunas de estas, como el sector bancario, de seguros, títulos valores y de regímenes de pensiones están reguladas por Superintendencias, quienes realizan procesos de regulación y supervisión para garantizar la seguridad y transparencia en las transacciones que se efectúan, así como velar porque los intermediarios financieros cuenten con los requisitos mínimos de acuerdo a la naturaleza de su actividad y los riesgos que asumen.

En esta línea, las metodologías de medición de riesgos operativos (incluido el fraude), se encuentra en la etapa de identificación de eventos y medición de los mismos en los procesos institucionales de los bancos y son temas que se encuentran en la búsqueda del alcance y grado de madurez deseado por los supervisores. No obstante, la Superintendencia General de entidades financieras ha emitido normativa que tiene por objeto establecer los aspectos mínimos que deben observarse para el desarrollo, la implementación y el mantenimiento de un proceso de Administración Integral de Riesgos, la cual es complementada por la Ley General de Control Interno, N° 8292 y el Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional.

Algunas limitaciones de control que se han podido identificar en otros sectores no regulados por Superintendencias, y en lo correspondiente al riesgo de fraude en estados financieros, se puede asociar a que las instituciones cuentan con recursos insuficientes para el desempeño óptimo de sus funciones, dentro de las cuales se incluye la posibilidad de contar con avanzados sistemas de información para controlar la totalidad de los procesos operativos relacionados con transacciones financieras, cantidad limitada de funcionarios para garantizar una segregación de funciones óptima y la capacitación continua de los funcionarios en materia contable y financiera cuya consecuencia puede plasmarse en el registro y presentación de estados financieros no conformes con marcos contables de carácter internacional.

4. Exponer el contenido de las disposiciones jurídicas y los mecanismos institucionales específicos que se han implantado en su país, para

sancionar a los servidores públicos que cometen fraude, independientemente de la posición jerárquica que ocupen.

El concepto de fraude, que de antemano indicamos nos encontramos con un escenario muy amplio, debido a que el fraude puede consistir en inducir, mantener o reforzar el error en la víctima, con el designio de obtener un fin ilícito. Justamente del concepto antes mencionado es que en los diferentes delitos contra la función pública tipificados en nuestra legislación impliquen de alguna manera la comisión de fraude o engaño malicioso, para configurar el tipo penal según sea el caso.

Estas consideraciones resultan importantes al enfrentarnos en la búsqueda dentro de la legislación costarricense de los tipos penales que solamente se limitan a regular o sancionar el fraude de los funcionarios públicos, concebido como el engaño propiamente dicho, ya que estás buscarán sancionar además del fraude como tal, el resultado lesivo del bien jurídico penalmente protegido.

Se tratará entonces de las diferentes modalidades definidas por la ley penal para la comisión de acciones fraudulentas dependiendo de la relación jurídica en la que se encuentren ligada, como es el caso del fraude de ley en que él se requiere para la configuración del tipo penal que el sujeto que lo comete ostente la cualidad de funcionario público en el ejercicio de su función.

A continuación, se detalla los principales instrumentos jurídicos en que se encuentran regulados esos delitos funcionales:

1. Normas Internacionales

- a. Convención Interamericana contra la corrupción
- b. Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada

Transnacional

- c. Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción

2. Normas nacionales

- a. Código Penal
- b. Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública

Estas normas nacionales se pueden detallar como sigue:

Código Penal	
Abuso de Autoridad.	Artículo 338.-Será reprimido con prisión de tres meses a dos años, el funcionario público, que, abusando de su cargo, ordenare o cometiere cualquier acto arbitrario en perjuicio de los derechos de alguien.
Incumplimiento de deberes	Artículo 339 Sera reprimido con pena de inhabilitación de uno a cuatro años, el funcionario público que ilegalmente omita, rehuse hacer o retarde algún acto propio de su función. Igual pena se impondrá al funcionario público que ilícitamente no se abstenga, se inhiba o se excuse de realizar un trámite, asunto o procedimiento, cuanto está obligado a hacerlo."
Denegación de auxilio.	Artículo 340.- Será reprimido con prisión de tres meses a dos años el jefe o agente de la fuerza pública, que rehusare, omitiere o retardare la prestación de un auxilio legalmente requerido por autoridad competente.
Requerimiento de fuerza contra actos legítimos.	Artículo 341.- Será reprimido con prisión de tres meses a tres años, el funcionario público que requiriere la asistencia de la fuerza pública contra la ejecución de disposiciones u órdenes legales de la autoridad o de sentencias o de mandatos judiciales.
Nombramientos ilegales	Artículo 344.-Será reprimido con treinta a noventa días multa el funcionario público que propusiere o nombrare para cargo público a persona en quien no concurrieren los requisitos legales.
Violación de fueros	Artículo 345.- Será reprimido con treinta a cien días multa, el funcionario público que, en el arresto o formación de causa contra una persona con privilegio de antejuicio, no guardare la forma prescrita en la Constitución o las leyes respectivas.
Divulgación de secretos	Artículo 346.- Será reprimido con prisión de tres meses a dos años el funcionario público que divulgare hechos, actuaciones o documentos, que por la ley deben quedar secretos.
Cohecho impropio.	Artículo 347.- Será reprimido con prisión de seis meses a dos años, el funcionario público que, por sí o por persona interpuesta, recibiere una dádiva o cualquier otra ventaja indebida o aceptare la promesa de una retribución de esa naturaleza para hacer un acto propio de sus funciones.
Cohecho propio.	Artículo 348.-Será reprimido, con prisión de dos a seis años y con inhabilitación para el ejercicio de cargos y empleos públicos de diez a quince años, el funcionario público que por sí o por persona interpuesta, recibiere una dádiva o cualquier otra ventaja o aceptare la promesa directa o indirecta de una retribución de esa naturaleza para hacer un acto contrario a sus deberes o para no hacer o para retardar un acto propio de sus funciones.
Corrupción agravada.	Artículo 349.-Si los hechos a que se refieren los dos artículos anteriores tuvieren como fin el otorgamiento de puestos públicos, jubilaciones, pensiones, o la celebración de contratos en los cuales esté interesada la administración a la que pertenece el funcionario, la pena de prisión será: 1) En el caso del artículo 338(*), de uno a cinco años; 2) En el caso del artículo 339(*), de tres a diez años.
Aceptación de dádivas por un acto cumplido.	Artículo 350.-Será reprimido, según el caso, con las penas establecidas en los artículos 338 y 339 disminuidas en un tercio, el funcionario público que, sin promesa anterior, aceptare una dádiva o cualquier otra

	ventaja indebida por un acto cumplido u omitido en su calidad de funcionario.
Corrupción de Jueces	<p>Artículo 351.-En el caso del artículo 339(*), la pena será de cuatro a doce años de prisión, si el autor fuere Juez o un árbitro y la ventaja o la promesa tuviere por objeto favorecer o perjudicar a una parte en el trámite o la resolución de un proceso, aunque sea de carácter administrativo.</p> <p>Si la resolución injusta fuere una condena penal a más de ocho años de prisión, la pena será de prisión de cuatro a ocho años.</p>
	<p>Artículo 352 bis.- Supuestos para aplicar las penas de los artículos del 340 al 345</p> <p>Las penas previstas en los artículos del 340 al 345 se aplicarán también en los siguientes supuestos:</p> <p>a) Cuando la dádiva, ventaja indebida o promesa sea solicitada o aceptada por el funcionario, para sí mismo o para un tercero.</p> <p>b) Cuando el funcionario utilice su posición como tal, aunque el acto sea ajeno a su competencia autorizada.</p>
Enriquecimiento ilícito.	<p>Artículo 353.- Será reprimido con prisión de seis meses a dos años, el funcionario público que sin incurrir en un delito más severamente penado:</p> <p>1) Aceptare una dádiva cualquiera o la promesa de una dádiva para hacer valer la influencia derivada de su cargo ante otro funcionario, para que éste haga o deje de hacer algo relativo a sus funciones;</p> <p>2) Utilizare con fines de lucro para sí o para unas terceras informaciones o datos de carácter reservado de los que haya tomado conocimiento en razón de su cargo;</p> <p>3) Admitiere dádivas que le fueren presentadas u ofrecidas en consideración a su oficio, mientras permanezca en el ejercicio del cargo;</p> <p>y</p>
Negociaciones incompatibles.	<p>ARTÍCULO 354.- Sera reprimido con prisión de uno a cuatro años, el funcionario público que, directamente, por persona interpuesta o por acto simulado, se interese en cualquier contrato u operación en que intervenga por razón de su cargo o el funcionario público que participe en una negociación comercial internacional para obtener un beneficio patrimonial para sí o para un tercero. Esta disposición es aplicable a los árbitros, amigables componedores, peritos, contadores, tutores, albaceas y curadores, respecto de las funciones cumplidas en el carácter de tales. En igual forma ser sancionado el negociador comercial designado por el Poder Ejecutivo para un asunto específico que, durante el primer año posterior a la fecha en que haya dejado su cargo, represente a un cliente en un asunto que fue objeto de su intervención directa en una negociación comercial internacional. No incurre en este delito el negociador comercial que acredite que habitualmente se ha dedicado a desarrollar la actividad empresarial o profesional objeto de la negociación, por lo menos un año antes de haber asumido su cargo."</p>
Concusión.	<p>Artículo 355.-Se impondrá prisión de dos a ocho años, el funcionario público que, abusando de su calidad o de sus funciones, obligare o indujere a alguien a dar o prometer indebidamente, para sí o para un tercero, un bien o un beneficio patrimonial.</p>
Exacción ilegal.	<p>Artículo 356.-Será reprimido con prisión de un mes a un año el funcionario público que abusando de su cargo, exigiere o hiciere pagar o</p>

	entregar una contribución o un derecho indebidos o mayores que los que corresponden.
Prevaricato	<p>Artículo 357.-Se impondrá prisión de dos a seis años al funcionario judicial o administrativo que dictare resoluciones contrarias a la ley o las fundare en hechos falsos.</p> <p>Si se tratare de una sentencia condenatoria en causa criminal, la pena será de tres a quince años de prisión.</p> <p>Lo dispuesto en el párrafo primero de este artículo será aplicable en su caso, a los árbitros y arbitradores.</p>
Patrocinio infiel	Artículo 358.-Será reprimido con prisión de seis meses a tres años el abogado o mandatario judicial que perjudicare los intereses que le han sido confiados sea por entendimiento con la otra parte, sea de cualquier otro modo.
Doble representación	Artículo 359.-Será reprimido con quince a sesenta días multa, el abogado o mandatario judicial que, después de haber asistido o representado a una parte, asumiere sin el consentimiento de ésta, simultánea o sucesivamente la defensa o representación de la contraria en la misma causa.
Peculado.	<p>Artículo 361.- Peculado. Será reprimido con prisión de tres a doce años, el funcionario público que sustraiga o distraiga dinero o bienes cuya administración, percepción o custodia le haya sido confiada en razón de su cargo; asimismo, con prisión de tres meses a dos años, el funcionario público que emplee, en provecho propio o de terceros, trabajos o servicios pagados por la Administración Pública o bienes propiedad de ella.</p> <p>Esta disposición también será aplicable a los particulares y a los gerentes, administradores o apoderados de las organizaciones privadas, beneficiarios, subvencionados, donatarios o concesionarios, en cuanto a los bienes, servicios y fondos públicos que exploten, custodien, administren o posean por cualquier título o modalidad de gestión.</p>
Facilitación culposa de sustracciones.	Artículo 362.-Será reprimido con treinta a ciento cincuenta días multa, el funcionario público que por culpa hubiere hecho posible o facilitado que otra persona sustrajere el dinero o los bienes de que se trata en el artículo anterior.
Malversación	Artículo 363.- Malversación. Serán reprimidos con prisión de uno a ocho años, el funcionario público, los particulares y los gerentes, administradores o apoderados de las personas jurídicas privadas, beneficiarios, subvencionados, donatarios o concesionarios que den a los caudales, bienes, servicios o fondos que administren, custodien o exploten por cualquier título o modalidad de gestión, una aplicación diferente de aquella a la que estén destinados. Si de ello resulta daño o entorpecimiento del servicio, la pena se aumentará en un tercio.
Peculado y malversación de fondos privados	Artículo 363 bis.- Quedan sujetos a las disposiciones de los tres artículos anteriores, los que administren o custodien bienes embargados, secuestrados, depositados o confiados por autoridad competente, pertenecientes a particulares.
Demora injustificada de pagos	Artículo 364.- Será reprimido con treinta a noventa días multa, el funcionario público que teniendo fondos expeditos, demorare injustificadamente un pago ordinario decretado por la autoridad competente o no observare en los pagos las prioridades establecidas por la ley o sentencias judiciales o administrativas.

	En la misma pena incurrirá el funcionario público que requerido por la autoridad competente, rehusare entregar una cantidad o efecto depositado o puesto bajo su custodia o administración.
Delitos cometidos por funcionarios públicos.	Artículo 365.-Cuando quien cometiere los delitos contra la autoridad pública, contra la administración de justicia o contra los deberes de la función pública fuere un empleado o funcionario público, quedan los jueces facultados para imponer además de las penas consignadas en cada caso, las de inhabilitación absoluta o especial en el tanto que estimen pertinente, de acuerdo con la gravedad del hecho y dentro de los límites fijados para esta pena.
Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública Nº 8422	
Deber de probidad.	Artículo 4º-Violación al deber de probidad. Sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales que procedan, la infracción del deber de probidad, debidamente comprobada y previa defensa, constituirá justa causa para la separación del cargo público sin responsabilidad patronal.
Fraude de ley	Artículo 5º-Fraude de ley. La función administrativa ejercida por el Estado y los demás entes públicos, así como la conducta de sujetos de derecho privado en las relaciones con estos que se realicen al amparo del texto de una norma jurídica y persigan un resultado que no se conforme a la satisfacción de los fines públicos y el ordenamiento jurídico, se considerarán ejecutadas en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma jurídica que se haya tratado de eludir.
Nulidad de los actos o contratos derivados del fraude de ley.	Artículo 6º-Nulidad de los actos o contratos derivados del fraude de ley. El fraude de ley acarreará la nulidad del acto administrativo o del contrato derivado de él y la indemnización por los daños y perjuicios causados a la Administración Pública o a terceros. En vía administrativa, la nulidad podrá ser declarada por la respectiva entidad pública o por la Contraloría General de la República, si la normativa que se haya tratado de eludir pertenece al ordenamiento que regula y protege la Hacienda Pública. Si la nulidad versa sobre actos declaratorios de derechos, deberá iniciarse el respectivo proceso de lesividad, salvo lo dispuesto en el artículo 173 de la Ley General de la Administración Pública, Nº 6227, de 2 de mayo de 1978, en cuyo caso deberá actuarse de conformidad con lo allí establecido.
Prohibición de percibir compensaciones salariales.	Artículo 16.-Prohibición de percibir compensaciones salariales. Los servidores públicos solo podrán percibir las retribuciones o los beneficios contemplados en el Régimen de Derecho Público propio de su relación de servicio y debidamente presupuestados. En consecuencia, se les prohíbe percibir cualquier otro emolumento, honorario, estipendio o salario por parte de personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, en razón del cumplimiento de sus funciones o con ocasión de estas, en el país o fuera de él.
Desempeño simultáneo de cargos públicos.	Artículo 17.- Desempeño simultáneo de cargos públicos. Ninguna persona podrá desempeñar, simultáneamente, en los órganos y las entidades de la Administración Pública, más de un cargo remunerado salarialmente. De esta disposición quedan a salvo los docentes de instituciones de educación superior, los músicos de la Orquesta Sinfónica Nacional y los de las bandas que pertenezcan a la

	<p>Administración Pública, así como quienes presten los servicios que requieran la Comisión Nacional de Prevención de Riesgos y Atención de Emergencias para atender emergencias nacionales así declaradas por el Poder Ejecutivo, el Tribunal Supremo de Elecciones, durante los seis meses anteriores a la fecha de las elecciones nacionales y hasta tres meses después de verificadas, así como otras instituciones públicas, en casos similares, previa autorización de la Contraloría General de la República.</p> <p>Para que los funcionarios públicos realicen trabajos extraordinarios que no puedan calificarse como horas extras se requerirá la autorización del jerarca respectivo. La falta de autorización impedirá el pago o la remuneración.</p> <p>Igualmente, ningún funcionario público, durante el disfrute de un permiso sin goce de salario, podrá desempeñarse como asesor ni como consultor de órganos, instituciones o entidades, nacionales o extranjeras, que se vinculan directamente, por relación jerárquica, por desconcentración o por convenio aprobado al efecto, con el órgano o la entidad para el cual ejerce su cargo.</p> <p>Asimismo, quienes desempeñen un cargo dentro de la función pública, no podrán devengar dieta alguna como miembros de juntas directivas o de otros órganos colegiados pertenecientes a órganos, entes y empresas de la Administración Pública, salvo si no existe superposición horaria entre la jornada laboral y las sesiones de tales órganos.</p> <p>Quienes, sin ser funcionarios públicos integren, simultáneamente, hasta tres juntas directivas u otros órganos colegiados adscritos a órganos, entes y empresas de la Administración Pública, podrán recibir las dietas correspondientes a cada cargo, siempre y cuando no exista superposición horaria. Cuando, por razones de interés público, se requiera que la persona integre más de tres juntas directivas u otros órganos colegiados adscritos a órganos, entes y empresas de la Administración Pública, deberá recabarse la autorización de la Contraloría General de la República.</p> <p>Los regidores y las regidoras municipales, propietarios y suplentes; los síndicos y las síndicas, propietarios y suplentes; las personas miembros de los concejos de distrito; las personas miembros de los concejos municipales de distrito, propietarias y suplentes, no se registrarán por las disposiciones anteriores.</p>
<p>Declaración jurada sobre la situación patrimonial</p>	<p>Artículo 21.-Funcionarios obligados a declarar su situación patrimonial Deberán declarar la situación patrimonial, ante la Contraloría General de la República, según lo señalan la presente ley y su reglamento, los diputados a la Asamblea Legislativa, el presidente y los vicepresidentes de la República; los ministros, con cartera o sin ella, o los funcionarios nombrados con ese rango y los viceministros; los magistrados propietarios y suplentes del Poder Judicial y del Tribunal Supremo de Elecciones; los jueces y las juezas de la República, tanto interinos como en propiedad; el contralor y el subcontralor generales de la República; el defensor y el defensor adjunto de los habitantes; el procurador general y el procurador general adjunto de la República; el fiscal general de la República; los fiscales adjuntos, los fiscales y los fiscales auxiliares del Ministerio Público; los rectores, los contralores o los subcontralores de los centros estatales de enseñanza superior; el regulador general de la República; los superintendentes de entidades financieras, de valores y de pensiones, así como los respectivos intendentes; los oficiales</p>

	<p>mayores de los ministerios; los miembros de las juntas directivas, excepto los fiscales sin derecho a voto; los presidentes ejecutivos, los gerentes, los subgerentes, los auditores o los subauditores internos, y los titulares de las proveedurías de toda la Administración Pública y de las empresas públicas, así como los regidores, los propietarios y los suplentes, y los alcaldes municipales.</p> <p>También, declararán su situación patrimonial los empleados de las aduanas, los empleados que tramiten licitaciones públicas, los demás funcionarios públicos que custodien, administren, fiscalicen o recauden fondos públicos, establezcan rentas o ingresos en favor del Estado; los que aprueben y autoricen erogaciones con fondos públicos, según la enumeración contenida en el reglamento de esta ley, que podrá incluir también a empleados de sujetos de derecho privado que administren, custodien o sean concesionarios de fondos, bienes y servicios públicos, quienes, en lo conducente, estarán sometidos a las disposiciones de la presente ley y su reglamento.</p> <p>El contralor y el subcontralor generales de la República enviarán copia fiel de sus declaraciones a la Asamblea Legislativa, la cual, respecto de estos funcionarios, gozará de las mismas facultades que esta ley asigna a la Contraloría General de la República en relación con los demás servidores públicos.</p>
<p>Declaración jurada por orden singular</p>	<p>Artículo 23.-Declaración jurada por orden singular. El hecho de que un servidor público no esté obligado a presentar declaración jurada sobre su situación patrimonial, no impedirá realizar las averiguaciones y los estudios pertinentes para determinar un eventual enriquecimiento ilícito o cualquier otra infracción a la presente Ley. Para tal efecto, la Contraloría General de la República o el Ministerio Público, por medio del fiscal general, en cualquier momento podrá exigir, por orden singular, a todo funcionario público que administre o custodie fondos públicos, que presente declaración jurada de su situación patrimonial. En tal caso, a partir de ese momento el funcionario rendirá sus declaraciones inicial, anual y final, bajo los mismos plazos, términos y sanciones previstos en esta Ley y su Reglamento, pero el término para presentar la primera declaración correrá a partir del día siguiente a la fecha de recibo de la orden. El Ministerio Público enviará a la Contraloría General de la República copia fiel de las declaraciones que reciba.</p>
<p>Facultad de investigación aun ante existencia de responsabilidades</p>	<p>Artículo 35.-Facultad de investigación aun ante existencia de responsabilidades. La imposición de sanciones administrativas no le impedirá a la Contraloría General de la República realizar las investigaciones que estime procedentes de acuerdo con esta Ley, en relación con la situación patrimonial de quien ha omitido su declaración jurada o la ha presentado en forma extemporánea; tampoco enervará la posibilidad de establecer las otras responsabilidades del caso derivadas de esa investigación.</p>
<p>Causales de responsabilidad administrativa</p>	<p>Artículo 38.-Causales de responsabilidad administrativa. Sin perjuicio de otras causales previstas en el régimen aplicable a la respectiva relación de servicios, tendrá responsabilidad administrativa el funcionario público que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Incumpla el régimen de prohibiciones e incompatibilidades establecido en la presente Ley. b) Independientemente del régimen de prohibición o dedicación

	<p>exclusiva a que esté sometido, ofrezca o desempeñe actividades que comprometan su imparcialidad, posibiliten un conflicto de intereses o favorezcan el interés privado en detrimento del interés público. Sin que esta ejemplificación sea taxativa, se incluyen en el supuesto los siguientes casos: el estudio, la revisión, la emisión de criterio verbal o escrito, la preparación de borradores relacionados con trámites en reclamo o con ocasión de ellos, los recursos administrativos, las ofertas en procedimientos de contratación administrativa, la búsqueda o negociación de empleos que estén en conflicto con sus deberes, sin dar aviso al superior o sin separarse del conocimiento de asuntos en los que se encuentre interesado el posible empleador.</p> <p>c) Se favorezca él, su cónyuge, su compañera o compañero, o alguno de sus parientes, hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad, por personas físicas o jurídicas que sean potenciales oferentes, contratistas o usuarios de la entidad donde presta servicios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20 de esta misma Ley.</p> <p>d) Debilite el control interno de la organización u omita las actuaciones necesarias para su diseño, implantación o evaluación, de acuerdo con la normativa técnica aplicable.</p> <p>e) Infrinja lo dispuesto en el artículo 20 de esta Ley, en relación con el régimen de donaciones y obsequios.</p> <p>f) Con inexcusable negligencia, asesore o aconseje a la entidad donde presta sus servicios, a otra entidad u órgano públicos, o a los particulares que se relacionen con ella.</p> <p>g) Incurra en culpa grave en la vigilancia o la elección de funcionarios sometidos a sus potestades de dirección o jerarquía, en cuanto al ejercicio que estos hayan realizado de las facultades de administración de fondos públicos.</p> <p>h) Omita someter al conocimiento de la Contraloría General de la República los presupuestos que requieran la aprobación de esa entidad.</p> <p>i) Injustificadamente, no presente alguna de las declaraciones juradas a que se refiere esta Ley si, vencido el plazo para su entrega, es prevenido una única vez por la Contraloría General de la República para que en el plazo de quince días hábiles cumpla con su presentación.</p> <p>j) Incurra en falta de veracidad, omisión o simulación en sus declaraciones de situación patrimonial.</p> <p>k) Retarde o desobedezca, injustificadamente, el requerimiento para que aclare o amplíe su declaración de situación patrimonial o de intereses patrimoniales, dentro del plazo que le fije la Contraloría General de la República.</p> <p>l) Viole la confidencialidad de las declaraciones juradas de bienes.</p> <p>m) Perciba, por sí o por persona física o jurídica interpuesta, retribuciones, honorarios o beneficios patrimoniales de cualquier índole, provenientes de personas u organizaciones que no pertenezcan a la Administración Pública, por el cumplimiento de labores propias del cargo o con ocasión de estas, dentro del país o fuera de él.</p> <p>n) Incumpla la prohibición del artículo 17 de la presente Ley para ejercer cargos en forma simultánea en la Administración Pública. ñ) Incurra en omisión o retardo, grave e injustificado, de entablar acciones judiciales dentro del plazo requerido por la Contraloría General de la República.</p>
Enriquecimiento ilícito.	Artículo 45.-Enriquecimiento ilícito. Será sancionado con prisión de tres a seis años quien, aprovechando ilegitimamente el ejercicio de la función pública o la custodia, la explotación, el uso o la administración

	de fondos, servicios o bienes públicos, bajo cualquier título o modalidad de gestión, por sí o por interpósita persona física o jurídica, acreciente su patrimonio, adquiera bienes, goce derechos, cancele deudas o extinga obligaciones que afecten su patrimonio o el de personas jurídicas, en cuyo capital social tenga participación ya sea directamente o por medio de otras personas jurídicas.
Falsedad en la declaración jurada	Artículo 46.-Falsedad en la declaración jurada. Será reprimido con prisión de seis meses a un año, quien incurra en falsedad, simulación o encubrimiento al realizar las declaraciones juradas de bienes ante la Contraloría General de la República.
Receptación, legalización o encubrimiento de bienes.	Artículo 47.-Receptación, legalización o encubrimiento de bienes. Será sancionado con prisión de uno a ocho años, quien oculte, asegure, transforme, invierta, transfiera, custodie, administre, adquiera o dé apariencia de legitimidad a bienes o derechos, a sabiendas de que han sido producto del enriquecimiento ilícito o de actividades delictivas de un funcionario público, cometidas con ocasión del cargo o por los medios y las oportunidades que este le brinda.
Legislación o administración en provecho propio.	Artículo 48.-Legislación o administración en provecho propio. Será sancionado con prisión de uno a ocho años, el funcionario público que sancione, promulgue, autorice, suscriba o participe con su voto favorable, en las leyes, decretos, acuerdos, actos y contratos administrativos que otorguen, en forma directa, beneficios para sí mismo, para su cónyuge, compañero, compañera o conviviente, sus parientes incluso hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad o para las empresas en las que el funcionario público, su cónyuge, compañero, compañera o conviviente, sus parientes incluso hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad posean participación accionaria, ya sea directamente o por intermedio de otras personas jurídicas en cuyo capital social participen o sean apoderados o miembros de algún órgano social. Igual pena se aplicará a quien favorezca a su cónyuge, su compañero, compañera o conviviente o a sus parientes, incluso hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad, o se favorezca a sí mismo, con beneficios patrimoniales contenidos en convenciones colectivas, en cuya negociación haya participado como representante de la parte patronal.
Sobreprecio irregular.	Artículo 49.-Sobreprecio irregular. Será penado con prisión de tres a diez años, quien, por el pago de precios superiores o inferiores - según el caso- al valor real o corriente y según la calidad o especialidad del servicio o producto, obtenga una ventaja o un beneficio de cualquier índole para sí o para un tercero en la adquisición, enajenación, la concesión, o el gravamen de bienes, obras o servicios en los que estén interesados el Estado, los demás entes y las empresas públicas, las municipalidades y los sujetos de derecho privado que administren, exploten o custodien, fondos o bienes públicos por cualquier título o modalidad de gestión.
Falsedad en la recepción de bienes y servicios contratados.	Artículo 50.-Falsedad en la recepción de bienes y servicios contratados. Será penado con prisión de dos a ocho años, el funcionario público, el consultor o alguno de los servidores de este, contratados por la respectiva entidad pública, que incurran en falsedad o en manipulación de la información acerca de la ejecución o construcción de una obra pública, o sobre la existencia, cantidad, calidad o naturaleza de los bienes y servicios contratados o de las obras entregadas en concesión,

	<p>con el propósito de dar por recibido a satisfacción el servicio o la obra. Si con esa conducta se entorpece el servicio que se presta o se le imposibilita a la entidad pública el uso de la obra o la adecuada atención de las necesidades que debía atender el servicio contratado, los extremos menor y mayor de la pena se aumentarán en un tercio.</p>
Pago irregular de contratos administrativos	<p>Artículo 51.-Pago irregular de contratos administrativos. Será penado con prisión de uno a tres años, el funcionario público que autorice, ordene, consienta, apruebe o permita pagos, a sabiendas de que se trata de obras, servicios o suministros no realizados o inaceptables por haber sido ejecutados o entregados defectuosamente, de acuerdo con los términos de la contratación, o en consideración de reglas unívocas de la ciencia o la técnica.</p>
Tráfico de influencias.	<p>Artículo 52.-Tráfico de influencias. Será sancionado con pena de prisión de dos a cinco años, quien directamente o por interpósita persona, influya en un servidor público, prevaleándose de su cargo o de cualquiera otra situación derivada de su situación personal o jerárquica con este o con otro servidor público, ya sea real o simulada, para que haga, retarde u omita un nombramiento, adjudicación, concesión, contrato, acto o resolución propios de sus funciones, de modo que genere, directa o indirectamente, un beneficio económico o ventaja indebidos, para sí o para otro.</p> <p>Con igual pena se sancionará a quien utilice u ofrezca la influencia descrita en el párrafo anterior.</p> <p>Los extremos de la pena señalada en el párrafo primero se elevarán en un tercio, cuando la influencia provenga del presidente o del vicepresidente de la República, de los miembros de los Supremos Poderes, o del Tribunal Supremo de Elecciones, del contralor o el subcontralor generales de la República; del procurador general o del procurador general adjunto de la República, del fiscal general de la República, del defensor o el defensor adjunto de los habitantes, del superior jerárquico de quien debe resolver o de miembros de los partidos políticos que ocupen cargos de dirección a nivel nacional.</p>
Prohibiciones posteriores al servicio del cargo.	<p>Artículo 53.-Prohibiciones posteriores al servicio del cargo. Será penado con cien a ciento cincuenta días multa, el funcionario público que, dentro del año siguiente a la celebración de un contrato administrativo mayor o igual que el límite establecido para la licitación pública en la entidad donde prestó servicios, acepte empleo remunerado o participación en el capital social con la persona física o jurídica favorecida, si tuvo participación en alguna de las fases del proceso de diseño y elaboración de las especificaciones técnicas o de los planos constructivos, en el proceso de selección y adjudicación, en el estudio y la resolución de los recursos administrativos contra la adjudicación, o bien, en el proceso de inspección y fiscalización de la etapa constructiva o la recepción del bien o servicio de que se trate.</p>
Apropiación de bienes obsequiados al Estado.	<p>Artículo 54.-Apropiación de bienes obsequiados al Estado. Será penado con prisión de uno a dos años el funcionario público que se apropie o retenga obsequios o donaciones que deba entregar al Estado, de conformidad con el artículo 20 de esta Ley.</p>
Soborno transnacional	<p>Artículo 55.- Soborno transnacional Será sancionado con prisión de dos a ocho años, quien ofrezca u otorgue a un funcionario de otro Estado, cualquiera que sea el nivel de gobierno o entidad o empresa pública en que se desempeñe, o de un</p>

	<p>organismo o entidad internacional, directa o indirectamente, cualquier dádiva, retribución o ventaja indebida, ya sea para ese funcionario o para otra persona, con el fin de que dicho funcionario, utilizando su cargo, realice, retarde u omita cualquier acto o, indebidamente, haga valer ante otro funcionario la influencia derivada de su cargo. La pena será de tres a diez años, si el soborno se efectúa para que el funcionario ejecute un acto contrario a sus deberes.</p> <p>La misma pena se aplicará a quien solicite, acepte o reciba la dádiva, retribución o ventaja mencionadas.</p>
Reconocimiento ilegal de beneficios laborales	<p>Artículo 56.-Reconocimiento ilegal de beneficios laborales. Será penado con prisión de tres meses a dos años, el funcionario público que, en representación de la Administración Pública y por cuenta de ella, otorgue o reconozca beneficios patrimoniales derivados de la relación de servicio, con infracción del ordenamiento jurídico aplicable.</p>
Influencia en contra de la Hacienda Pública.	<p>Artículo 57.-Influencia en contra de la Hacienda Pública. Serán penados con prisión de dos a ocho años, el funcionario público y los demás sujetos equiparados que, al intervenir en razón de su cargo, influyan, dirijan o condicionen, en cualquier forma, para que se produzca un resultado determinado, lesivo a los intereses patrimoniales de la Hacienda Pública o al interés público, o se utilice cualquier maniobra o artificio tendiente a ese fin.</p>
Fraude de ley en la función administrativa.	<p>Artículo 58.-Fraude de ley en la función administrativa. Será penado con prisión de uno a cinco años, el funcionario público que ejerza una función administrativa en fraude de ley, de conformidad con la definición del Artículo 5 de la presente Ley. Igual pena se aplicará al particular que, a sabiendas de la inconformidad del resultado con el ordenamiento jurídico, se vea favorecido o preste su concurso para este delito.</p>
Inhabilitación.	<p>Artículo 59.-Inhabilitación. A quien incurra en los delitos señalados en esta Ley, además de la pena principal se le podrá inhabilitar para el desempeño de empleo, cargo o comisiones públicas que ejerza, incluso los de elección popular, por un período de uno a diez años. Igual pena podrá imponerse a quienes se tengan como coautores o cómplices de este delito.</p>
Consecuencias civiles del enriquecimiento ilícito.	<p>Artículo 61-Consecuencias civiles del enriquecimiento ilícito. La condena judicial firme por el delito de enriquecimiento ilícito producirá la pérdida, en favor del Estado o de la entidad pública respectiva, de los bienes muebles o inmuebles, valores, dinero o derechos, obtenidos por su autor, su coautor o cómplices, como resultado directo de este delito, salvo derechos de terceros de buena fe, conforme lo determine la respectiva autoridad judicial.</p> <p>En el caso de bienes sujetos a inscripción en el Registro Nacional, bastará la orden judicial para que la sección respectiva del Registro proceda a trasladar el bien a las municipalidades de los cantones donde se encuentren ubicados, si se trata de inmuebles, a fin de que puedan ser usados en obras de provecho para el cantón o de beneficencia pública. Los demás bienes tendrán el destino que se determine en el Reglamento de esta Ley.</p> <p>La orden de inscripción o de traspaso estará exenta del pago de timbres y derechos de inscripción.</p>

- 5. De acuerdo con su experiencia, ¿qué buenas prácticas ha identificado en los entes públicos auditados, y qué acciones recomendaría establecer para hacer más efectivas la prevención, control y mitigación del fraude, en los entes fiscalizados y en las EFS?**
- En entidades financieras reguladas se identifican buenas prácticas asociadas a los aspectos relacionados con la administración integral de riesgos y regulados en el Acuerdo SUGEF 2-10 Reglamento sobre Administración Integral de Riesgos:
 - Contar con un comité de riesgos, el cual responderá a la Junta Directiva o autoridad equivalente en sus funciones.
 - Contar con una unidad de riesgos, cuya estructura y conformación sea adecuada a las características y perfil de riesgo de la entidad, la cual deberá ser independiente de las áreas comerciales y de negocios, a fin de evitar conflictos de interés y asegurar una adecuada separación de responsabilidades. La unidad de riesgos no podrá depender de la Auditoría Interna ni asumir funciones inherentes a esta dependencia, deberá contar con autonomía propia y reportar directamente al comité de riesgos.
 - El proceso de Administración Integral de Riesgos debe estar sujeto al control de la Auditoría Interna u órgano de control interno.
 - Encomendar anualmente, una auditoría del proceso de Administración Integral de Riesgos a un experto independiente, quien deberá emitir opinión sobre la efectividad, oportunidad y adecuación del proceso de Administración Integral de Riesgos implementado por la entidad de conformidad con lo establecido en este Reglamento.
 - La entidad, con corte al 31 de diciembre de cada año, debe preparar y divulgar (tres meses posteriores al cierre) en su sitio web u otro medio en ausencia del primero, un informe anual de riesgos, que contenga al menos la siguiente información: a) Enunciación de los riesgos objeto de gestión, b) Resumen de los principios y principales políticas sobre la gestión de riesgos, c) Acciones o avances en la implementación de mejoras en relación con la gestión de sus riesgos relevantes, d) Breve descripción de las metodologías dispuestas para la medición y evaluación de los riesgos relevantes de la entidad, e) Acciones de mitigación y control implementados, f) Logros obtenidos. (Este aspecto rige a partir de mayo de 2016)
 - Que exista una fuerte fiscalización sobre entes de control en materia sustantiva sobre las entidades encargadas de la supervisión y regulación financiera (superintendencias) cuando la legislación establece potestades a otros órganos de control diferentes a la EFS.
 - Como acciones a recomendar para hacer más efectivas la prevención, control y mitigación del fraude, en los entes fiscalizados y en las EFS, se pueden mencionar las siguientes:

- Se considera importante para los fiscalizados que los supervisores alineen su normativa con los estándares de Basilea y COSO (principios de evaluación de riesgos) en materia de riesgo de fraude, para el sector bancario y no bancario, respectivamente. Además de mejorar sus prácticas actuales en esta materia, de conformidad con las regulaciones costarricenses.
- Las herramientas de identificación de eventos y medición de riesgos de fraude como parte de los riesgos operativos, permiten una medición certera y la posibilidad de que se puedan tomar acciones oportunas para su mitigación; y por tanto, es recomendable que tanto los fiscalizados como la EFS cuenten con recursos suficientes para incrementar la capacitación en temas de medición de riesgo.
- Que los fiscalizados acrecienten la importancia de los valores institucionales y el comportamiento ético de los funcionarios, por medio del apoyo del jerarca y con la disponibilidad de recursos para estos fines.

Cuestionario de apoyo al análisis de los riesgos fiscales y su administración prudencial

- 1. Exponga las disposiciones jurídicas vigentes en su país acerca de la disciplina, responsabilidad y sostenibilidad en las finanzas públicas y la deuda pública, y respecto de la contabilidad gubernamental, que tienen por objeto administrar los riesgos fiscales.**

En el caso del Gobierno Central, la regla fiscal más explícita está establecida en el artículo 6 de la Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP), el cual establece: “Financiamiento de gastos corrientes. Para los efectos de una adecuada gestión financiera, no podrán financiarse gastos corrientes con ingresos de capital.” Esta prohibición para no generar déficit corriente ha existido desde hace muchos años en la normativa costarricense¹.

En el siguiente cuadro se detalla las reglas fiscales numéricas en el ordenamiento para las instituciones del Sector Público.

Cuadro N°1
Reglas prudenciales en gasto (máximo) en Costa Rica

<i>Institución</i>	<i>Tipo</i>	<i>Regla</i>	<i>Ley</i>
<i>Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS)- Seguro de Enfermedad y Maternidad</i>	Gasto de administración	8% de ingresos	Art. 34 Ley 17
<i>Caja Costarricense de Seguro Social- Invalidez vejez y muerte</i>	Gasto de administración	5% de ingresos	Art. 34 Ley 17
<i>Caja Costarricense de Seguro Social</i>	Gasto de administración	Máximo Jerarca Junta. Directiva	Art. 14 Ley 17
<i>Caja Costarricense de Seguro Social</i>	Préstamos a Sector Público	20% de inversiones	Art. 41 Ley 17
<i>Fondo de Desarrollo social y asignaciones familiares</i>	Gasto de administración	0.50% de ingresos	Art. 17 Ley 8783
<i>Programas Asignaciones Familiares</i>	Gasto de administración	0% de lo recibido	Art. 18 Ley 8783
<i>Junta de Protección Social</i>	Gasto capital y desarrollo, y otros no relacionados con loterías	14% de utilidad neta	Art. 8 Ley 8718
<i>Fondo de Apoyo para</i>	Gastos de	0% del Fondo, sólo	Art. 15 Ley

¹ Como la Ley Orgánica de Presupuesto de 1945 y la LAF de 1952, no vigentes, y en la ley N°6955 de 1984 vigente.

Institución	Tipo	Regla	Ley
<i>la Educación superior y técnica del puntarenense</i>	administración	pueden provenir de rendimientos	7667
<i>Municipalidades</i>	Gastos de administración	40% de ingresos	Art. 94 Código Municipal
<i>Municipalidades</i>	Gastos fijos ordinarios	Sólo con ingresos ordinarios	Art. 101 Código Municipal
<i>Municipalidades</i>	Gastos administración	10% Imp. Bienes Inmuebles	Art. 3 Ley 7509
<i>Municipios. Instituto de Fomento y Ayuda Municipal, Junta. Planificadora.</i>	Gastos administración	0% Fondo Desarrollo. Municipal	Art. 32 Ley 7509
<i>Municipio. beneficio Impuesto del banano</i>	Remuneraciones y consultorías	0% de esos ingresos	Art. 3 Ley 7313
<i>Comités cantonales deportes y recreación</i>	Gastos administrativos	10% de la transferencia. recibida de municipalidad	Art. 170 Código Municipal
<i>Entidades beneficiarias. de partidas específicas</i>	Gastos corrientes y operacionales	0% si es municipalidad. 10% otras.	Art. 9 Ley 7755
<i>Consejo Nacional de Vialidad</i>	Gastos administrativos	5% de ingresos	Art. 25 Ley 7798
<i>Junta de Desarrollo Regional de la Zona Sur</i>	Gastos operación y funcionamiento	8% de ingresos generados del Depósito libre comercial de Golfito	Art. 11 Ley 7210
<i>Banca de Desarrollo</i>	Gastos administrativos y operativos	0,5% de los recursos del FINADE	Art. 18 Ley 8634
<i>Varias</i>	Dietas	Montos máximos en función del presupuesto	Art. 30 Código Municipal, Art. 2 Ley 3065
<i>LAFRPP</i>	Gastos corrientes	0% de ingresos corrientes	Art. 6
<i>LAFRPP</i>	Aumento de gastos por emisión de una ley	Debe indicar ajuste presupuestario para mantener equilibrio	Art. 44

Fuente: elaboración propia

* La regla de destinar los recursos a los fines de la institución, es generalizada en el sector público (Arts. 5 f), 110, e) entre otros, de la LAFRPP).

** El detalle de la legislación presentada se puede consultar en <http://www.pgrweb.go.cr/scij/main.aspx>

En cuanto a deuda, las reglas prudenciales se presentan en el siguiente cuadro.

Cuadro N°2
Reglas prudenciales en deuda

<i>Sector</i>	<i>Tipo</i>	<i>Regla</i>	<i>Ley</i>
<i>Gobierno</i>	Deuda externa	45% del PIB	Art 10 Ley 7970
<i>Gobierno</i>	Servicio deuda externa	15% exportaciones y turismo	Art 10 Ley 7970
<i>Gobierno</i>	Deuda interna bonificada en moneda extranjera	20% deuda interna bonificada	Art 3 Ley 7671
<i>Instituto Costarricense de electricidad (ICE), Empresa de servicios públicos de Heredia, Junta Administradora de Servicios eléctricos de Cartago y Radiográfica costarricense</i>	Deuda	45% de activos	Art 14 Ley 8660 Art 2 Ley 8345
<i>Sector Público</i>	Crédito del SBN	20% capital y reservas de cada banco, excepto ICE, Instituto costarricense de acueductos y alcantarillados, CCSS, municipalidades., con restricciones.	Art. 61 Ley 1644
<i>Sector Público</i>	Créditos externos o internos	Autorizaciones de Ministerio de Planificación y Autoridad Presupuestaria, dictamen del Banco Central de Costa Rica.	Art. 7 Ley 7010 Art. 106 Ley 7558

Fuente: elaboración propia

* El detalle de la legislación presentada se puede consultar en <http://www.pgrweb.go.cr/scij/main.aspx>

En conclusión, se encuentran reglas de desempeño para los gastos, para el superávit presupuestario, y para la deuda. No se observan para el déficit o superávit financiero.

Existen otras reglas de menor rango, como las establecidas anualmente por la Autoridad Presupuestaria. Por ejemplo, en el decreto N° 39613-H se giran las Directrices Generales

de Política Presupuestaria, Salarial, Empleo, Inversión y Endeudamiento para Entidades Públicas, Ministerios y Órganos Desconcentrados, según corresponda, cubiertos por ámbito de Autoridad Presupuestaria, para el año 2017. En dicho decreto se regulan la naturaleza de los incrementos presupuestarios máximos, así como la política de inversiones financieras según plazo (exclusivamente en títulos del Gobierno), de deuda pública en el Sistema Bancario Nacional (35%), entre otras.

Adicionalmente, el Poder Ejecutivo dicta en situaciones específicas, directrices de contención del gasto, siendo la última directriz la N° 23 del 27 de marzo de 2015, la cual dispone la no creación de plazas, el uso de hasta un 15% de las plazas vacantes, autoriza la venta de activos ociosos, innecesarios o suntuarios, racionaliza la adquisición de vehículos, autoriza el cobro de servicios, el congelamiento de salarios para los altos personeros del Poder Ejecutivo, entre otras cosas.

Por otra parte, hay normativa prudencial en carácter de procedimiento, contenida en la LAFRPP, en la ley N° 6955 para el equilibrio financiero del sector público, en las Normas Técnicas de presupuesto de la Contraloría General de la República, normas de la autoridad presupuestaria, y la propia reglamentación que cada entidad se impone.

Algunos ejemplos se citan a continuación. El Poder Ejecutivo puede hacer variaciones al presupuesto aprobado, dentro de ciertos límites (art. 45 LAFRPP), como aquellas variaciones que no modifiquen el monto del presupuesto, que no impliquen traspasos de recursos entre programas, que no impliquen aumento de la deuda, las que no aumenten el gasto corriente, las que no aumenten los servicios personales, etc. También se sigue el principio de caja única, salvo entidades excluidas por ley, en un fondo común de la Tesorería Nacional (art. 43, 66 de la LAFRPP), y la caducidad de compromisos al 31 de diciembre (art. 46 de LAFRPP).

2. Proporcione información sobre la definición jurídica, la composición, facultades, funciones y resultados alcanzados con los grupos técnicos de expertos que apoyan a los poderes legislativo y ejecutivo en la medición y evaluación de indicadores de la política fiscal y la administración de los riesgos fiscales.

A continuación se enuncia los actores relevantes así como sus respectivas facultades establecidas en el ordenamiento jurídico relacionadas con el tema de administración de los riesgos fiscales.

- Dirección General de Presupuesto Nacional, Unidad de Programación Plurianual (art. 19 LAFRPP):

Sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 4 de la LAFRPP, el marco de referencia para preparar los presupuestos del sector público estará constituido por la programación macroeconómica que realizará el Poder Ejecutivo, con la colaboración del Banco Central de Costa Rica y cualquier otra institución cuyo concurso se requiera para estos fines, según el Reglamento.

Elabora el Marco Fiscal y Presupuestario de Mediano Plazo (cinco años), que se adjunta al proyecto de Presupuesto Nacional en setiembre.

- Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y el Gasto Público de la Asamblea Legislativa (Art. 56 de la LAFRPP):

El Ministerio de Hacienda y el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica, deberán evaluar los resultados de la gestión institucional para garantizar tanto el cumplimiento de objetivos y metas como el uso racional de los recursos públicos. Asimismo, elaborarán y presentarán, a las instancias correspondientes del Poder Ejecutivo y a la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y el Gasto Públicos de la Asamblea Legislativa, informes periódicos sobre los resultados de la evaluación realizada según el Artículo anterior, de conformidad con la materia de su competencia; todo sin perjuicio de las atribuciones correspondientes a la Contraloría General de la República, en materia de fiscalización superior de la Hacienda Pública.

Además, ambos Ministerios elaborarán conjuntamente un informe de cierre del ejercicio presupuestario y lo presentarán a la Autoridad Presupuestaria para que lo conozca y proponga recomendaciones al Presidente de la República. Todos los informes de evaluación generados por la Administración estarán a disposición de la Contraloría para los efectos del cumplimiento de sus atribuciones.

- La Contraloría General de la República (artículo 32 de su Ley Orgánica):

La Contraloría General de la República deberá presentar a la Asamblea Legislativa un informe acerca del cumplimiento de sus deberes y atribuciones del año anterior, que incluya una exposición de opiniones y sugerencias que considere necesarias para un uso eficiente de los fondos públicos y enviarlo a cada uno de los diputados, el 1° de mayo de cada año.

Asimismo, la Contraloría General de la República presentará a la Comisión para el Control del Ingreso y Gasto Públicos de la Asamblea Legislativa, informes periódicos de la gestión presupuestaria del sector público y de las auditorías y denuncias que tengan repercusión sobre los recursos públicos que se estén administrando. La periodicidad de los informes será establecida por la Comisión supracitada. El Contralor General de la República comparecerá ante la Asamblea Legislativa o ante sus Comisiones, siempre que sea requerido, según lo dispuesto en el Reglamento de la Asamblea Legislativa.

- Contraloría General y Banco Central de Costa Rica (art. 38 LAFRPP):

El Poder Ejecutivo, por medio del Ministro de Hacienda, presentará el proyecto de Ley de presupuesto a conocimiento de la Asamblea Legislativa, a más tardar el 1 de setiembre anterior al año en que regirá dicha ley. Además, presentará la certificación de ingresos por parte de la Contraloría General de la República, y la del Banco Central de Costa Rica, en cuanto a la capacidad de endeudamiento del sector público y los posibles efectos sobre la economía nacional. Asimismo, al proyecto se le anexará un informe con los principales objetivos que se propone alcanzar, la información detallada sobre los compromisos plurianuales, el análisis, en un contexto de corto y mediano plazo de cinco años como mínimo, de los aspectos macroeconómicos y financieros considerados en la preparación, la explicación de las metodologías utilizadas en las estimaciones que se involucren, los criterios para definir prioridades y la información adicional que se considere oportuna.

- Contraloría General y otras instituciones (art. 40 LAFRPP):

Para facilitar el análisis y la toma de decisiones, en el proceso de discusión del proyecto de presupuesto, la Asamblea Legislativa podrá requerir los servicios de funcionarios de otros órganos e instituciones públicas especializados en la materia.

La Contraloría General de la República enviará, a la Asamblea Legislativa, a más tardar el 30 de setiembre del año que corresponda, un informe técnico sobre el proyecto de ley de presupuesto nacional.

- Contraloría General (art. 52 LAFRPP):

A más tardar el 1° de marzo, el Ministerio de Hacienda deberá remitir a la Contraloría General de la República los siguientes informes: el resultado contable del período, el estado de tesorería, el estado de la deuda pública interna y externa, los estados financieros consolidados de los entes y órganos incluidos en los incisos a) y b) del Artículo 1, la liquidación de ingresos y egresos del presupuesto nacional, el informe de resultados físicos de los programas ejecutados durante el ejercicio económico respectivo y el informe anual sobre la administración de bienes.

También, a más tardar en esa misma fecha, el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica remitirá, a la Contraloría General de la República, el informe final sobre los resultados de la ejecución del presupuesto, el cumplimiento de las metas, los objetivos, las prioridades y acciones estratégicas del Plan Nacional de Desarrollo y su aporte al desarrollo económico-social del país.

De conformidad con las disposiciones constitucionales, la Contraloría deberá remitir estos informes y su dictamen a la Asamblea Legislativa.

- Departamento de Análisis Presupuestario de la Asamblea Legislativa (Manual de Funciones y Estructura de la Organización Técnico-Administrativa de la Asamblea Legislativa).

Asesora a la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios, que da trámite al Proyecto de Presupuesto, sobre los contenidos del mismo, mediante un “informe técnico” y en las sesiones de dicha comisión. También asesora a la Comisión Permanente Especial para el Control del Ingreso y el Gasto Público sobre la evaluación física y financiera de los programas presupuestarios, la liquidación presupuestaria, la fiscalización de la hacienda pública, etc.

En síntesis el ordenamiento jurídico, le establece a cada uno de los actores involucrados diversas responsabilidades relativas a acciones que coadyuvan al control de la política fiscal. En cuanto a los resultados, a partir de la anterior normativa, los diversos actores emiten sus diferentes pronunciamientos a lo largo del año. A manera de ejemplo, la Contraloría ha señalado en múltiples documentos, publicaciones y comparecencias, los riesgos fiscales a los que se enfrenta el gobierno desde el año 2008. Similarmente, la Dirección General de Presupuesto Nacional mediante su marco fiscal y presupuestario de mediano plazo, así como en la presentación del proyecto de presupuesto, hace mucho hincapié en dichos riesgos, que ilustra con diferentes proyecciones de escenarios. Por último, también el Banco Central, al emitir su certificación sobre capacidad de endeudamiento para adjuntar a dicho proyecto de presupuesto, advierte de la tendencia que siguen las finanzas públicas y la necesidad de correcciones.

3. Defina los tres problemas principales o vulnerabilidades que se requieren solventar en su país para mejorar la administración de los riesgos fiscales.

Primeramente, la no vinculancia de la regla de cero déficit corriente, artículo 6 de la LAFRPP anteriormente mencionado. Por varios años, se consideraba que era un precepto de rango constitucional, así enfocado por la Sala Constitucional; posteriormente, dicha Sala ha considerado que no es de tal rango, sino legal. Con lo cual, la aprobación de un presupuesto para el Gobierno, por parte de la Asamblea Legislativa, que incumpla dicho artículo, es posible y ha ocurrido reiteradamente por muchos años.

Un compromiso en la aplicación de dicha regla por parte del Poder Ejecutivo, así como por parte del Legislativo, llevaría al país a una senda de finanzas públicas más sanas.

En segundo lugar, dentro del Gobierno Central y todo el sector público, el esquema múltiple de remuneraciones salariales, y vinculaciones entre los mismos que mantiene los diferenciales, y compuesto de numerosos sobresueldos tanto generales como específicos, configura una presión de crecimiento automático del gasto, en tanto las personas acumulan incentivos establecidos de forma automática, como es el caso de las anualidades.

Un esquema salarial más parsimonioso para todo el sector público, no sólo imprimiría equidad en el tema salarial entre los diferentes puestos, sino que permitiría tener un mejor control del gasto por este concepto, al no contener el diseño, disparadores automáticos.

En tercer lugar, de las transferencias del Gobierno Central, dependen una serie de instituciones, principalmente, Órganos Desconcentrados, los cuales son una carga importante para las finanzas públicas, los cuales a su vez podrían verse afectadas por un desequilibrio en el Gobierno Central. Otras instituciones públicas autónomas (como la Caja Costarricense de Seguro Social, las instituciones de educación superior, y las municipalidades), que se financian con subvenciones del presupuesto nacional, o con impuestos o cargas parafiscales (contribuciones sociales), han presentado en su administración autónoma un control insuficiente a sus erogaciones (compras), y compromisos salariales, lo cual ha generado también presión sobre las finanzas públicas.

En estos casos la vinculación de las subvenciones a resultados, o uso con temporalidad definida, podría mejorar el resultado fiscal y el nivel de riesgos al que se ve sujeto el resultado financiero del Gobierno.

Finalmente, la Contraloría presentó en el 2015 una iniciativa de reforma constitucional, que fue acogida por los diputados, denominada “Adición de un Párrafo Primero y Reforma del Tercer Párrafo del Artículo 176 de la Constitución Política de la República de Costa Rica, Principios de Sostenibilidad Fiscal y Plurianualidad” (expediente 19.584), con el objeto de que todas las instituciones consideren vinculante la responsabilidad fiscal con un criterio intertemporal.

- 4. Exponga las características fundamentales de las instituciones y de las reglas fiscales que en su país contribuyen a la administración de los riesgos fiscales.**

Véase respuestas 1 y 2.

- 5. Señale tres áreas de oportunidad que tiene la EFS de su país para mejorar la auditoría sobre la administración de los riesgos fiscales.**

La Contraloría General de la República concentra esfuerzos para generar los insumos y el seguimiento necesario respecto del tema fiscal. En primera instancia, realiza todos los años una auditoría financiera sobre la liquidación del presupuesto del Gobierno Central así como de sus Estados Financieros, de esta forma, impulsa mediante su dictamen y recomendaciones oportunidades de mejora relacionadas con los registros y la calidad de las cifras financieras reportadas para la toma de decisiones.

Además el ente contralor se pronuncia, a través de sus informes periódicos sobre las finanzas públicas (Informe de Presupuestos Públicos Situación y Perspectivas publicado a finales de febrero de cada año, en la Memoria Anual publicada el primero de mayo de cada año, en el Informe de Evolución Fiscal y Presupuestaria al 30 de junio publicado a finales de agosto de cada año y el Informe Técnico sobre el Proyecto de Ley de Presupuesto de la República publicado a finales de setiembre de cada año), donde da seguimiento constante al tema fiscal y emite recomendaciones al respecto.

Se puede identificar como una oportunidad de mejora potenciar funcionarios con el conocimiento en la materia o bien acrecentar este tipo de perfiles en las áreas de fiscalización del ente contralor, para realizar análisis focalizados sobre la temática de riesgo fiscal que permita garantizar una planificación más puntualizada para contrarrestar los riesgos identificados y ayudar a la administración a mejorar la calidad de sus servicios.