

AL CONTESTAR REFIÉRASE

AL N°

09387
DC-0395

R-DC-169-2011. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Despacho Contralor. San José, a las quince horas del veintinueve de setiembre de dos mil once. -----

Recurso de apelación en subsidio interpuesto por el señor Fernando Herrero Acosta en su condición de Ministro de Hacienda en contra de lo dispuesto por el Área del Sistema de Administración Financiera en el informe No. DFOE-SAF-IF-03-2011 de 23 de mayo de 2011, “*Sobre los resultados de la Revisión de los Informes Emitidos por el Ministerio de Hacienda, referentes al resultado contable y los estados financieros consolidados del período económico 2010*”, disposiciones g) e i). -----

RESULTANDO

I.- Que el Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República de la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa emitió el informe DFOE-SAF-IF-03-2011, sobre “*Los resultados de la Revisión de los Informes Emitidos por el Ministerio de Hacienda, referentes al resultado contable y los estados financieros consolidados del período económico 2010*”. En el estudio, se concluyó que los informes sobre el resultado contable y los estados financieros consolidados del período 2010 no podían ser avalados por la Contraloría General, por cuanto se determinó la insuficiencia del marco normativo contable utilizado; la aplicación parcial del método contable del devengado y la falta de integración de sistemas, subsistemas y módulos con el Sistema Integrado de Gestión para la Administración Financiera (SIGAF). Además, respecto de los registros contables en los saldos de rubros de efectivo, cuentas por cobrar y activos fijos o “bienes”, se determinó la existencia de una diferencia significativa, no aclarada, por ¢3.327.933,24 millones entre los saldos de “Bienes” o activos fijos presentados en el Balance de Situación al 31 de diciembre de 2010 por la Contabilidad Nacional y los valores reportados por la Dirección

General de Administración de Bienes y Contratación Administrativa (DGABCA) en el Informe Anual sobre la Administración de Bienes de la Administración Central del periodo 2010, para los ministerios de gobierno. Asimismo, se encontraron debilidades y errores contables en los saldos que representan las obligaciones del gobierno con la CCSS, referentes a la inadecuada denominación de cuentas contables utilizadas, la falta de separación en cuentas contables de una parte del saldo de esas obligaciones, la ausencia de revisión sobre los datos del estado de la "Deuda del Estado Acumulada" que envía la CCSS a la Contabilidad Nacional del Ministerio de Hacienda, con base en el cual se efectúan los registros contables. Como consecuencia de las condiciones del procedimiento contable utilizado para el registro de esas obligaciones se determinaron debilidades y errores en los saldos relacionados con el no reconocimiento íntegro del gasto por la totalidad del aporte por la contribución estatal a la seguridad social y del gasto por concepto de intereses sobre la deuda acumulada, la falta de ajustes, al cierre del periodo, para el reconocimiento de los intereses generados de los préstamos externos asociados a un convenio de pago suscrito entre el Ministerio de Hacienda y la CCSS en el año 2003; de un error contable en el saldo de la referida obligación producto de que la CCSS, no había deducido del pasivo del Gobierno la totalidad de recursos que éste le había transferido correspondientes al préstamo BIRF 7068 – CR, y a la necesidad de que se realice la valuación por variaciones en el tipo de cambio, del saldo por pagar de la deuda con la CCSS, producto del mencionado convenio y como resultado del compromiso adquirido por el Gobierno de aportar los recursos financieros a la CCSS, para que proceda a la amortización y pago de intereses de varios créditos externos que dicha institución había contratado. También, se determinó que la amortización de primas y descuentos derivados de las operaciones de deuda interna, no se realiza de manera sistemática durante el plazo de vigencia de los títulos, conforme lo señalan las políticas contables y normas técnicas vigentes. Finalmente, se observó la existencia de una cantidad considerable de registros (débitos y créditos) para el reconocimiento de activos y pasivos, o por ajustes y correcciones, afectando el patrimonio neto a través del uso irrestricto de la cuenta "Ajustes a los Resultados", realizándose en

conjunto entre débitos y créditos a esa cuenta, un total de 537 registros (197 débitos por ¢1.096.199,1 millones y 340 créditos (por ¢336.753,4 millones), cuyos importes va desde ¢1,00 hasta ¢93.472.601.369,32, lo cual pone de manifiesto que, en muchos casos, el registro de las transacciones no se está realizando oportunamente en los periodos contables respectivos. En relación con la revisión de los estados financieros consolidados de la Administración Central, se determinaron algunas situaciones que afectan la consolidación de cifras, tales como que algunas instituciones siguen incumpliendo con la normativa contable proporcionada por la Contabilidad Nacional, no envían a la Contabilidad Nacional la información en la forma requerida o no la remitieron oportunamente, por lo cual no fue incluida en los estados financieros consolidados y, según la Contabilidad Nacional, algunas entidades remitieron sus estados financieros mal elaborados o con inconsistencias graves. Además, se determinó que existen diferencias en el valor de adquisición de la partida de bienes duraderos que se presenta en el Balance General Consolidado de la Administración Central (Poder Ejecutivo más entidades adscritas) al 31 de diciembre de 2010, y el valor de adquisición de los bienes reportado en el Informe Anual de Bienes de la Administración Central para ese mismo año, por la suma de ¢3.243.999,7 millones, lo cual pone de manifiesto, que el valor de los activos y patrimonio neto consolidado no se presentan razonablemente (expediente, folios 56 a 109). -----

II.- Que el informe fue notificado a Ministerio de Hacienda, mediante oficio 4534 de 23 de mayo de 2011, recibido el 26 de mayo de 2011 (expediente, folios 56 y57). -----

III.- Que mediante oficio DM-722-2011 de 31 de mayo de 2011, presentado ante este órgano contralor el 1 de junio, el señor Fernando Herrera Acosta, Ministro de Hacienda, interpuso recurso de revocatoria con apelación en subsidio en contra del informe DFOE-SAF-IF-03-2011 (expediente, folios 110 a 112). -----

IV.- Que mediante resolución R-DFOE-SAF-01-2011 de las ocho horas del veintiuno de junio de dos mil once, el Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República rechazó el recurso de revocatoria interpuesto en contra del citado informe (expediente, folios 113 a 121). -----

V.- Que mediante oficio DFOE-SAF-270, de 21 de junio de 2011, recibido el 22 de junio, el Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República remitió el expediente a este Despacho (expediente, folio 122).-----

VI.- Que mediante oficio DM-889-2011 de 23 de junio del 2011, recibido en este Despacho Contralor, el 27 de junio, el señor Rowland Espinoza Howell, en su condición de Ministro a.í., se apersonó al recurso, reiterando en todos sus extremos los argumentos del escrito de apelación interpuesto (expediente, folio 123).-----

CONSIDERANDO

I.- Admisibilidad. El informe fue comunicado al Ministerio de Hacienda, el 26 de mayo de 2011 y el escrito de impugnación presentado el 1 de junio del 2011, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 346 de la Ley General de la Administración Pública se estima extemporáneo. No obstante la referida extemporaneidad, por la importancia del tema para el mejor ordenamiento de la Administración Financiera de la República nos permitimos analizar los argumentos expuestos. .-----

II.- Sobre lo impugnado. En el escrito, el recurrente dice impugnar el informe DFOE-SAF-IF-03-2011, específicamente en lo que se refiere a las disposiciones g) e i), conforme las cuales se establece la obligatoriedad de proceder con el registro contable sobre la base de devengo en el caso de las primas y de los intereses devengados y para los préstamos de la Caja Costarricense de Seguro Social cuya atención realiza el Ministerio de Hacienda, dadas las dificultades generadas por la información para hacer los registros contables respectivos; porque el criterio debe aplicarse de manera integral y no solo a unas cuantas partidas; por las posibilidades y limitaciones que enfrenta el sistema de información SIGAF para hacer el registro de las partidas requeridas; por lo relacionado con la consolidación del pago de intereses; y, porque la introducción del criterio de devengo debería hacerse considerando simultáneamente el nivel presupuestario y patrimonial o bien el nivel patrimonial y en una segunda etapa el presupuestario. Por ello, solicita que las

disposiciones recurridas se redacten de la siguiente manera: *“se deberá realizar un análisis que permita establecer en un plazo no mayor a 90 días, un plan para la implementación del principio contable del devengo en el registro de todos los gastos correspondientes al servicio de la deuda y su generalización en las diferentes subpartidas de gasto, pero que también tome en cuenta su aplicación a las partidas de ingreso, considerando su implementación en las instituciones públicas sujetas al ámbito rector de la Contabilidad Nacional”*. -----

III. Sobre el fondo. Sobre el criterio de registro del devengo. No hay desacuerdo entre la Administración recurrente y el informe del Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República en la obligación legal, reglamentaria y doctrinaria que existe desde hace más de una década de adoptar el criterio del devengo en los registros contables de los órganos y entes de la Administración Pública obligados a ello. La divergencia se centra en el alcance de la aplicación de este criterio a algunas cuentas y no a la totalidad de éstas, como lo pide el Ministerio de Hacienda. En punto a ello, deben tenerse en cuenta dos aspectos medulares. Primero, que es una obligación legal, con la vinculación que ello conlleva y que como tal no cualquier ajuste es permitido. Segundo, que es una tarea cuyo cumplimiento presenta un rezago de más de una década. Por esta razón, la disposición girada por este órgano contralor debe entenderse en procura de que los ajustes cubran todas las cuentas, pero que el trabajo inicie con las cuentas seleccionadas en el estudio, vista su importancia y ante la imposibilidad material de un abordaje íntegro al mismo tiempo. Desde esa perspectiva, los recurrentes llevan razón cuando reclaman que la disposición debe cubrir la totalidad de las cuentas, tesis que se comparte, pero con la variante de que se debe arrancar con las cuentas seleccionadas y en el plazo otorgado. Más que nada se trata de un asunto práctico ante la imposibilidad que ha mostrado el Sector Público para dar el salto necesario a fin de implementar esta obligación. El riesgo intrínseco de la petición del recurrente es que por abarcar todas las cuentas, los plazos deban extenderse indefinidamente. Las limitaciones que existen o que apunta el recurrente para la implementación del criterio del devengado deben generar no el rechazo de la

medida, ni tampoco una reformulación, sino la elaboración de una estrategia, para el resto de las cuentas, que permita obtener resultados. Ahora bien, la solicitud de este Órgano Contralor en el informe recurrido debe verse como una oportunidad para empezar a aplicar de una vez por todas esa obligación jurídica, utilizando las cuentas señaladas como las primeras en las que se va a llevar adelante tal obligación, es decir aplicar el *principio contable del devengo en el registro de todos los gastos correspondientes al servicio de la deuda y su generalización en las diferentes subpartidas de gasto*, pues de mantenerse la conducta omisa la situación se trasladaría al plano de una eventual responsabilidad administrativa, con las consecuencias que ello importa. En resumen, se aclaran los términos del estudio en el sentido de que este órgano contralor comparte la posición del Ministerio de Hacienda de que el procedimiento debe aplicarse a todas las cuentas, pero que al margen de la estrategia que la entidad defina para el cumplimiento de tal deber, se deberá iniciar el cambio con las cuentas seleccionadas y en el plazo dispuesto. -----

Sobre la disposición 4.1.g). Se dispone que *se giren instrucciones a la Contabilidad Nacional a fin de que se adopten “las acciones necesarias para que se modifiquen los procedimientos de registro contable respectivos, de manera que contemplen la ejecución de ajustes contables para el reconocimiento de los intereses generados por los préstamos asociados al convenio de pago suscrito el 16 de diciembre de 2003 entre la CCSS y ese Ministerio, según se expone en el punto d), iv., del aparte 2.1.2 de este informe. Esta disposición deberá ser cumplida en un plazo máximo de tres meses, a partir del recibo del presente informe.”* Sobre esa disposición, este Despacho comparte el criterio del aquo, en el sentido de que lo relevante no es el caso, sino el procedimiento seguido, ya que la Dirección General de Contabilidad no registra los intereses acumulados por pagar sobre préstamos sino que lo que se hace es registrar los intereses hasta que se hace el pago, lo cual induce a que no queden registrados adecuadamente todos los gastos del período respectivo. Ahora bien, esta situación se da precisamente porque no se utiliza como criterio de registro contable el devengado, lo que debe corregirse para todos los casos, empezando por el caso señalado en el punto 2.1.2 del Informe DFOE-SAF-IF-03-2011, en el plazo

establecido, reiterando la advertencia a la Administración de su obligación de generalizar este procedimiento para el resto de cuentas contables tal y como lo propone en su escrito de apelación. -----

Sobre la disposición 4.1.i). También se dispone al Ministro de Hacienda que debe “*girar las instrucciones pertinentes a la Contabilidad Nacional para que en definitiva se establezcan y apliquen procedimientos para el reconocimiento, medición y registro de los descuentos y primas derivados de la colocación de títulos valores, con base en el método del devengo y conforme en las políticas contables vigentes. Asimismo, para que en coordinación con el Banco Central, se proceda a cuantificar en forma detallada por año los montos a registrar, por concepto de amortización de primas y descuentos con base en devengo y de acuerdo con esa cuantificación se efectúen los ajustes contables que procedan. Esta disposición deberá cumplirse en un plazo máximo de seis meses. Ver punto 2.1.2, inciso e) de este informe.*” Nuevamente, coincide este Despacho con el Área de Fiscalización, en el sentido de que lo relevante es la consecuencia del procedimiento seguido, ya que no modificar esa práctica implica que el registro de amortización de descuentos y primas cuando se cancelan los títulos valores correspondientes, afecte los resultados de operación y la valuación de los pasivos respectivos, a lo que se suma el hecho de que no se está cumpliendo con el criterio del devengado y con la política contable que establece que la amortización del descuento o la prima se realiza en forma sistemática durante el período restante de maduración de los títulos en las fechas para la causación de intereses. En consecuencia, se reitera la obligación de cumplir con el mandato legal empezando con esta disposición, debiendo generalizar este procedimiento para las demás cuentas contables como lo solicita el recurrente. -----

POR TANTO

Con base en las consideraciones de hecho y de derecho que sirven de sustento a esta resolución, los artículos 183 y 184 de la Constitución Política, 33 de la Ley Orgánica de la

Despacho Contralor

-8-

Contraloría General de la República, 351 de la Ley General de la Administración Pública se dispone: **1) RECHAZAR DE PLANO por extemporáneo** el recurso de apelación en subsidio interpuesto por el Señor Fernando Herrero Acosta en su condición de Ministro de Hacienda en contra de lo dispuesto por el Área de Fiscalización del Sistema de Administración Financiera de la República en el informe No. DFOE-SAF-IF-03-2011 de 23 de mayo de 2011, “*Sobre los resultados de la Revisión de los Informes Emitidos por el Ministerio de Hacienda, referentes al resultado contable y los estados financieros consolidados del período económico 2010, disposiciones g) e i)* y **2) ACLARAR** que el cambio de metodología se debe aplicar a todas las cuentas, según la estrategia que defina el Ministerio de Hacienda, pero que dicha labor debe iniciar con las cuentas seleccionadas en las disposiciones g) e i) y dentro del plazo dispuesto al efecto. -----
NOTIFIQUESE. -----



Rocío Aguilar Montoya
CONTRALORA GENERAL DE LA REPÚBLICA

RAM/GMC/pbj

NI: 8583, 9346, 10791-2011
DFOE-SAF-0270