

Hacia la auditoría del valor público:  
retos para la auditoría  
gubernamental en la Contraloría  
General de la República de Costa Rica.



# Hacia la auditoría del valor público: retos para la auditoría gubernamental en la Contraloría General de la República de Costa Rica.

*Investigadoras*  
Rebeca Calderón Rodríguez <sup>1</sup>  
Marina Fernández-Cuesta Román <sup>2</sup>

## Resumen

En este artículo se desarrolla una reflexión crítica sobre los elementos de la auditoría en el análisis y la incorporación del valor público de los servicios o programas estatales. Se revisan, en primer lugar algunas concepciones de valor público, para luego identificar lo que dictan los estándares internacionales en materia de auditoría al respecto. Posteriormente, se presentan los resultados del examen de una muestra de auditorías realizadas por la Contraloría General en el último año, donde se destaca que en la fiscalización no ha logrado incorporar aún el concepto del valor público en los procesos, procedimientos y controles.

## Palabras Clave

Valor público, auditoría, Contraloría General de la República, metodología, administración.

## Abstract

This article presents a critical reflection about the audit elements in the analysis of public value of the government services or programs. Firstly, some public value definitions are reviewed, and then, the international standards to identify what they state on regards to audit. After that, the results of the assessment to an audit sampling performed by the Office of the Comptroller General during the last year are presented. In these results, it is stressed that in audits,

the concept of public value has not yet managed to incorporate in processes, procedures and controls.

## Keywords

Public value, audit, Office of the Comptroller General, methodology, administration.

<sup>1</sup> Antropóloga, Máster en Ciencias Políticas. Fiscalizadora-coordinadora de auditorías de temas sociales en la Contraloría General de la República.

<sup>2</sup> Licenciada en Administración de Empresas, Fiscalizadora-coordinadora de auditorías en temas de gobiernos locales en la Contraloría General de la República.

## Introducción

El Poder Ejecutivo costarricense, en su doble papel de Gobierno y administrador del Estado, cumple sus objetivos, competencias y funciones mediante la definición de una estructura que abarca un conjunto de instituciones y organismos que prestan servicios públicos para la ciudadanía y el desarrollo del país.

En este marco, el Estado no solo existe para regular las actividades de la sociedad en un territorio determinado, sino que se debe a la atención de las demandas de los ciudadanos, en el entendido que éstas crean bienestar a la colectividad, concepto que en la actualidad se conoce como valor público. Esto implica diferentes retos: para la administración pública, significa poner en el centro de su gestión las necesidades del ciudadano, no como un cliente cuyas "necesidades" específicas relacionadas al servicio hay que satisfacer, sino más bien como un ente que goza de derechos, los cuales deben ser protegidos y garantizados.

Para actores como la Contraloría General de la República en su rol de fiscalización del uso de los recursos públicos, se trata de verificar el buen funcionamiento de las instituciones por medio del cumplimiento de las metas y correcta ejecución de los recursos asignados, más que la simple verificación de los controles administrativos. En congruencia con ello, los productos de fiscalización se constituyen en instrumentos que permiten apoyar el control político y ciudadano, además que promueven los principios que deben regir la administración pública, como la rendición de cuentas, la transparencia de la gestión, la eficacia y eficiencia de las operaciones.

Al respecto, se ha observado la existencia de brechas entre este deber ser y la puesta en práctica del concepto de valor público en la auditoría gubernamental. En consecuencia, la investigación realizada demuestra que entre el 2016 y 2017 la producción de informes de auditoría de la Contraloría General de la República ha priorizado en la identificación de las causas de los hallazgos, las deficiencias en los procedimientos, procesos y suficiencia de controles.

### La auditoría gubernamental

Uno de los conceptos que mejor describe la razón de ser de la auditoría se expone en las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público (2014), en donde se señala que la auditoría es un:

(...) proceso sistemático, independiente y profesional para obtener y evaluar objetivamente evidencia en relación con hechos y eventos de diversa naturaleza, comprobar su grado de correspondencia con un marco de referencia de criterios aplicables y comunicar los asuntos determinados, así como las conclusiones y disposiciones o recomendaciones a la respectiva Administración, con el fin de mejorar la gestión y la toma de decisiones y fortalecer el marco de responsabilidades (p. 2).

Al ser sistemático, el procedimiento para desarrollar la auditoría en la CGR se encuentra regulado por una serie de normas, pues con ello se garantiza la calidad de los productos emitidos. En primera instancia se encuentran las Normas In-

ternacionales de las Entidades de Fiscalización Superior (en adelante ISSAI), emitidas por la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI, por sus siglas en inglés). En específico, la ISSAI 300 (2013), se conoce como los "Principios Fundamentales", y expone aspectos generales de la definición de auditoría de desempeño. Al respecto, dicha norma señala:

(...) la Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora (2013, p.2)

Esta misma norma define los principios de economía, eficiencia y eficacia de la siguiente manera:

El principio de economía significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio. El principio de eficiencia significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad. El principio de eficacia se refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos (2013, p.6)

Con ello, se puede afirmar que la eficiencia y la eficacia son intrínsecas a la búsqueda del bienestar de la población a la que se atiende, pues existe eficacia cuando hay consecución de objetivos, y eficiencia, si estos servicios se entregan en el menor tiempo posible, por ejemplo.

Otro tipo de auditoría es la de "cumplimiento" y de acuerdo con la ISSAI 400, se trata de un tipo de auditoría que cuyo objetivo es "determinar si un asunto cumple con las autoridades aplicables identificadas como criterios" (p.3). Por autoridades se comprende la normativa, reglamentos o en general las reglas que delimitan el servicio o proceso que se pretende evaluar.

En concordancia con las normas expuestas, se comprende que la auditoría gubernamental, ya sea de desempeño o de cumplimiento, es una herramienta eficaz para que la Contraloría pueda evaluar cómo están logrando los servicios públicos concentrar sus esfuerzos en atender las necesidades del ciudadano e impulsar cambios al respecto por medio de las disposiciones que emite en sus informes. Lo anterior, es parte del concepto de valor público que se revisa a continuación.

### Sobre el valor público

El concepto de valor público es introducido por Mark H. Moore (1995), en su libro Creación de Valor Gestión Estratégica Pública en el Gobierno, en el cual indica que el valor público es el principio de organización en el sector público. En este sentido, Moore (1995) establece que el rol del gestor público incluye una función política, la cual no consiste en reemplazar a los actores políticos quienes realizan la planificación gubernamental, sino que deben contribuir a que los procesos de identificación de problemas públicos, objetivos públicos y la propuesta de medidas para solucionarlos, sean

lo mejor posible para la ciudadanía. Asimismo, los gestores públicos, serán los responsables de implementar las decisiones y evaluarlas para generar mejoras continuas sobre el problema detectado.

La formulación de esta definición se encuentra influenciada por un modelo de gestión pública que buscaba la "gobernanza" en el sentido que lo expresa Conejero (2014):

(...) el concepto de gobernanza se entiende como un modelo de administración pública, cuyo principal objetivo es acercar a los ciudadanos a las instituciones, y por qué no de los políticos a los ciudadanos, a través de una mayor participación ciudadana y de distintas redes de grupos de interés (p. 34).

En dicho modelo, la búsqueda de un incremento en la participación ciudadana pretende no sólo en la búsqueda de una mayor legitimidad de las propuestas políticas para resolver los problemas públicos, sino también, una mayor satisfacción de las demandas e intereses de la colectividad.

No obstante, el modelo de gobernanza por sí mismo, no pudo resolver la tensión entre la legitimidad entre la representación y la participación ciudadana, por lo que fue necesario fusionarlo con otros conceptos de direccionamiento ya avanzados desde el sector privado, como liderazgo, eficiencia y la visualización del ciudadano como un cliente, al que se debe atender sus necesidades.

En esta línea, Jorge Hintze (2005) señala que "el valor es la satisfacción de necesidades humanas, y el valor público es la satisfacción de necesidades humanas mediante el empleo de recursos públicos y o privados cuyo acceso es regulado públicamente en relación a la condición de ciudadano de los destinatarios" (pp. 9-10). Este autor adiciona al concepto de valor público el término "cadena", de manera que permite visualizar casi gráficamente un enlace entre diferentes aspectos que le componen. Más allá de eso, Hintze (2005), conceptualiza la cadena del valor público como:

(...) una transacción entre un proveedor de servicio público y un cliente o "derechohabiente", es decir un individuo. Para que esta transacción sea válida, se requiere la conjunción de varios elementos: a) los recursos empleados en la gestión y procesos propios de la administración, b) las consecuencias del empleo de los recursos y c) análisis de la producción o eficacia de los objetivos planificados (p.6).

Desde la perspectiva transaccional que propone Hintze (2005), lo relevante no es el proceso, sino más bien el resultado brindado por el servicio, que, en este caso, se trata del derecho del ciudadano:

(...) no importa si los productos son fruto de actividades de entidades estatales o privadas ni si los recursos empleados en su producción son de propiedad pública o privada sino cuáles son las reglas que rigen las transacciones mediante las cuales los usuarios acceden a ellos. Tampoco importa, a los efectos de este análisis, qué parte de los recursos públicos provengan eventualmente de impuestos (y, por lo tanto, los usuarios paguen, aunque indirectamente, por los servicios que reciban), porque la cantidad de valor de uso recibido

en cada caso no tiene relación con los impuestos pagados por los usuarios, sino con los derechos de acceso al producto específico de que disfruten por tal condición. Sí importa, en cambio, que el valor público se refiera a transacciones producto-usuario cuyos resultados satisfagan necesidades, en la medida en que el acceso tenga lugar como consecuencia del ejercicio de derechos (p.8).

En suma, los servicios públicos tienen objetivos definidos, pero además un valor intrínseco el cual, es una apropiación de la ciudadanía de éstos al facilitarles su acceso al derecho que las leyes les asisten. Si bien no existe contradicción en que los servicios públicos deben brindarse de manera oportuna, eficaz, eficiente y transparente, es necesario considerar que su razón de existencia es, ante todo, responder a los derechos que la ciudadanía demanda.

¿Cómo relacionan las Normas Internacionales la práctica de la auditoría con el concepto de valor público?

Las tendencias internacionales establecen el valor público como una teoría ascendente y aplicable a las auditorías de las Entidades de Fiscalización Superior (EFS). La INTOSAI, mediante la emisión de la ISSAI 12 (2013), denominada "El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores", indica que:

(...) la fiscalización del sector público, tal y como la defienden las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), es un factor importante a la hora de marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos. La fiscalización de gobiernos y entidades públicas por parte de las EFS tiene un impacto positivo en la confianza de la sociedad, puesto que hace que los responsables de los recursos públicos piensen cómo utilizar correctamente dichos recursos. (INTOSAI/ISSAI 12, 2013, p.4).

Dado que el Gobierno y los funcionarios públicos son elegidos por la ciudadanía para manejar los recursos de la hacienda pública y distribuirlos por medio de sus servicios, resulta vital que el Estado conozca las diferentes necesidades y demandas de los usuarios, así como velar que los servicios provistos tengan la calidad necesaria.

Al respecto, en la ISSAI 300 (2013) que expone los principios fundamentales de la auditoría de desempeño, se indica:

La auditoría de desempeño promueve la rendición de cuentas al asistir a los responsables de la gobernanza y de las tareas de supervisión para mejorar el desempeño. Lo logra evaluando si las decisiones de la legislatura o del ejecutivo son preparadas e implementadas eficiente y eficazmente, y si los contribuyentes o ciudadanos han recibido el justo valor por su dinero. Ello no cuestiona las intenciones y decisiones del legislativo, pero examina si deficiencias en las leyes y reglamentos o su forma de implementación han evitado la consecución de los objetivos determinados. La auditoría de desempeño se enfoca en áreas en donde pueda añadir valor a los ciudadanos, y en las cuales tenga el mayor potencial para la mejora. Proporciona incentivos constructivos para que las partes responsables tomen las medidas apropiadas. (INTOSAI/

En este punto es donde la auditoría gubernamental adquiere un papel relevante y de aporte al concepto de valor público, al detectar mediante la fiscalización, debilidades tanto en la gestión de los recursos y procesos propios de la administración, como en las consecuencias del empleo de dichos recursos y análisis de la producción o eficacia de los objetivos planificados, que finalmente provocan que los recursos públicos no lleguen a los ciudadanos y por ende, sus derechos se vean limitados.

Según la Norma ISSAI 300 (2013), "el objeto de estudio de una auditoría de desempeño no tiene que estar limitado a programas, entidades o fondos específicos" (art.19), sino que también abarca la prestación de servicios, los efectos de políticas y regulaciones gubernamentales, las partes interesadas, los negocios, los ciudadanos y la sociedad.

No obstante, como se observa en los siguientes resultados de una prueba realizada a una muestra de auditorías, la práctica generalizada en la Contraloría General es que las auditorías se orienten en su mayoría a los procesos, procedimientos y debilidades de control, y en menor grado a la afectación directa de los ciudadanos.

El abordaje del valor público en las auditorías de la Contraloría General de la República

Para el análisis de los hallazgos de auditoría, se obtuvo de la página web de la Contraloría, [www.cgr.go.cr](http://www.cgr.go.cr), la base de datos de informes de fiscalización emitidos por las diferentes áreas de fiscalización de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa (DFOE) de la Contraloría. El periodo seleccionado comprende desde el 01 de abril de 2016 hasta 01 de abril de 2017.

De los informes de fiscalización, no se consideraron los informes recurridos, ni los informes sobre auditorías financieras. En el caso de los primeros, ya que la apelación se encontraba en proceso de resolución y en el caso de los segundos, porque se estima que su alcance está muy focalizado a los aspectos contables y financieros, más que al enfoque de resultados.

Una vez realizada la depuración comentada, se contabilizaron 63 informes de fiscalización en total, de los cuales se procedió a realizar una selección aleatoria de 31 informes, lo que equivale al 50% de la producción de auditoría.

El tamaño de la muestra se define según criterio de las investigadoras al considerar los siguientes factores:

a) El objeto de estudio es el análisis de contenido de los objetivos y hallazgos de auditoría más que los informes como pieza documental, y b) que, en promedio, cada informe contiene cuatro hallazgos, lo que representa una población de al menos 128 hallazgos de auditoría que se analizaron para la presente investigación. Cabe indicar que se realiza una lectura y sistematización de cada uno de los hallazgos de auditoría seleccionados.

Los principales criterios para analizar los informes son: 1. si los estudios de auditoría evalúan directamente la prestación de servicios que se brindan a la población y 2. si el alcance, así

como los hallazgos determinados se orientan hacia la búsqueda de una mejora en la prestación de dicho servicio al ciudadano.

El análisis realizado arroja como principal resultado que sólo cuatro informes reflejan directamente la aplicación del concepto de auditoría de valor público, los restantes 27 informes, abordan el concepto de manera indirecta. Es decir, que ni un tercio de las auditorías realizadas, tienen objetivos que se relacionan directamente con servicios que se brindan a la población, o bien, el alcance, así como los hallazgos determinados, se orientan hacia la búsqueda de una mejora en la prestación de dicho servicio al ciudadano.

Por su parte, en los restantes 27 informes analizados, el concepto del valor público es abordado de manera indirecta en los objetivos y hallazgos. En dichos casos, el análisis se concentra mayoritariamente en la búsqueda de la mejora administrativa, por medio del señalamiento de debilidades en los procesos, procedimientos y/o controles. En este sentido, la eficiencia de los procesos resulta ser el objeto de auditoría más frecuente en el periodo analizado.

No obstante, los esfuerzos por realizar un cambio en este sentido se visualizan a lo interno de la organización. Por ejemplo, la Planificación Estratégica Institucional de la Contraloría General cuenta con un objetivo estratégico orientado hacia la fiscalización de la eficiencia y eficacia de los servicios públicos críticos, con lo cual, está clara la intención institucional desde el más alto nivel para direccionar la auditoría de valor público. El reto más bien parece en operacionalizar esta estrategia en los objetivos de los estudios de auditoría, y en la metodología y procedimientos para guiar esta actividad.

En este sentido, los resultados revelan retos en cuanto al fortalecimiento del proceso de la planificación, con el fin de incorporar el concepto de valor público de forma natural en la auditoría, de tal manera que, a la hora de estructurar los hallazgos, se visualice el valor agregado que el ciudadano espera de los informes de fiscalización.

### **Retos para la Contraloría General**

Los estudios de auditoría se realizan con el objetivo de identificar las oportunidades de mejora en cada institución auditada, por lo que la Contraloría General, mediante el producto de su auditoría, genera una cadena de valor público que impacta a la ciudadanía directa o indirectamente.

En este sentido, se esbozan algunos retos que, a juicio de las investigadoras, pueden promover el abordaje del valor público desde la auditoría en forma directa, y de esta manera impulsar cambios en la gestión del sector público.

La primera de ellas es la importancia de actualizar las metodologías que guían la fiscalización. Lo anterior, bajo el precepto de que es necesaria una intervención racional para lograr cambios sobre las formas tradicionales de ejecutar la auditoría, que favorecen intervenciones más administrativas.

Por tanto, si la discusión sobre el deber ser, ya ha sido abordada teóricamente, el trabajo pendiente está en los instrumentos y procedimientos que guían a los auditores en su actividad de fiscalización. Significa, por tanto, trabajar en

abandonar la visualización del concepto de valor público como imaginario e inalcanzable y plasmar propuestas para su instrumentalización desde la auditoría. Un camino en este sentido puede visualizarse a partir de las mejores prácticas de las auditorías que sí han logrado dicho enfoque, pues, aunque sean pocos ejemplos, pueden constituir una base para iniciar el cambio esperado.

Otro reto fundamental, surge en el momento del planteamiento de los perfiles de las auditorías como proyectos, específicamente lo relacionado a los objetivos y alcances, los cuales vienen preestablecidos por el equipo gerencial y asignados al equipo de auditoría al inicio de cada estudio. Este reto implica reconocer, que, por un asunto de riesgos, cobertura de universo de fiscalización y el aprovechamiento de oportunidades que el entorno ofrezca, no necesariamente se requiere que todas las auditorías de un año sean bajo el enfoque de valor público, sin embargo, si permitiría balancear la producción y eventualmente generar mayor experiencia y habilidades en la emisión de este tipo de estudios.

Un tercer reto, surge con la necesidad de construir el "sentido" organizacional de ejecución de la auditoría de valor público e incorporarlo a la identidad de la institución. Lo anterior, pues es reconocido que no solo a partir de la instrumentación técnica se van a lograr los cambios organizacionales, sino que es necesario un real convencimiento de los ejecutores, quienes

deben valorar este concepto como una necesidad real, que se debe ser operacionalizada en la auditoría.

## Conclusiones

A partir de lo expuesto, cabe destacar que la creación de valor público juega un papel fundamental con las nuevas tendencias de gestión pública y buen gobierno, ya que la mejora de los servicios que el estado ofrece a la ciudadanía es al final lo que la población valora. Estas tendencias deben permear la práctica de auditoría, de manera que se impulse desde esta actividad, las mejoras correspondientes.

En este sentido, la Contraloría General de la República tiene el reto de incrementar el análisis del valor público de manera directa en sus estudios de auditoría, con el objetivo de que la ciudadanía perciba como parte de una cadena de valor público, mejores servicios y por ende, la satisfacción de sus derechos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Conejero, Enrique (2014). *Valor Público: una aproximación conceptual*. Revista 3C empresarial, Vol.3 (Nº 1), pp. 30 - 41.
- Blaug Ricardo, Horner Louise, Lekhi Rohit. (2006) *Heritage, Democracy and Public Value*. The Work Foundation 3 Carlton House Terrace London.
- G Kelly, G Mulgan, S Muers (2002). *An analytical framework for public service reform*. London, Cabinet Office.
- García Reátegui, Jorge Humberto. (201-5). *Informes especiales. Gestión pública y valor público*. Actualidad Gubernamental (Nº 78), 4-6.
- Hintze, Jorge (2005). *Evaluación de Resultados, Efectos e Impactos de Valor Público*. Recuperado de: [http://www.cedef.edu.ar/Archivos/Bibliotecas\\_Archivos/Hintze%20Evaluacion%2de%20resultados%20efectos%20e%20impactos%20de%20valor%20publico.pdf](http://www.cedef.edu.ar/Archivos/Bibliotecas_Archivos/Hintze%20Evaluacion%2de%20resultados%20efectos%20e%20impactos%20de%20valor%20publico.pdf)
- Instituto Federal Electoral (2012). *Valor público: Una reflexión institucional*. Recuperado de: <http://www.ine.mx/docs/IFE-v2/CDD/CDD-estructura/DOCS/estudiovalorpublicoenIFE.pdf>
- Mark H. Moore (1998). *Creación de Valor Gestión Estratégica Pública en el Gobierno*. Barcelona: Paidós.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (2013). ISSAI-12: *El valor y beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. Vienna.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (2013). ISSAI-300: *Principios fundamentales de la auditoría del desempeño*. Vienna.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (2013). ISSAI-400: *Principios fundamentales de la auditoría de cumplimiento*. Vienna.
- Universidad Católica del Perú. (2013). *Gestión Estratégica y creación de valor en el sector público: Estudio de caso sobre el desarrollo de evaluaciones de conocimientos en el Servicio Civil Peruano*.