

INFORME N° **DFOE-SAF-IF-00007-2019**
16 de setiembre, 2019

INFORME DE AUDITORÍA DE CARÁCTER ESPECIAL
SOBRE ENDEUDAMIENTOS NO REGISTRADOS
DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO

2019

CONTENIDO

Resumen Ejecutivo	4
1. Introducción	6
ORIGEN DE LA AUDITORÍA.....	6
OBJETIVO.....	6
ALCANCE	6
CRITERIOS DE AUDITORÍA	7
METODOLOGÍA APLICADA.....	7
MEJORAS IMPLEMENTADAS POR LA ADMINISTRACIÓN DURANTE LA AUDITORÍA.....	7
GENERALIDADES ACERCA DEL OBJETO AUDITADO	7
COMUNICACIÓN PRELIMINAR DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA	8
SIGLAS.....	8
2. Resultados.....	9
DEBILIDADES EN LA CUANTIFICACIÓN DEL ENDEUDAMIENTO INTERNO Y EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO	9
DEBILIDADES EN LA INFORMACIÓN SOBRE PARTIDAS INFORMATIVAS EN RELACIÓN CON LOS PASIVOS CONTINGENTES DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO	16
ESTADÍSTICAS DEL ENDEUDAMIENTO DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO SE PRESENTAN DE FORMA AGREGADA PERO NO CONSOLIDADA.....	21
MEJORAS EN EL REGISTRO PRESUPUESTARIO DE LAS OPERACIONES DE CANJE DE TÍTULOS VALORES DE DEUDA INTERNA	24
3. Conclusiones.....	28
4. Disposiciones.....	29
A MELVIN QUIRÓS ROMERO, EN SU CALIDAD DE DIRECTOR DE CRÉDITO PÚBLICO O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO.....	29
A RODRIGO CUBERO BREALEY, EN SU CALIDAD DE PRESIDENTE DEL BANCO CENTRAL DE COSTA RICA O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO.....	30
A MARÍA DEL ROCÍO AGUILAR MONTOYA, EN SU CALIDAD DE MINISTRA DE HACIENDA O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO	30
A MARÍA DEL ROCÍO AGUILAR MONTOYA, EN SU CALIDAD DE MINISTRA DE HACIENDA O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO Y A GREIVIN HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, EN SU CALIDAD DE DIRECTOR GENERAL DE DESARROLLO SOCIAL Y ASIGNACIONES FAMILIARES O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO	31
CUADROS	
CUADRO N° 1 COMPOSICIÓN DEL ENDEUDAMIENTO EN EL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO DATOS NO CONSOLIDADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018 (EN COLONES)	9
CUADRO N° 2 DETALLE DE FIDEICOMISOS REPORTADOS POR LAS INSTITUCIONES DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018 (EN COLONES).....	12
CUADRO N° 3 DETALLE DE PASIVOS CONTINGENTES EXPLÍCITOS DEL GOBIERNO CENTRAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018 (EN COLONES)	17

GRÁFICOS

GRÁFICO N° 1 MONTO DE LOS TÍTULOS VALORES COMPRADOS Y VENDIDOS POR MEDIO DE OPERACIONES DE CANJE ENTRE LOS AÑOS 2014 Y 2018, SEGÚN EL AÑO DE VENCIMIENTO -CIFRAS EN MILLONES DE COLONES-26

IMÁGENES

IMAGEN N° 1 COMPOSICIÓN DE LOS TÍTULOS VALORES DE DEUDA INTERNA DEL PODER EJECUTIVO REGISTRADA EN LOS MÓDULOS DEL SINPE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018 22

ANEXOS

ANEXO N° 1 DIFERENCIAS DETERMINADAS EN EL ENDEUDAMIENTO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018, ENTRE LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR LA DCP Y LA INFORMACIÓN RECIBIDA DE LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS -CIFRAS EN COLONES-..... 32

ANEXO N° 2 DIFERENCIAS DETERMINADAS EN EL ENDEUDAMIENTO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018, ENTRE LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR LA DCP Y LA INFORMACIÓN RECIBIDA DE LOS BANCOS DEL SECTOR PÚBLICO -CIFRAS EN COLONES-..... 33

ANEXO N° 3 DETALLE DE LOS PASIVOS CONTINGENTES DERIVADOS DE PROCESOS LITIGIOSOS EN DONDE INSTITUCIONES DEL RESTO DEL SECTOR PÚBLICO APARECEN COMO DEMANDADAS, CON CORTE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2018 -CIFRAS EN COLONES- 34

Resumen Ejecutivo

¿QUÉ EXAMINAMOS?

La auditoría tuvo como propósito determinar y cuantificar posibles endeudamientos no registrados en el Sector Público No Financiero (SPNF), en forma selectiva. Abarcó la revisión de las cifras del endeudamiento interno y externo de dicho sector con datos al 31 de diciembre de 2018, así como de los pasivos contingentes, aportados por la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Hacienda.

¿POR QUÉ ES IMPORTANTE?

El endeudamiento aporta a un país recursos que pueden servir para financiar proyectos de inversión y alcanzar objetivos de crecimiento y desarrollo económico. Actualmente, la tendencia al alza que muestran los pasivos del Gobierno, unido al comportamiento del déficit primario, ponen a la economía costarricense en una situación difícil que compromete la sostenibilidad de las finanzas públicas.

Las implicaciones que genera el endeudamiento público en el entorno político, económico y social, acentúan la necesidad de implementar buenas prácticas para la gestión de los pasivos; lo que a la vez requiere de estadísticas fiables y oportunas para realizar el análisis del endeudamiento y su sostenibilidad. La estandarización de las estadísticas de las finanzas públicas, son parte de una tendencia mundial que impulsa una mayor rendición de cuentas y transparencia a nivel financiero, de operaciones y de supervisión gubernamental, de tal forma que esta sea comparable y sirva para la adecuada toma de decisiones.

Por lo anterior es importante determinar si existen obligaciones que no estén siendo consideradas en las estadísticas del endeudamiento interno y externo del Sector Público No Financiero.

¿QUÉ ENCONTRAMOS?

En la auditoría se determinó incertidumbre sobre la razonabilidad del saldo del endeudamiento público al 31 de diciembre de 2018 reportado por la Dirección de Crédito Público (DCP). Esto incluye endeudamientos no registrados por al menos ₡129.656 millones debido a la no aplicación de la base del devengo en la determinación del total de endeudamiento interno y externo del Gobierno Central, posibles endeudamientos no registrados de ₡120.659 millones de fideicomisos reportados por tres instituciones públicas no incluidos en la información reportada por la DCP, diferencia de ₡190.116 millones de la deuda del Estado con la Caja Costarricense del Seguro Social con respecto a la reportada en los estados financieros del Poder Ejecutivo al 31 de diciembre de 2018, ésta podría ser mayor producto del proceso de conciliación entre ambas instituciones, entre otras. Estas diferencias mínimas determinadas (₡440.603 millones) representan un 1,27% del PIB.

Adicionalmente se determinó una diferencia de ₡22.128 millones entre la información reportada por la Dirección de Crédito Público y la información obtenida por la Contraloría General de una muestra de instituciones, así como de información recopilada con algunos acreedores como el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal y bancos del Sector Público. También, se determinó que el Ministerio de Hacienda debe definir la razonabilidad de registrar o no, en las estadísticas del endeudamiento, la deuda del Estado con el Fodesaf.

En el caso de los pasivos contingentes explícitos (exigencias de posibles pagos a partir de contratos u otros orígenes jurídicos), se determinó que la Dirección de Crédito Público y la Dirección General de Contabilidad Nacional del Ministerio de Hacienda, utilizan datos de fuentes distintas para informar sobre los litigios en contra del Estado, lo que causa incertidumbre sobre la razonabilidad del monto informado. Además, la DCP trabaja en la identificación de los pasivos contingentes implícitos (exigencias de posibles pagos sin origen jurídico o contractual, por ejemplo, desastres naturales, regímenes de pensiones, etc) y del potencial riesgo fiscal que podría representar su materialización.

Las situaciones comentadas, limitan poder estudiar de manera más coherente y sistemática la evolución de la situación financiera del sector público. Conocer el tipo y la cuantía de los instrumentos financieros utilizados como financiamiento por las instituciones del sector público, permite identificar riesgos y elaborar acciones de mitigación que coadyuven a evaluar el negocio en marcha de las instituciones que presenten altos niveles de endeudamiento e identificar posibles riesgos de sostenibilidad financiera y de no pago de sus obligaciones. También se limita una adecuada comparabilidad de la proporción real de la deuda respecto al producto interno bruto con respecto a otros países.

Actualmente, las estadísticas del endeudamiento de Costa Rica se presentan de manera agregada por sector y no de manera consolidada, lo cual limita la utilidad analítica y el reflejo de la interacción económica dentro del grupo de unidades institucionales.

Finalmente, se determinó que el tratamiento presupuestario aplicado a las operaciones de los canjes de títulos valores de deuda interna, cuya fecha de vencimiento ocurre en el mismo ejercicio económico en que se realiza el canje, no refleja la totalidad del monto presupuestario de la amortización de los títulos comprados, ni de las colocaciones por los títulos vendidos.

¿QUÉ SIGUE?

En el presente informe, se giran disposiciones a la Ministra de Hacienda, al Director de Crédito Público, al Director General del Fodesaf, y al Presidente del Banco Central de Costa Rica, con el objetivo de mejorar el reporte de las cifras de las estadísticas del endeudamiento. Esto incluye aplicación de la base devengado, definición y aplicación de criterios uniformes dentro de las dependencias del Ministerio de Hacienda, suministro de información necesaria para el proceso de consolidación de cifras y mejoras en el tratamiento presupuestario de los canjes de títulos valores de deuda interna.

Además, se giraron disposiciones, para elaborar y publicar normativa que mejore la información que están reportando las instituciones a la DCP, así como elaborar y oficializar los procedimientos internos que sean necesarios para recopilar, registrar y validar el endeudamiento interno y externo del Gobierno Central y del resto del SPNF. Finalmente se dispuso la elaboración y publicación del informe de riesgos fiscales para el Sector Público de conformidad con el ordenamiento jurídico.

**DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA
ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN
FINANCIERA DE LA REPÚBLICA**

**INFORME DE AUDITORÍA CARÁCTER ESPECIAL SOBRE
ENDEUDAMIENTOS NO REGISTRADOS DEL SECTOR PÚBLICO NO
FINANCIERO**

1. Introducción

ORIGEN DE LA AUDITORÍA

- 1.1. El endeudamiento aporta a un país recursos que pueden servir para financiar proyectos de inversión y alcanzar objetivos de crecimiento y desarrollo económico. Sin embargo, históricamente en Costa Rica, parte de los recursos originados por los distintos instrumentos de deuda se han dedicado a financiar gastos corrientes, generando presión sobre tasas de interés y por consiguiente sobre las obligaciones de pago que estos pasivos generan. En el caso del Gobierno Central, la tendencia al alza que muestran los pasivos del Gobierno, unido al comportamiento del déficit primario, así como el incremento en el pago de intereses ponen a la economía costarricense en una situación difícil a la hora de generar recursos para la inversión y el crecimiento económico, incluso los niveles alcanzados por el endeudamiento, han puesto en duda la sostenibilidad de las finanzas públicas.
- 1.2. Las implicaciones que genera el endeudamiento público en el entorno político, económico y social, se acentúa en la necesidad de implementar buenas prácticas para la gestión de los pasivos; lo que a la vez requiere de estadísticas fiables y oportunas para realizar el análisis del endeudamiento y su sostenibilidad. Es por ello, que es importante determinar si existen obligaciones que no estén siendo consideradas en las estadísticas del endeudamiento interno y externo del Sector Público No Financiero (SPNF), función que el ordenamiento jurídico otorga al rector del Subsistema de Crédito Público, o sea la Dirección de Crédito Público.

OBJETIVO

- 1.3. Determinar y cuantificar posibles endeudamientos no registrados en el Sector Público no Financiero, en forma selectiva.

ALCANCE

- 1.4. La auditoría abarcó los instrumentos financieros de endeudamiento utilizados con corte al 31 de diciembre de 2018 por el Sector Público No Financiero en forma selectiva, y su respectiva incorporación dentro de la estadística del endeudamiento incurrido, así como de la información de pasivos contingentes de dicho sector.

CRITERIOS DE AUDITORÍA

- 1.5. Los criterios de auditoría fueron expuestos a la señora Ana Beatriz Hernández Hernández, Jefa del Departamento de Registro y Estadística de la Deuda Pública el 01 de febrero de 2019, y comunicados al señor Melvin Quirós Romero, Director de Crédito Público el 05 de febrero de 2019, mediante oficio DFOE-SAF-0085 (1523).

METODOLOGÍA APLICADA

- 1.6. La auditoría se realizó de conformidad con las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, con el Manual General de Fiscalización Integral de la CGR y el Procedimiento de Auditoría vigente, establecido por la DFOE.
- 1.7. Para la elaboración de esta auditoría se utilizaron las técnicas y procedimientos estipulados en el Manual General de Fiscalización Integral (MAGEFI) de la Contraloría General de la República. Además, se observó, en lo atinente, las disposiciones contenidas en las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público (NGASP), y demás normativa aplicable.

MEJORAS IMPLEMENTADAS POR LA ADMINISTRACIÓN DURANTE LA AUDITORÍA

- 1.8. Durante la auditoría, la DCP realizó mejoras en la solicitud para recopilar información del endeudamiento interno y externo del Sector Público No Financiero, incorporando la definición de los tipos de instrumentos de deuda según lo establecido en la Guía para compiladores y usuarios de las Estadísticas de la deuda del Sector Público (FMI, 2013).

GENERALIDADES ACERCA DEL OBJETO AUDITADO

- 1.9. El endeudamiento público, ha tenido un rápido crecimiento que en poco más de una década, pasó de representar para el SPNF un 70,6% del PIB en el año 2018, respecto al 38,4% que mostraba en el año 2008, mientras que en caso del Gobierno Central pasó del 24,1% del PIB (año 2008) al 53,6% del PIB, para el año 2018.
- 1.10. La recopilación de información por parte del ente rector en materia de endeudamiento y de riesgos fiscales es un reto en cuanto a la cuantificación total por estos conceptos, lo que permitiría una adecuada y oportuna toma de decisiones, que contribuyan a mejorar los indicadores actuales de la situación macroeconómica que enfrenta el país.
- 1.11. De conformidad con lo señalado en el artículo 80, inciso g) de la Ley N° 8131 Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos (LAFRPP), menciona que la DCP es el órgano rector del Subsistema de Crédito Público, el cual tiene la competencia de mantener un registro actualizado sobre el endeudamiento público, debidamente separado, desglosado y detallado en sus categorías de interno y externo e integrado al Sistema de Contabilidad Nacional. Asimismo, el artículo 79 de la citada ley, establece que dentro de los objetivos del Subsistema de Crédito Público está registrar adecuadamente la deuda pública externa e interna.
- 1.12. El artículo 81 de la Ley N° 8131, en su apartado de definiciones, establece la deuda pública como el endeudamiento resultante de las operaciones de crédito público, que puede generarse por cualquiera de los mecanismos previstos en esa misma Ley. Comprende tanto el endeudamiento público interno como externo del Gobierno de la República, así como de la Administración Descentralizada.

- 1.13. El inciso k) del artículo N° 3 del Decreto Ejecutivo N° 38305-H¹, establece dentro de las principales funciones del Director de Crédito Público, el coordinar para que se mantenga el registro actualizado sobre el endeudamiento público, debidamente separado, desglosado y detallado en sus categorías de interno y externo.
- 1.14. Asimismo el artículo 17 del precitado decreto, establece que el objetivo de la Unidad de Estadísticas de la Deuda Pública, es generar las estadísticas oficiales consolidadas del endeudamiento público incorporando los registros de deuda del Gobierno Central, el Banco Central de Costa Rica y el Sector Público No Financiero, aplicando los principios y las mejores prácticas internacionales en la presentación y consolidación de cifras de deuda.
- 1.15. Finalmente, el artículo 118 del Decreto Ejecutivo N° 32988-H, Reglamento a la ley N° 8131, establece que la Dirección de Crédito Público podrá solicitar a las entidades públicas y privadas y a las unidades ejecutoras de proyectos financiados con endeudamiento público, el suministro de cualquier información que requiera para el ejercicio de sus funciones en el ámbito de su competencia.

COMUNICACIÓN PRELIMINAR DE LOS RESULTADOS DE LA AUDITORÍA

- 1.16. Los resultados consignados en el presente informe fueron expuestos verbalmente el día 23 de agosto de 2019 a la señora María del Rocío Aguilar Montoya, Ministra de Hacienda y al señor Melvin Quirós Romero, Director de Crédito Público. Además, se expuso el día 26 de agosto de 2019, al señor Eduardo Prado Zúñiga, Gerente General del Banco Central de Costa Rica y al señor Greivin Hernández González, Director General del Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares.

SIGLAS

- 1.17. La descripción de las siglas utilizadas en este documento, se detallan seguidamente:

SIGLA	Significado
BCCR	Banco Central de Costa Rica
CCSS	Caja Costarricense del Seguro Social
CGR	Contraloría General de la República
DCP	Dirección de Crédito Público
DGCN	Dirección General de Contabilidad Nacional
EFP	Estadística de las Finanzas Públicas
FMI	Fondo Monetario Internacional
LAFRPP	Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos
MDEH	Ministerio de Hacienda
MEFP	Manual de Estadística de las Finanzas Públicas (Edición 2001)
NCISP	Normas de Control Interno para el Sector Público
SIGADE	Sistema de Gestión y Análisis de la Deuda
SIGAF	Sistema Integrado de Gestión de la Administración Financiera
SINPE	Sistema Nacional de Pagos Electrónicos

¹ Reglamento de organización de la Dirección de Crédito Público.

2. Resultados

DEBILIDADES EN LA CUANTIFICACIÓN DEL ENDEUDAMIENTO INTERNO Y EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO

- 2.1. De acuerdo con la información de la Dirección de Crédito Público (DCP) el monto total de endeudamiento del Sector Público No Financiero (no consolidado) al 31 de diciembre de 2018 es de ₡21.875.447.973.042. De esta cifra un 76% corresponde a endeudamiento interno, compuesto principalmente por el saldo de los títulos valores de deuda interna emitidos por el Ministerio de Hacienda (MDEH), el Instituto Costarricense de Electricidad (ICE), la Refinadora Costarricense de Petróleo (RECOPE) y la Compañía Nacional de Fuerza y Luz (CNFL), así como préstamos internos.
- 2.2. El otro 24% corresponde a endeudamiento externo, conformado principalmente por las colocaciones de títulos valores de deuda externa (eurobonos) del MDEH y del ICE, así como de los préstamos con organismos internacionales. La composición del endeudamiento se observa en el siguiente cuadro.

Cuadro N° 1
Composición del endeudamiento en el Sector Público No Financiero
Datos no consolidados al 31 de diciembre de 2018
(En colones)

Codificación según Clasificador Institucional	Saldo al 31-12-2018		Total Endeudamiento
	Deuda Interna	Deuda Externa	
Sector Público No Financiero	16.532.360.697.556	5.343.087.275.486	21.875.447.973.042
Gobierno General	14.959.518.800.205	3.898.337.775.198	18.857.856.575.403
<i>Gobierno de la República</i>	14.834.112.938.020	3.847.073.339.692	18.681.186.277.713
Gobierno Central	^{2/} 14.832.008.290.810	3.746.127.794.464	18.578.136.085.274
Órganos Desconcentrados	2.104.647.211	100.945.545.228	103.050.192.439
<i>Instituciones Descentralizadas no empresariales</i>	42.635.382.677	51.264.435.506	93.899.818.183
<i>Gobiernos Locales</i>	82.770.479.507	-	82.770.479.507
Empresas Públicas No Financieras	1.572.841.897.351	1.444.749.500.288	3.017.591.397.639
Empresas Públicas No Financieras Nacionales	^{3/} 1.517.966.584.891	1.441.754.295.370	2.959.720.880.261
Empresas Públicas No Financieras Municipales	54.875.312.460	2.995.204.918	57.870.517.378

Fuente: elaboración propia con datos de la DCP proporcionados mediante los oficios DCP-0120-2019 del 11 de marzo de 2019 y DCP-0232-2019 del 27 de mayo de 2019.

² La DCP incluyó la suma de ₡195.138.131 correspondiente a una deuda del MOPT en el Resto del Sector Público No Financiero.

³ La DCP incluyó ₡38.048.926.791 dentro del sector de Empresas Públicas No Financieras Nacionales, perteneciendo al sector de Instituciones Descentralizadas No Empresariales. De acuerdo con la DCP la situación se corrigió en enero de 2019. Para efectos del cuadro, dicha situación fue ajustada y se reflejó en el sector correspondiente.

- 2.3. Al respecto, la Contraloría General determinó que el saldo consignado al 31 de diciembre de 2018 como endeudamiento interno y externo por la DCP, presenta las siguientes debilidades:

Cifras del endeudamiento no aplican la base devengado

- 2.4. El saldo reportado por la DCP de los títulos valores de deuda interna emitida por el Ministerio de Hacienda y de la deuda externa del Poder Ejecutivo, no se registra aplicando la base devengado⁴. De esta forma, las cifras de la DCP no están incluyendo montos devengados como las primas y descuentos de los títulos valores de deuda interna por ₡74.681.698.506 y de los intereses devengados de los títulos valores de deuda externa y de los préstamos con organismos internacionales por ₡45.772.060.648 y ₡9.201.823.012, respectivamente, según información proporcionada por la Dirección General de la Contabilidad Nacional⁵ (DGCN).
- 2.5. Además, ninguna de las dos direcciones del Ministerio de Hacienda reporta el monto correspondiente a la aplicación de la base devengado a los intereses generados en los cupones de los títulos valores de deuda interna.
- 2.6. De acuerdo con la DGCN⁶, esto se debe a la dificultad de realizar el cálculo de forma manual; no obstante, indican que estiman esté resuelto para el cierre de los estados financieros del año 2019, con la utilización del Módulo de Deuda del Sistema Gestor, el cual permitirá obtener los datos de manera automática.
- 2.7. Por su parte, la DCP manifestó mediante oficio⁷, que aplicará la base devengado en el endeudamiento interno y externo del Poder Ejecutivo, una vez adoptadas por completo las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y mediante la utilización de un sistema automatizado.
- 2.8. En los párrafos 1.23 y 1.24 del MEFP (FMI, 2001), se establece que los flujos se registran con base devengado, lo que significa que los flujos se registran en el momento en que el valor económico se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue. Adicionalmente, se señala que el uso de esta base implica que las transacciones no monetarias estén plenamente integradas en el sistema de EFP.
- 2.9. La utilización de la base devengado ofrece una mejor estimación del impacto macroeconómico de la política fiscal del gobierno y brinda la información más completa porque registra todos los flujos de recursos, incluidas las transacciones internas, las transacciones en especie y los otros flujos económicos. Además, ejerce mayor congruencia con conceptos económicos y contables y permite mayor calidad, fiabilidad, integridad y comparabilidad de las cifras totales para fines estadísticos del endeudamiento.

⁴ La NICSP 1 Presentación de los Estados Financieros, define la base contable de acumulación (devengo), como el método contable por el cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente).

⁵ Oficio DCN-ARP-0435-2019 del 24 de abril de 2019.

⁶ Oficio DCN-ARP-0435-2019 del 24 de abril de 2019.

⁷ Oficio DCP-0169-2019 del 08 de abril de 2019.

Oportunidades de mejora en los instrumentos utilizados por la DCP para solicitar y validar la información del endeudamiento interno y externo

2.10. Del total de endeudamiento interno y externo reportado por la DCP al 31 de diciembre de 2018, se determinó lo siguiente:

- a) Existe incertidumbre sobre la razonabilidad del monto reportado por la DCP para todo el SPNF por concepto de endeudamiento con proveedores el cual ascienda a la suma de ¢5.923.314.006, debido a que en la información remitida por esa Dirección, incluye únicamente el endeudamiento reportado por el ICE; además, no se obtuvo evidencia de alguna gestión realizada por la DCP, en la cual, solicite información del endeudamiento con proveedores que podrían tener algunas instituciones del SPNF.

La DCP⁸ indicó que la información de proveedores, corresponde a los datos que fueron informados por las instituciones consultadas por esa Dirección, y que no tienen conocimiento si otras instituciones del resto del SPNF tienen o no deuda con proveedores, por lo que les estarán remitiendo consultas, detallando la definición de deuda y de los instrumentos financieros de endeudamiento sobre los que se requiere información.

- b) El endeudamiento de las municipalidades con el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal (IFAM) según información de la DCP⁹ asciende a la suma de ¢20.439.713.711. A partir de la información que remitió el IFAM mediante el oficio DAH-304-UF-231-2019 del 06 de mayo de 2019 a la CGR, se identificó que el monto por concepto de financiamiento otorgado a las municipalidades asciende a ¢18.694.119.077 a esa misma fecha, dando como resultado una diferencia de ¢1.807.848.440.

En ese mismo oficio, el IFAM comunicó a la CGR, los datos del financiamiento otorgado a tres concejos municipales de distrito, suma que asciende a ¢171.914.524, los cuales, no están dentro de la información de endeudamiento que reportó la DCP.

En cuanto al saldo de las municipalidades, según indicó la DCP¹⁰, han realizado gestiones con el IFAM para obtener los datos de los financiamientos otorgados a los gobiernos locales, con el objetivo de verificar la razonabilidad de las cifras de endeudamiento reportadas por las municipalidades, no obstante, según la DCP no han logrado obtener información de este instituto.

2.11. Además, la CGR solicitó información del endeudamiento interno y externo con corte al 31 de diciembre de 2018, a una muestra de 63 instituciones¹¹. A continuación se detallan las debilidades e inconsistencias que se determinaron en las instituciones a partir de la información recibida con corte al 31 de diciembre de 2018:

⁸ Correo electrónico remitido el 12 de junio de 2019, del Departamento de Estadística y Consolidación de Deuda.

⁹ Oficio DCP-0120-2019 del 11 de marzo de 2019.

¹⁰ Oficio DCP-0202-2019 del 06 de mayo de 2019.

¹¹ De un total de 287 que conforman el SPNF de acuerdo con el Clasificador Institucional del Sector Público, emitido por el Ministerio de Hacienda, mediante el Decreto Ejecutivo 36544-H, publicado en La Gaceta N° 161 del 22 de agosto de 2014. Dentro de estas, no se incluyen las instituciones de los anexos N° 1 Colegios Profesionales, N° 2 Juntas Administrativas de colegios y otras instituciones educativas, N° 3 Juntas de Educación y N° 5 Comités Cantonales de Deportes y Recreación.

- a) Se determinó que 15 instituciones presentan diferencias entre la información remitida por la institución y la información proporcionada por la DCP. En endeudamiento interno la DCP reporta de menos ₡8.128.351.137 y en endeudamiento externo reporta de más ₡21.990.389.930. (Ver el Anexo N° 1)
- b) Se determinó que dos instituciones¹² reportan endeudamiento interno por la suma de ₡3.649.295.890, las cuales no reportan deuda según los datos aportados por la DCP.
- c) La DCP incluye a la Municipalidad de Heredia con un endeudamiento interno por la suma de ₡327.746.275, la cual, según los datos proporcionados por esa municipalidad a la CGR, no tiene endeudamientos al cierre del período económico 2018.
- d) La DCP tiene registrado el Contrato N° 001-FID-1099 “Contrato de Arrendamiento Financiero celebrado entre el Fideicomiso “Banco Nacional - Ministerio de Educación Pública Ley N° 9124”, El Ministerio de Educación Pública y el Ministerio de Hacienda”, suscrito el 23 de abril de 2018 por la suma de ₡1.580.507.787.

En la muestra de instituciones públicas se recibió información sobre la existencia de otros fideicomisos por la suma total de ₡120.659.265.515 como parte del endeudamiento, los cuales no están reportados por la DCP. A continuación el detalle:

Cuadro N° 2
Detalle de fideicomisos reportados por las instituciones del Sector Público No
Financiero al 31 de diciembre de 2018
(En colones)

Nombre de la Institución	Detalle del Fideicomiso	Monto del Fideicomiso
Universidad de Costa Rica (UCR)	Banco de Costa Rica	54.460.121.542
Benemérito Cuerpo de Bomberos de Costa Rica	Banco Nacional de Costa Rica	28.866.666.667
Junta Administrativa del Servicio Eléctrico de Cartago (JASEC)	Banco Popular y De Desarrollo Comunal	37.332.477.306

Fuente: elaboración propia con datos aportados por las Instituciones Públicas.

- e) Existe incertidumbre sobre el endeudamiento que reportó la DCP de 26 instituciones con bancos del Sector Público, debido a que la CGR solicitó información al Banco Popular y de Desarrollo Comunal, al Banco Nacional de Costa Rica y al Banco de Costa Rica, del financiamiento otorgado a instituciones del sector público con saldo vigente al 31 de diciembre de 2018, determinando que en la comparación entre ambas fuentes de información, la DCP tiene registrado un monto mayor a lo reportado por los bancos, lo que genera una diferencia de ₡10.107.160.872. (Ver anexo N° 2).

¹² La Defensoría de los Habitantes de la República reportó un monto de ₡19.586.896 y el Instituto Costarricense de Turismo reportó un monto de ₡3.629.708.994.

Al respecto, la DCP manifestó¹³ que realizarán nuevamente la gestión con los bancos del sector público para proceder a la validación de los saldos, debido a que anteriormente esa Dirección había realizado la solicitud, pero no se había obtenido respuesta de las entidades bancarias.

- 2.12. La DCP¹⁴ indicó que realizan validaciones de saldos de endeudamiento interno y externo de manera mensual con las instituciones del SPNF, generando reportes del sistema SIGADE y cruzando los datos contra la información obtenida por medio de un documento electrónico en Excel (plantilla); además, indica que remite un correo electrónico trimestralmente a todas las instituciones para confirmar la existencia de endeudamiento interno, con el objetivo de llevar la estadística y mantener las cifras actualizadas.
- 2.13. En el mismo oficio indicó, que en la revisión de los saldos de la deuda externa, la DCP remite mensualmente a las instituciones por medio de correo electrónico, el detalle de cada préstamo y el saldo, con el objetivo de conciliarlos; además, cruza la información cotejando con los saldos que manejan cada uno de los acreedores.
- 2.14. De conformidad con lo anterior, se determina que la plantilla en Excel que remite la DCP a las instituciones, no establece una guía la cual oriente al usuario sobre la información que debe ser incluida en cada uno de los campos, así como las características que deben cumplir determinadas deudas, para que estén siendo informadas por las instituciones. Además, la plantilla hace referencia únicamente a la información de préstamos y deuda bonificada.
- 2.15. Asimismo, se determinó que no existe normativa emitida por la DCP para solicitar la información a las instituciones del sector público, que incorpore al menos, el concepto de deuda, los tipos de endeudamientos, la base de registro utilizada para informar las cifras (base devengado o base caja), así como las características que deben cumplir, como por ejemplo, las deudas con proveedores y los arrendamientos financieros derivados de los contratos de fideicomisos.
- 2.16. Los artículos 1 y 57 de la Ley N° 8131 y el artículo 118 del reglamento a dicha ley, establecen a las entidades comprendidas la obligación de suministrar información económica y financiera, que el Ministerio de Hacienda les solicite para el cumplimiento de sus funciones.
- 2.17. También, se determinó que no existen procedimientos internos oficializados en la DCP para la recopilación, registro y validación de datos de deuda interna y externa del resto de instituciones del Sector Público No Financiero, así como los procedimientos para el registro y validación de la deuda interna distinta a deuda bonificada para el Gobierno Central, por ejemplo, los arrendamientos financieros y la deuda del Estado con la CCSS.
- 2.18. De acuerdo con la DCP¹⁵, se está trabajando en la elaboración de procedimientos que incluyan el endeudamiento del SPNF, así como de la deuda interna no bonificada del Gobierno Central, mismos que se encuentran en etapa de revisión por esa Dirección.
- 2.19. El MEFP (FMI, 2001), en los párrafos 7.137 y 7.138 indica que otras cuentas por pagar incluye los créditos comerciales y anticipos, concedidos directamente a los compradores de bienes y servicios, los cuales se originan tanto de las demoras normales en recibir los

¹³ Correo electrónico remitido el 25 de junio de 2019, del Departamento de Estadística y Consolidación de Deuda.

¹⁴ Oficio DCP-0202-2019 del 06 de mayo de 2019.

¹⁵ Correo electrónico remitido el 12 de junio de 2019, del Departamento de Estadística y Consolidación de Deuda.

pagos, como de la concesión deliberada de crédito por parte de los vendedores para financiar las ventas.

- 2.20. También, la Guía para compiladores y usuarios de las Estadísticas de la deuda del sector público (FMI, 2013), en el párrafo 2.3 establece que la deuda bruta total, consiste en todos los pasivos que son instrumentos de deuda, definiendo un instrumento de deuda como un derecho financiero, el cual requiere que el deudor le pague intereses y/o principal al acreedor en una fecha futura.
- 2.21. La guía de marras en los párrafos 6.56 y 6.57, establece que la validación de los datos es fundamental para garantizar la compilación de datos fiables sobre la deuda del sector público, recomendando establecer procedimientos para garantizar que todos los datos obtenidos sean validados y conciliados con otras fuentes de información, lo cual permite además, identificar los factores que generan diferencias y explicarlo a los usuarios de los datos de las estadísticas. Asimismo, incluye la verificación de los saldos de los préstamos, con los saldos de los deudores y de los acreedores.
- 2.22. Los enunciados e) y f) del párrafo 4.2 de las NCISP, indican que las actividades de control deben documentarse mediante su incorporación en los manuales de procedimientos, o en documentos de naturaleza similar, los cuales deben estar disponibles, en forma ordenada conforme a criterios previamente establecidos, para su uso, consulta y evaluación y también, deben ser de conocimiento general y divulgados a los funcionarios.
- 2.23. Las debilidades comentadas, causan incertidumbre sobre la razonabilidad de las estadísticas del total de endeudamiento interno y externo del SPNF, lo cual limita a las autoridades del gobierno encargadas de formular políticas, estudiar de manera más coherente y sistemática la evolución de las operaciones financieras, la situación financiera y la situación del sector gobierno general o del sector público.
- 2.24. Por otro lado, se lograría una mayor comparabilidad entre instituciones de un mismo sector o entre los mismos componentes del SPNF. A esto se agrega, que conocer el tipo y la cuantía de los instrumentos financieros utilizados como financiamiento por las instituciones del sector público, permite identificar riesgos y elaborar acciones de mitigación que coadyuven a evaluar el negocio en marcha de las instituciones que presenten altos niveles de endeudamiento e identificar posibles riesgos de sostenibilidad financiera y de no pago de sus obligaciones.

Incertidumbre sobre el endeudamiento del Estado con el FODESAF y la CCSS, reportado por la DCP y la DGCN

Deuda del Estado con el FODESAF ¹⁶

- 2.25. La DGCN remitió a la CGR el oficio DCN-ARP-616-2019¹⁷, aportando el detalle de las cuentas por pagar registradas por el Poder Ejecutivo al 31 de diciembre de 2018, en donde se observa en la cuenta operativa 2110201100 un pendiente de pago al Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF) por un monto de ¢965.790.370.461. Aunado a esto, en los estados financieros del FODESAF al 31 de

¹⁶ La Contraloría General emitió el informe DFOE-SAF-IF-04-2010 el 30 de abril de 2010, en el cual se giró una disposición a la Ministra de Hacienda que ejercía el cargo en aquel momento, sobre revertir los registros contables eliminados y corregir las actuaciones realizadas por ese ministerio, en relación con el ajuste de eliminación del pasivo del Gobierno con el FODESAF.

¹⁷ Oficio del 10 de junio de 2019.

enero de 2019, se observó una cuenta por cobrar al Ministerio de Hacienda por esa misma cuantía, indicando en la nota N° 9 a los estados financieros, que corresponde a deudas del Estado desde los años 1986 al 2012, por el no giro de recursos provenientes de la recaudación del impuesto sobre las ventas.

- 2.26. El FODESAF¹⁸ en julio de 2018, realizó la gestión de cobro a la Ministra de Hacienda de la citada deuda. Para agosto del mismo año, la Ministra de Hacienda respondió¹⁹ al FODESAF, indicando, entre otros argumentos, “... que desde la promulgación de la ley No. 8783..., el Ministerio de Hacienda ha cumplido en su totalidad con la asignación de recursos al FODESAF...”; “Por otra parte, en cuanto a los eventuales montos que en su opinión debieron girarse al FODESAF en ejercicios presupuestarios anteriores, es preciso aclarar que en virtud de que tales sumas corresponden a ejercicios económicos ya fenecidos, no es posible desde un punto de vista jurídico presupuestario proceder con lo requerido”.

Deuda del Estado con la CCSS

- 2.27. Existe incertidumbre sobre la cuantía que adeuda el Estado a la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS), lo cual de acuerdo con el artículo 73 de la Constitución Política y el artículo 74 de la Ley Constitutiva de dicha institución, el Estado tiene la obligación de presupuestar anualmente las rentas suficientes que garanticen la universalización de los seguros sociales y ordenar, en todo caso el pago efectivo y completo de las contribuciones adeudadas a la CCSS por el Estado como tal y como patrono.
- 2.28. La DCP indicó²⁰ a la CGR que el saldo pendiente de pago del Ministerio de Hacienda a la CCSS al 31 de diciembre de 2018, es de ₡157.118.951.485 correspondiente a dos convenios²¹ de formalización de deuda firmados entre ambas instituciones. No obstante, de acuerdo con los registros contables de la DGCN, el Poder Ejecutivo le adeuda a dicha entidad la suma de ₡347.235.363.642²². Por otro lado, la CCSS comunicó²³ a la DGCN que al 31 de diciembre de 2018, la deuda del Estado con la CCSS, era de ₡1.455.139.534.289, de los cuales ₡1.209.603.071.366 corresponden al Seguro de Salud y ₡245.536.462.923 al Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte.
- 2.29. En relación con lo anterior, en el año 2018 la CGR giró a la Ministra de Hacienda y al Presidente Ejecutivo de la CCSS, las disposiciones 4.14 y 4.16 del informe N° DFOE-SOC-IF-10-2018, así como 4.4 y 4.9 del informe N° DFOE-SOC-IF-14-2018, solicitando que se elaboren de manera conjunta acciones concretas, que incluyan el cronograma de actividades a realizarse y los responsables, de modo que se posibilite la suscripción de convenios que respalden las deudas que el Estado tiene con la CCSS.
- 2.30. Ambas instituciones comunicaron a la CGR²⁴, que elaboraron el plan de acción solicitado por el ente contralor, el cual contiene las acciones emprendidas hasta diciembre de 2018, así como las futuras acciones para los períodos 2019-2020, el cual incluye, una actividad que contempla un plan para la institucionalización de la verificación de pagos del Estado

¹⁸ Ver oficio MTSS-DESAF-OF-458-2018 del 17 de julio de 2018.

¹⁹ Ver oficio DM-1902-2018 del 28 de agosto de 2018.

²⁰ Ver oficio DCP-0120-2019 del 11 de marzo de 2019.

²¹ Convenio de pago de adeudos por concepto del aseguramiento del Código de la Niñez y la Adolescencia y Leyes Especiales, entre el Ministerio de Hacienda y la Caja Costarricense del Seguro Social, al 31 de diciembre de 2015, firmado el 21 de abril de 2016 y el Convenio de Pago Deuda Estatal Abril 1997 a Febrero 2001.

²² Ver oficio DCN-ARP-0435-2019 del 24 de abril de 2019.

²³ Ver el oficio N° DFC-0548-2019 / ACF-0285-2019 del 19 de febrero de 2019.

²⁴ Ver el oficio N° PE-3778-2018/DM-2797-18 del 19 de diciembre de 2018.

con la CCSS, en la cual, se detalla que con este plan se establecerá un procedimiento para la verificación y validación futura de los cobros hechos por la CCSS, el que deberá estar cumplido para el primer trimestre del año 2020, por el Comité Técnico del Ministerio de Hacienda y de la CCSS, período en el cual, la CGR estará dando seguimiento.

- 2.31. Por lo expuesto anteriormente, sobre las deudas del Estado con el FODESAF y la CCSS al 31 de diciembre de 2018, existe incertidumbre sobre los montos incluidos dentro de las estadísticas del endeudamiento que reporta la DCP; aunado al hecho, de que los registros de la DGCN y la DCP no son congruentes. Por otro lado, se observan criterios e intenciones de cobro y pago distintos, entre la deuda del Estado con el FODESAF.
- 2.32. La DCP indicó mediante un oficio²⁵ a la CGR que para las estadísticas de endeudamiento, únicamente reconocen los montos provenientes de convenios debidamente firmados entre el MDEH y la CCSS, debido a que los demás rubros que incluye la CCSS por medio del estado de cuenta, corresponde a estimaciones realizadas las cuales no han sido validadas, ni reconocidas por el MDEH; además, menciona que algunas de esas deudas se encuentran en proceso de conciliación o bien en procesos de orden judicial. Este mismo criterio aplican a la deuda del Estado con el FODESAF, según lo manifestado²⁶ por esa Dirección a la CGR.
- 2.33. El MEFP (FMI, 2001) en el párrafo 7.139 establece que en otras cuentas por pagar diversas se incluyen los montos devengados pero aún no pagados, relacionados a impuestos, dividendos, compras y ventas de valores, arriendo de activos tangibles no producidos, sueldos y salarios, contribuciones sociales, prestaciones sociales y partidas similares.
- 2.34. Como resultado, estas diferencias limitan al Gobierno para tomar oportunamente decisiones y trabajar en acciones, que garanticen el contenido presupuestario suficiente en un escenario de incertidumbre sobre la aceptación y pago de las obligaciones citadas, lo cual, podría tener un impacto en los planes de gobierno para proyectos de inversión, así como la búsqueda de financiamiento para cumplir eventualmente con esas obligaciones.
- 2.35. Adicionalmente, no permite conocer el tamaño real del endeudamiento del sector público y limita a los usuarios de la información en los análisis que realizan para evaluar la eficacia del gasto en el alivio de la pobreza, la viabilidad de las políticas fiscales, la deuda neta y la riqueza neta, incluidas las obligaciones por pensiones del seguro social. Finalmente, no se logra una adecuada comparabilidad de las operaciones del gobierno con otros países de la región, tales como la proporción real de la deuda respecto al producto interno bruto.

DEBILIDADES EN LA INFORMACIÓN SOBRE PARTIDAS INFORMATIVAS EN RELACIÓN CON LOS PASIVOS CONTINGENTES DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO

- 2.36. Los párrafos 3.95 y 3.96 del MEFP (FMI, 2001) indican que las contingencias son condiciones o circunstancias que pueden afectar la situación o el desempeño financiero del Gobierno, según ocurran o no, uno o más eventos en el futuro y que pueden ser particularmente significativos, cuando pueden dar lugar a un gasto. Dicho manual menciona algunos ejemplos en el párrafo 7.147, como la garantía que otorga el gobierno

²⁵ Ver oficio DCP-0232-2019 del 27 de mayo de 2019.

²⁶ Correo electrónico remitido el 25 de junio de 2019, del Departamento de Estadística y Consolidación de Deuda.

en los préstamos adquiridos por otras instituciones del sector público, en caso de que esta última incumpla su obligación de pago, así como las cartas de crédito, las líneas de crédito, las indemnizaciones contra los pasivos tributarios no previstos, y los daños y otras indemnizaciones contra el gobierno correspondiente a juicios pendientes.

- 2.37. La Guía para compiladores y usuarios de las Estadísticas de la deuda del sector público (FMI, 2013), en el párrafo 4.7 realiza la distinción entre pasivos contingentes explícitos²⁷ e implícitos²⁸. A partir de estos conceptos, la CGR identificó lo siguiente:

Pasivos contingentes explícitos:

- 2.38. Con la información facilitada por la DCP, la cifra de pasivos contingentes explícitos del Gobierno Central al 31 de diciembre de 2018 es de ₡1.757.408.400.765. A continuación la composición de este rubro:

Cuadro N° 3
Detalle de pasivos contingentes explícitos del Gobierno Central
al 31 de diciembre de 2018
(En colones)

Tipo de Pasivo Contingente reportado por la DCP	Moneda Colonizada
Poder Ejecutivo –ministerios únicamente– (procesos litigiosos)	967.880.922.438
Arbitrajes Internacionales	235.005.209.721
Créditos Externos con Garantía Estatal - ICE	381.407.988.029
Créditos Externos con Garantía Estatal - Banco Nacional de Costa Rica	102.168.004.285
Créditos Externos con Garantía Estatal - CNFL	10.926.595.823
Créditos Externos con Garantía Estatal - CCSS	6.969.942.803
Créditos Externos con Garantía Estatal - ICAA	5.598.742.625
Intereses en proceso judicial - Caso contra la CCSS	16.662.638.238
Procuraduría General de la República - Garantía Judicial	11.570.826.828
Consejo Nacional de Vialidad (CONAVI) - Concesión San José - Caldera	8.701.199.357
Banco de Costa Rica (Garantías)	6.049.350.000
CORBANA S.A - Créditos Internos	4.466.980.618

Fuente: elaboración propia con datos de la DCP recibidos mediante oficio DCP-0169-2019 del 08 de abril de 2019.

- 2.39. De acuerdo con los datos al 31 de diciembre de 2018, la DCP reporta la suma de ₡967.880.922.438, derivados de procesos litigiosos en contra de los ministerios, mientras que la DGCN reporta en los estados financieros del Poder Ejecutivo a esa misma fecha la suma de ₡166.287.360.684 por el mismo concepto.

²⁷ Pasivos contingentes explícitos: se definen como mecanismos financieros jurídicos o contractuales que dan lugar a una exigencia condicional de efectuar pagos de valor económico.

²⁸ Pasivos contingentes implícitos: no tienen origen jurídico ni contractual, sino que se reconocen después de cumplirse cierta condición o producirse un determinado hecho.

- 2.40. Aunado a esto, en la información revelada por la DCP, se está incluyendo dentro de los procesos litigiosos en contra de los ministerios, datos de instituciones que corresponden a órganos desconcentrados. Lo anterior, fue confirmado con la PGR²⁹, indicando que dicha entidad remite trimestralmente a diferentes dependencias del Ministerio de Hacienda, los informes de los procesos litigiosos activos que involucran tanto a los ministerios como a sus órganos adscritos cuando corresponda.
- 2.41. La DCP³⁰ indica que los datos de procesos litigiosos, corresponden a los contenidos en el Sistema de Gestión Litigioso de la Procuraduría General de la República (PGR), escogiendo a este ente como la fuente primaria de la información, indicando entre sus justificaciones, que este es el abogado del Estado; además, menciona que la PGR ha sido enfática señalando que los únicos que tienen facultad para realizar cambios en el sistema, son los procuradores.
- 2.42. Al respecto, la Procuraduría General mediante el oficio PGA-027-2019 del 07 de mayo de 2019, indicó que³¹:

“...el Sistema “Litigioso” es un sistema de gestión interna, creado para facilitar nuestro trabajo como abogados del Estado. En ese sentido, constituye una herramienta de gestión de flujo de trabajo –Works flow- totalmente dinámico, diseñado para que cada funcionario autorizado, jurídico ó logístico, lo alimente de acuerdo con sus funciones. La información que en él se incorpora se obtiene fundamentalmente de las notificaciones judiciales que el Procurador responsable del proceso recibe. Es por ello que lo fundamental de la información está referido a los estados procesales de los distintos expedientes a cargo de los procuradores. Así, la Procuraduría tiene un instrumento para conocer cuáles procesos lleva, qué Procurador los atiende, el estado de tramitación y en su caso, la cuantía. Esta información es esencial para distribuir el trabajo, ver cómo se están desarrollando los procesos y, además, suministrar datos a la Administración interesada.

Se desprende de lo anterior que el Sistema Litigioso no es y no puede ser concebido como un sistema contable. En razón de su objeto, el sistema de gestión muestra siempre saldos acumulados y –repetimos, por no ser un sistema contable- no realiza cierres mensuales ni guarda acumulados históricos.

Le corresponde a cada uno de los Ministerios efectuar la inclusión de la información de los casos en sede judicial a favor y en contra, en el “Sistema Gestor” creado por el Ministerio de Hacienda”.

- 2.43. Por otro lado, la DGCN por medio del oficio DCN-1697-2016 del 16 de diciembre de 2016, comunicó a las direcciones jurídicas y financieras de los ministerios, acerca de la implementación del Módulo de Contingentes; indicándoles que los datos a incluir de los expedientes deben estar depurados y ser confiables. Asimismo, indicó que los usuarios de las direcciones jurídicas son los responsables del ingreso de la información de los expedientes y sus respectivas sentencias.

²⁹ Oficio PGA-027-2019 del 07 de mayo de 2019.

³⁰ Oficio DCP-0169-2019 del 08 de abril de 2019.

³¹ Según había señalado también en oficios PGA-003-2012 del 05 de enero de 2012 y PGR-079-2012 del 23 de mayo de 2012.

- 2.44. Además, la DGCN menciona en el oficio DCN-ARP-590-2019 del 23 de mayo de 2019, que actualmente algunos ministerios utilizan el Módulo de Contingentes del Sistema Gestor para informar de manera mensual o trimestral sobre los procesos litigiosos en contra o a favor del Estado, mientras que otros brindan la información por medio de plantillas en Excel.
- 2.45. La falta de claridad y ausencia de un documento que establezca la fuente de información oficial del Ministerio de Hacienda para recopilar y revelar la información de los procesos litigiosos en contra del Estado, causa incertidumbre sobre la razonabilidad de las cifras que los rectores de los subsistemas de Crédito Público y de la Contabilidad Nacional, están utilizando para propósitos de las estadísticas de endeudamiento, así como de los datos incorporados en los estados financieros del Poder Ejecutivo y sus notas.
- 2.46. Asimismo, se determinó que el procedimiento interno operativo utilizado por la DCP denominado “*Registro, conciliación e información de la deuda pública contingente*”, carece de actividades para la recopilación y procesamiento de la totalidad de pasivos contingentes, o bien, algunas de esas actividades se encuentran desactualizadas y deben ser revisadas para su mejora continua, con el objetivo de que permita la adecuada identificación de los pasivos contingentes explícitos del Gobierno Central, por ejemplo, el procedimiento no explica el proceso de recopilación de los datos obtenidos de la PGR, ni el trabajo ejecutado para determinar el monto total del pasivo contingente derivado de los procesos litigiosos en contra del Estado; luego, en la actividad dos de dicho procedimiento indica que la Tesorería Nacional realiza el registro de la deuda interna contingente, labor que es realizada actualmente por la DCP.
- 2.47. Al respecto, la DCP indicó por medio de correo electrónico³², que esa dependencia se ha adherido a los formularios y esquemas para elaborar los procedimientos internos suministrados por la Dirección de Planificación Institucional (DIPI) y es recientemente que esta dirección, se encuentra en un proceso de implementación de estos nuevos formatos.
- 2.48. En las NCISP se determina en los numerales 4.4, 5.6, 5.6.1 y 5.6.3, que el jerarca y los titulares subordinados, deben diseñar, adoptar, evaluar y perfeccionar las actividades de control pertinentes a fin de asegurar razonablemente que se recopile, procese, mantenga y custodie información de calidad institucional. Así como asegurar razonablemente que los sistemas de información contemplen los procesos requeridos para recopilar, procesar y generar información que responda a las necesidades de los distintos usuarios, entre ellas, la de la confiabilidad, de modo que la información se encuentre libre de errores, defectos, omisiones y modificaciones no autorizadas, y que sea emitida por la instancia competente y de utilidad, en términos de información pertinente, relevante, suficiente y presentada adecuadamente.
- 2.49. La carencia de información fiable sobre los procesos litigiosos en contra del Estado, concepto que representa un aproximado al 55% del total de pasivos contingentes explícitos³³, limita obtener una mejor valoración de los riesgos y del impacto a las finanzas públicas por la materialización de estas demandas en contra del Estado y el efecto que estas podrían tener en la planificación de los presupuestos públicos en atención a eventuales sentencias en la vía judicial. Además, limita al gobierno a orientar los esfuerzos para lograr resultados positivos o bien, anticiparse a escenarios menos favorables, mediante una adecuada toma de decisiones.

³² Correo electrónico remitido el 12 de junio de 2019, del Departamento de Estadística y Consolidación de Deuda.

³³ El monto total de pasivos contingentes explícitos del Gobierno Central es de ₡1.757.408.400.765.

Pasivos contingentes implícitos

- 2.50. Dentro de las partidas informativas de pasivos contingentes, la DCP actualmente no incluye información sobre los pasivos contingentes implícitos, derivados de los regímenes de pensiones³⁴, que podrían eventualmente derivar contingencias para el Gobierno, así como información de los riesgos fiscales que podrían generar los desastres naturales, los relacionados con las Asociaciones Público-Privadas (APPs), las empresas públicas, las instituciones descentralizadas no empresariales, el sector financiero, las municipalidades, como cualquier otro que surja y que tenga un impacto en las finanzas públicas.
- 2.51. Al respecto, la CGR solicitó información de pasivos contingentes derivados de procesos litigiosos a una muestra de 63 instituciones, de las cuales, 57 de ellas corresponden a instituciones del resto del Sector Público No Financiero. De acuerdo con los datos obtenidos, 25 instituciones, reportaron procesos litigiosos en contra por la suma de ¢298.377.450.408³⁵, los cuales podrían eventualmente representar para el Gobierno Central un contingente implícito, que deba ser analizado como parte de los riesgos fiscales. (Ver el Anexo N° 3)
- 2.52. La complejidad del tema y la carencia de información técnica, son factores que dificultan la cuantificación de los pasivos contingentes implícitos. Aunado a esto, la falta de un documento oficializado que le establezca los lineamientos a los rectores responsables en cada materia, ha dificultado la identificación de los riesgos y la valoración cuantitativa del impacto de los contingentes fiscales sobre las finanzas públicas. Como consecuencia de ello, tampoco se determinó la existencia de procedimientos operativos internos, que faciliten a la administración la recopilación de información y la revelación por medio de partidas informativas de los pasivos contingentes implícitos.
- 2.53. En relación con esta debilidad, la DCP remitió a la CGR el oficio DCP-0232-2019³⁶, aportando el informe denominado “Riesgos Fiscales en Costa Rica”, documento que describe una lista de riesgos fiscales identificados, plantea un plan de acción para lograr cuantificar y proponer medidas de mitigación ante la materialización de un riesgo que pueda impactar las finanzas públicas e incluye un cronograma de trabajo, en el cual se indica que para marzo de 2021, se plantea entregar a la Ministra de Hacienda, un informe integral de los riesgos fiscales identificados.
- 2.54. Aunado a lo anterior, la DCP comunicó a este Órgano Contralor que actualmente esa dependencia realiza una labor en forma conjunta con la asistencia técnica del FMI en la identificación de los riesgos fiscales que podrían eventualmente impactar las finanzas públicas, así como de la información que aporten los rectores responsables de analizar y valorar cada riesgo.
- 2.55. También indicó³⁷ que en la primera etapa de identificación de riesgos fiscales se están abordando las empresas públicas no financieras y las municipalidades que sean más representativas del sector al que pertenecen. No obstante, aún no se está determinando

³⁴ Por ejemplo, en el sitio web de la Superintendencia de Pensiones, se encuentran publicados los estudios actuariales elaborados por la Dirección Actuarial de la CCSS sobre la Valuación Actuarial de Largo Plazo del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte con corte al 31 de diciembre de 2014 y el de la Escuela de Matemática de la Facultad de Ciencias de la Universidad de Costa Rica (diciembre 2016) sobre el régimen del IVM bajo la normativa vigente al 31 de diciembre de 2015. También, se encuentra el estudio actual elaborado por la Dirección Actuarial y Económica de la CCSS denominado “Valuación Actuarial del Fondo de Retiro de los Empleados de la CCSS, al 31 de diciembre de 2018”.

³⁵ Además, 9 instituciones correspondientes a órganos desconcentrados, reportaron litigios en contra por ¢38.514.842.463.

³⁶ Con fecha 27 de mayo de 2019.

³⁷ Correo electrónico remitido el 12 de junio de 2019, del Departamento de Política y Endeudamiento Público.

el impacto de los riesgos fiscales producto de los litigios en contra de las municipalidades y de las instituciones descentralizadas no empresariales.

- 2.56. Los párrafos 9.21 y 9.22 de La Guía para compiladores y usuarios de las Estadísticas de la deuda del sector público (FMI, 2013), define los riesgos fiscales como cualquier diferencia entre los resultados fiscales reales y los esperados e indica algunos ejemplos como, los posibles costos fiscales de las crisis bancarias y los desastres naturales, la cobertura de pérdidas de sociedades públicas o gobiernos locales, así como las obligaciones futuras a largo plazo por concepto de beneficios de la seguridad social.
- 2.57. En relación con este tema, la Asamblea Legislativa, en diciembre de 2018 aprobó la Ley N° 9635 *Fortalecimiento de las Finanzas Públicas*, cuyo artículo 28 del capítulo VI, del título IV³⁸, indica que, *“El Ministerio de Hacienda efectuará un monitoreo y una valoración periódica de las contingencias fiscales que puedan incidir negativamente en la situación fiscal del país, y para tal efecto deberá identificar, valorar y evaluar los riesgos fiscales que puedan surgir durante los cuatro años siguientes a la valoración. Con posterioridad a la realización de tal monitoreo y valoración periódica, el Ministerio publicará un informe de dichos riesgos, incluyendo los planes de mitigación de estos”*.
- 2.58. En síntesis, la falta de información de los pasivos contingentes implícitos derivados de los riesgos fiscales, limita al gobierno en la toma de decisiones, además, que el usuario interno y externo carece de datos para el análisis de la incidencia que podría tener la materialización de eventuales riesgos, en un país que enfrenta desafíos para reducir el déficit fiscal, mejorar los niveles de endeudamiento y de crecimiento económico. Asimismo, limita el accionar del Gobierno ante eventos imprevistos que puedan afectar las finanzas públicas, dada la poca flexibilidad del presupuesto de la República para obtener recursos en atención a las nuevas obligaciones que podrían derivar este tipo de pasivos.

ESTADÍSTICAS DEL ENDEUDAMIENTO DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO SE PRESENTAN DE FORMA AGREGADA PERO NO CONSOLIDADA

- 2.59. De conformidad con lo establecido por el MEFP (FMI, 2001), en los párrafos 3.91 y 3.92 menciona que la consolidación es un método de presentar las estadísticas de un conjunto de unidades como si formaran una sola unidad, esto requiere de la eliminación de todas las transacciones y relaciones deudor-acreedor que tienen lugar entre las unidades objeto de la consolidación.
- 2.60. Este manual señala que la evaluación del impacto total de las operaciones gubernamentales sobre la economía o la viabilidad de las operaciones del gobierno es más eficaz si la medida corresponde a un conjunto de estadísticas consolidadas, y no a estadísticas sin consolidar.
- 2.61. La Guía para compiladores y usuarios de las Estadísticas de la deuda del sector público (FMI, 2013), en el párrafo 8.1 exige compilar las estadísticas consolidadas sobre el endeudamiento del sector gobierno general y el sector público (incluidas). Además, indica que la consolidación es un paso importante y el último dentro del proceso de compilación de las EFP y de deuda conforme a las normas internacionales.
- 2.62. En el párrafo 8.5 de la guía de marras, indica que cuando se suman las estadísticas de deuda de distintas unidades o entidades del sector público y existen posiciones de saldos

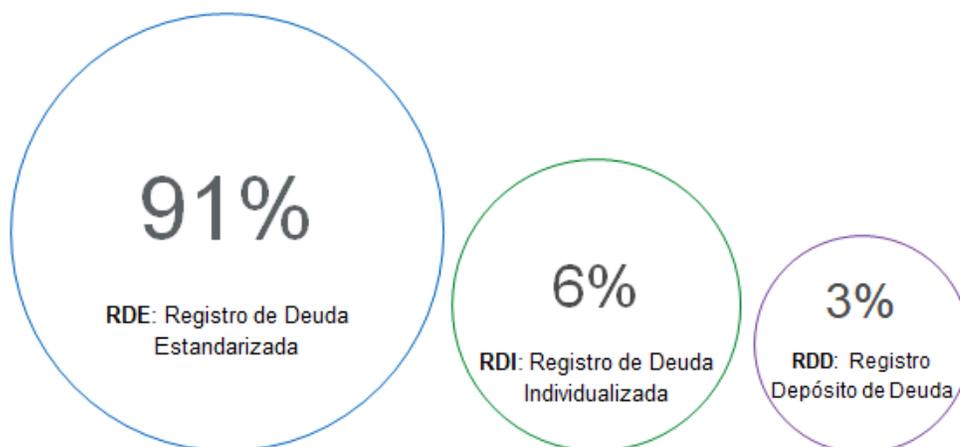
³⁸ El título IV y sus disposiciones transitorias, rigen a partir del primer día del ejercicio económico posterior a la aprobación del título I.

(o flujos) recíprocos pero que no se eliminan, a esto se le denomina bajo el concepto de estadísticas agregadas y no a estadísticas consolidadas. El proceso de estadísticas agregadas es lo que actualmente está realizando la DCP.

- 2.63. Las cifras del endeudamiento del Sector Público No Financiero al 31 de diciembre de 2018, no responden a un proceso de consolidación. La DCP³⁹ indica que esta labor aún no se está realizando, debido a que la mayor parte del endeudamiento se encuentra concentrado en deuda estandarizada cuyo registro de tenencia solo está en los sistemas que administra el BCCR, lo cual, genera una limitación para contar con la información relacionada con las instituciones públicas que son tenedoras de esa deuda, por lo que requieren mayor información desagregada que debe suministrar el BCCR. Al 31 de diciembre de 2018, la distribución de los títulos valores de deuda interna registrados en los módulos⁴⁰ del SINPE es la siguiente:

Imagen N° 1

Composición de los títulos valores de deuda interna del Poder Ejecutivo registrada en los módulos del SINPE al 31 de diciembre de 2018



Fuente: elaboración propia con datos remitidos por la DCP mediante oficio DCP-0046-2019 del 28 de enero de 2019.

- 2.64. Un posible endeudamiento a consolidar, por ejemplo, es la deuda que reporta la DCP como endeudamiento externo de la CCSS con el Banco ICO de España al 31 de diciembre de 2018, por la suma de ¢5.354.880.593. Esta misma suma, es reportada por la DCP en el endeudamiento interno del Ministerio de Hacienda con la CCSS, producto del convenio firmado entre ambas instituciones por concepto de pago de la deuda estatal de abril de 1997 a febrero de 2001. Tal y como lo indicó la DCP⁴¹, dichas deudas son originadas por conceptos distintos e indicó además, que una vez que se realice el proceso

³⁹ Oficios DCP-0169-2019 del 08 de abril de 2019 y DCP-0232-2019 del 27 de mayo de 2019.

⁴⁰ El módulo RDE, se registran las emisiones en serie de títulos valores que son estandarizados; acá se administran aquellas emisiones de valores públicos, representados mediante anotaciones electrónicas en cuenta, que están anotadas en el Registro Nacional de Valores Intermediarios (RNVI) por medio de la plataforma SIOPEL de la Bolsa Nacional de Valores o bien, por medio del servicio de Ventanilla de Valores Estandarizada en SINPE. Los módulos RDI y RDD (también conocido como Tesoro Directo), corresponde a mecanismos de colocación directa (OTC: *Over the counter*) de títulos en el mercado de valores primario, con operaciones bilaterales realizadas entre participantes que están plenamente identificados y en donde el Ministerio de Hacienda aparece como emisor.

⁴¹ Oficio DCP-0232-2019 del 27 de mayo de 2019.

de consolidación, todas las deudas serán analizadas para determinar las que pueden ser consolidadas como el caso en cuestión.

- 2.65. Otro ejemplo, es la deuda que adquirió el Ministerio de Hacienda con el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF), para financiar el Programa por Resultados para el Fortalecimiento del Seguro Universal de Salud en Costa Rica por la suma de US\$420 millones (Préstamo 8593-CR)⁴², de los cuales, al 31 de diciembre de 2018, se han desembolsado US\$225 millones, equivalentes a ₡137.220.750.000⁴³, recursos que se destinan al pago de la deuda del Estado con la CCSS, así estipulado en la cláusula primera del *Convenio de pago de adeudos por concepto del aseguramiento del Código de la Niñez y la Adolescencia y Leyes Especiales, entre el Ministerio de Hacienda y la Caja Costarricense del Seguro Social, al 31 de diciembre de 2015*, suscrito por ambas entidades el 21 de abril de 2016, por la suma de ₡228.025.870.892,94. El Estado registra el endeudamiento externo con el BIRF, pero también registra el endeudamiento interno con la CCSS, cuyo saldo de esta última al 31 de diciembre de 2018 es de ₡151.764.070.892.
- 2.66. En consecuencia, la carencia de un proceso de consolidación limita la adecuada toma de decisiones por parte de los actores de gobierno, cuando esta sea la estadística necesaria, así como el análisis y conclusiones que puedan realizar los usuarios de la información de endeudamiento; además, de limitar la comparabilidad de cifras respecto a otros países que reportan las cifras de endeudamiento bajo un proceso de consolidación.
- 2.67. Además, la DCP remitió el 03 de junio de 2019 por medio de correo electrónico un borrador de la metodología de consolidación de cifras para el caso de Costa Rica, documento denominado “*La consolidación de estadísticas de la deuda del sector público*”, el cual se había elaborado con el objetivo de ir definiendo los pasos a seguir para el proceso de consolidación de las estadísticas del endeudamiento del Sector Público.
- 2.68. La realización del proceso de consolidación de cifras para propósitos de las estadísticas del endeudamiento del país, da al usuario de la información una herramienta para la toma de decisiones más confiable, precisa y sólida, lo cual según el FMI, permite obtener los siguientes efectos:
- La consolidación no solo refleja la interacción económica dentro del grupo de unidades institucionales, sino solo el flujo o saldos que implican interacciones con todas las demás unidades institucionales de la economía.
 - La consolidación evita la doble contabilización de las transacciones o las posiciones de saldos entre un grupo de unidades institucionales, por lo que las estadísticas obtenidas excluyen estas transacciones o posiciones de saldos internas.
 - Las estadísticas consolidadas ofrecen una utilidad analítica mayor en los casos en que sea lógico considerar que el grupo consolidado actúa como una sola entidad.

⁴² Aprobado en la Ley N° 9396 del 28 de setiembre de 2016.

⁴³ Este monto corresponde al saldo adeudado del Ministerio de Hacienda con el BIRF utilizando el tipo de cambio de venta para las operaciones con el Sector Público No Bancario, correspondiente al último día reportado del año 2018. (₡609,87 por cada dólar).

MEJORAS EN EL REGISTRO PRESUPUESTARIO DE LAS OPERACIONES DE CANJE DE TÍTULOS VALORES DE DEUDA INTERNA

- 2.69. El artículo 86 de la Ley N° 8131 - Renegociación de la deuda - establece que el Ministerio de Hacienda podrá efectuar operaciones de crédito público para reestructurar la deuda del Gobierno, mediante su consolidación, conversión, renegociación o condonación, en la medida que impliquen un mejoramiento de las finanzas públicas.
- 2.70. Aunado a lo anterior, el artículo 89 de la citada ley, indica que *“Para negociar los títulos de deuda interna del Gobierno de la República correspondientes al crédito interno aprobado en la ley de presupuesto nacional, la Tesorería Nacional podrá utilizar los mecanismos que estime convenientes, siempre que respete las limitaciones en cuanto al monto y otros aspectos que disponga dicha ley. Para ese efecto y mediante la reglamentación correspondiente, podrán definir las características, los procedimientos y, al menos, los aspectos operativos, presupuestarios y contables...”*.
- 2.71. El Decreto Ejecutivo N° 40641-H “Reforma Reglamento de Organización de la Tesorería Nacional” establece en el artículo 41 inciso c), que una de las funciones del Departamento de Atención de Deuda de la Tesorería Nacional es la de operar y promover mejoras en los procesos y sistemas de colocación de deuda, canjes, subastas inversas y otras operaciones de gestión de pasivos.
- 2.72. Dentro de los mecanismos conocidos como operaciones especiales para mejorar la liquidez en los instrumentos de deuda, están los canjes de títulos valores, que consiste en un proceso, por medio del cual se ofrece al inversionista comprar títulos que están en el mercado y cambiarlos por títulos que poseen características diferentes. Es en noviembre 2005 que se realizó en el país el primer canje de bonos estandarizados⁴⁴.
- 2.73. En noviembre 2005 también se emite un primer criterio mediante oficio N° CN-D-414-2005 / DGPN-504-2005, de las direcciones de Contabilidad Nacional y Presupuesto Nacional del Ministerio de Hacienda, donde le indican a la Tesorería Nacional que *“las operaciones de canje no generan afectación sobre la autorización presupuestaria de amortización o colocación en virtud de que lo que se pretende es la renegociación de una deuda pactada con un grupo de inversiones, buscando algún beneficio para la administración pública en función del plazo al vencimiento, tasa de interés, moneda o indexación del instrumento financiero, tal como lo establece la Ley 8131...”*.
- 2.74. Aunado al criterio anterior, la DCP⁴⁵ le indicó a la CGR que la operación de canje es una renegociación del pasivo existente pactada de forma cerrada con un determinado grupo de inversionistas y la liquidación resultante se deriva únicamente de la valoración de lo renegociado, con el objetivo de alargar el vencimiento y no tener que pagar los títulos en la fecha de vencimiento original, así como el recomponer el portafolio y minimizar el riesgo de refinanciamiento. Finalmente, la DCP indicó, que la afectación presupuestaria de amortización o colocación se realiza solo por el resultado neto del canje⁴⁶.
- 2.75. De lo anterior, se desprende que el criterio base utilizado actualmente para el registro presupuestario de las operaciones de canje, emitido en noviembre de 2005 por medio de un oficio elaborado por dos dependencias del Ministerio de Hacienda, no es lo suficientemente claro en regular el tratamiento presupuestario de los títulos comprados y

⁴⁴ Ver el Estado de la deuda pública interna y externa 2005.

⁴⁵ Ver oficio DCP-0169-2019 del 8 de abril de 2019

⁴⁶ Diferencia entre el valor de los títulos comprados –retirados de circulación- menos los títulos vendidos -nueva colocación.

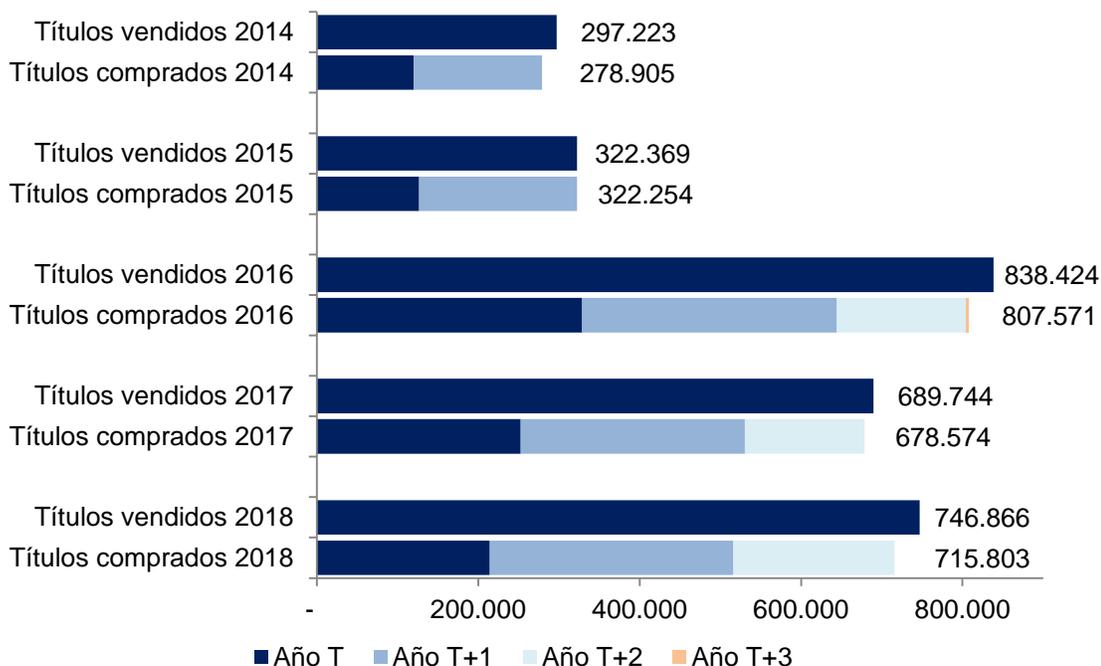
vendidos como resultado de las operaciones de canje; aunado al hecho, que la DCP por medio de dos oficios⁴⁷ emitidos en los años 2017 y 2018 ha ampliado, sobre el tratamiento presupuestario del cupón corrido y de las primas y descuentos en relación con este tipo de operaciones especiales.

- 2.76. Además, actualmente el tratamiento presupuestario para los títulos valores de deuda interna que vencen en el mismo año en que se efectúa el canje, no refleja la totalidad del monto del título valor comprado en la subpartida de amortización de títulos valores internos ni tampoco el monto total del nuevo título colocado, en la cuenta del ingreso de colocación de títulos valores, omitiéndose por consiguiente el registro en ambas subpartidas presupuestarias de estos movimientos, debido a que sólo se incluye el efecto neto entre lo vendido y lo comprado.
- 2.77. La atención de estas obligaciones está incluida en la ley de presupuesto de ese ejercicio económico, por cuanto corresponden a cancelaciones que desde el nacimiento del título estaban previstas para realizarse en ese periodo. El registro parcial de los movimientos de títulos colocados en años anteriores con vencimiento en el mismo ejercicio económico en que se efectúa el canje es contrario a lo establecido en el principio de universalidad e integridad, estipulado en el artículo 5 de la ley N° 8131, el cual indica que el monto total de los ingresos y gastos originados en la actividad financiera, deberán incluirse por su importe íntegro.
- 2.78. Por ejemplo, durante el ejercicio económico 2017 se retiraron de circulación títulos valores de deuda interna por medio de operaciones de canje por un monto de ¢678.573.626.660. De este monto, se determinó que ¢252.637.022.420 son títulos retirados de circulación cuya fecha de vencimiento estaba prevista para el año 2017. Además, se determinó que se retiró títulos de circulación, que vencían en los años 2018 y 2019, por la suma de ¢277.672.154.240 y ¢148.264.450.000, respectivamente. En el siguiente gráfico se observa el resultado de las operaciones de canje para los períodos comprendidos entre el año 2014 y 2018.

⁴⁷ Ver oficios DCP-0092-2017 del 16 de febrero de 2017 y DCP-0265-2018 del 12 de julio de 2018.

Gráfico N° 1

Monto de los títulos valores comprados y vendidos por medio de operaciones de canje entre los años 2014 y 2018, según el año de vencimiento -cifras en millones de colones-



Fuente: elaboración propia con datos del año 2018 proporcionados por la DCP mediante el oficio DCP-0046-2019 del 28 de enero de 2019, así como información aportada por esa Dirección en los ejercicios económicos de los años comprendidos entre el 2014 y 2017.

- 2.79. Para el ejercicio económico del año 2017, la liquidación presupuestaria refleja únicamente el efecto neto de las operaciones de canje por un monto total de $\text{¢}11.170.123.122$ – títulos valores vendidos ($\text{¢}689.743.749.782$) menos títulos valores comprados ($\text{¢}678.573.626.660$) –.
- 2.80. En consecuencia, el tratamiento presupuestario aplicado en los canjes de títulos valores de deuda interna con fecha de vencimiento en el mismo período en el que se ejecuta dicha operación, genera un registro parcial en la subpartida de amortización de títulos valores. En el ejemplo, de los canjes realizados en el año 2017, se registró en la subpartida de amortización de títulos valores de deuda interna $\text{¢}250.020.381.600$ ⁴⁸ menos, monto que representa un 14,68% del total de presupuesto aprobado para atender las obligaciones de los vencimientos de los títulos valores de deuda interna en ese ejercicio económico⁴⁹; lo anterior, debido a que el Ministerio de Hacienda únicamente registra el resultado neto del canje⁵⁰.

⁴⁸ Corresponde a los $\text{¢}252.637.022.420$ de títulos retirados de circulación cuya fecha de vencimiento estaba prevista para el año 2017, menos el registro del efecto neto en la partida de amortización por $\text{¢}2.616.640.820$.

⁴⁹ No considera, la fuente de financiamiento 282 ni la 514.

⁵⁰ En el ejercicio económico 2018, el efecto neto da como resultado una subvaloración de la subpartida de amortización de títulos valores de deuda interna en $\text{¢}213.560.753.059$, debido a que la citada subpartida se afectó en la suma de

2.81. Finalmente, el aumento en el disponible en la partida de amortización debido al registro únicamente del efecto neto de los canjes, ha generado, por ejemplo en el ejercicio 2019, que partes de estas sumas se trasladen a otras partidas del gasto, impactando la cifra del déficit fiscal⁵¹ en ¢51.753 millones en el primer semestre del 2019. La realización de los registros presupuestarios de operaciones de canje contribuye a una mayor transparencia y trazabilidad de las transacciones presupuestarias, lo cual a su vez mejoran la rendición de cuentas pública.

¢833.024.210 de los ¢214.393.777.268 correspondientes a los títulos valores retirados de circulación que vencían en ese mismo período.

⁵¹ Por ejemplo, considerando lo propuesto hasta el IV extraordinario y V modificación del año 2019, el Ministerio de Hacienda ha disminuido la subpartida de amortización de títulos valores en ¢51.753 millones, con el fin de darle contenido a otras subpartidas presupuestarias de gasto corriente, por ejemplo: ¢6.000 millones para financiar brazaletes electrónicos e infraestructura carcelaria en el Ministerio de Justicia (I extraordinario), ¢40.000 millones para el CONAVI (III extraordinario), ¢5.753 millones para financiar 3 meses de remuneraciones en JAPDEVA (IV modificación).

3. Conclusiones

- 3.1. Las cifras de las estadísticas de endeudamiento al 31 de diciembre de 2018, no incorporan la totalidad del endeudamiento interno y externo o bien, la información presenta inconsistencias que afectan la confiabilidad de los datos. Entre ellas, la no aplicación de la base devengado, así como la diferencia en las cifras reportadas por parte de la Dirección General de Contabilidad Nacional y de la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Hacienda, sobre el endeudamiento del Estado con la CCSS y con el Fodesaf.
- 3.2. La DCP tiene oportunidades de mejora en los medios utilizados para solicitar la información a las instituciones del Sector Público No Financiero sobre el endeudamiento interno y externo; lo anterior, con el objetivo de recopilar información completa, confiable y oportuna; de igual forma en la validación de la información del endeudamiento interno con acreedores.
- 3.3. En las partidas informativas, la falta de un criterio único del Ministerio de Hacienda sobre la fuente de información que deben utilizar sus dependencias para recopilar los datos de los procesos litigiosos en contra del Estado, genera incertidumbre sobre la razonabilidad de las cifras de los pasivos contingentes explícitos.
- 3.4. Al 31 de diciembre de 2018, la DCP no incluye cifras por concepto de pasivos contingentes implícitos. No obstante, comunicó a la Contraloría General que está trabajando de manera conjunta con el Fondo Monetario Internacional y con los rectores responsables de identificar las contingencias fiscales, para elaborar los planes de mitigación, así como evaluar el impacto en las finanzas del país. La Ley N° 9635 “Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, estableció que el Ministerio de Hacienda deberá identificar, valorar y evaluar los riesgos fiscales que puedan surgir durante los cuatro años siguientes a la valoración.
- 3.5. Las cifras del Sector Público No Financiero al 31 de diciembre de 2018, corresponden a datos agregados, más no basados en un proceso de consolidación. De acuerdo con la DCP el proceso de consolidación del SPNF se elaborará una vez que el Banco Central de Costa Rica facilite los datos de la tenencia de títulos valores de deuda interna emitidos por el Ministerio de Hacienda.
- 3.6. Finalmente, se evidenció oportunidades de mejora en el tratamiento presupuestario aplicado a las operaciones de canje de títulos valores de deuda interna emitidos por el Ministerio de Hacienda, debido a que no reflejan la totalidad del importe de los ingresos y gastos originados en la actividad financiera durante el ejercicio económico en el que se ejecutan.

4. Disposiciones

- 4.1 De conformidad con las competencias asignadas en los artículos 183 y 184 de la Constitución Política, los artículos 12 y 21 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, N° 7428, y el artículo 12 inciso c) de la Ley General de Control Interno, se emiten las siguientes disposiciones, las cuales son de acatamiento obligatorio y deberán ser cumplidas dentro del plazo (o en el término) conferido para ello, por lo que su incumplimiento no justificado constituye causal de responsabilidad.
- 4.2 Para la atención de las disposiciones incorporadas en este informe deberán observarse los “Lineamientos generales para el cumplimiento de las disposiciones y recomendaciones emitidas por la Contraloría General de la República en sus informes de auditoría”, emitidos mediante resolución N° R-DC-144-2015, publicados en La Gaceta N° 242 del 14 de diciembre del 2015, los cuales entraron en vigencia desde el 4 de enero de 2016
- 4.3 Este órgano contralor se reserva la posibilidad de verificar, por los medios que considere pertinentes, la efectiva implementación de las disposiciones emitidas, así como de valorar el establecimiento de las responsabilidades que correspondan, en caso de incumplimiento injustificado de tales disposiciones.

A MELVIN QUIRÓS ROMERO, EN SU CALIDAD DE DIRECTOR DE CRÉDITO PÚBLICO O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO

- 4.4 Registrar las estadísticas del endeudamiento interno y externo del Gobierno Central, sobre la base devengado (ver párrafos 2.4 al 2.9). Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a la Contraloría General a más tardar el 31 de julio de 2020 y el 30 de enero de 2021, una certificación, indicando que las cifras de las estadísticas de endeudamiento interno y externo del Gobierno Central al 30 de junio de 2020 y al 31 de diciembre de 2020, se registran aplicando la base devengado a excepción de los cupones de los títulos valores. Además, se deberá remitir a la Contraloría General a más tardar el 30 de julio de 2021, una certificación, indicando que las cifras de las estadísticas de endeudamiento interno y externo del Gobierno Central al 30 de junio de 2021, se registran aplicando la base devengado.
- 4.5 Elaborar, oficializar, divulgar e implementar normativa que regule las características, instrumentos, medios y periodicidad de la información a reportar sobre el endeudamiento público por parte de las instituciones (ver párrafos 2.10 al 2.18). Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a la Contraloría General a más tardar el 30 de junio de 2020 una certificación donde conste que se elaboró, oficializó y divulgó normativa que regule las características, instrumentos, medios y periodicidad de la información a reportar sobre el endeudamiento público por parte de las instituciones, así como remitir a más tardar el 31 de enero de 2021 un informe con corte al 31 de diciembre de 2020 sobre el resultado de la implementación de la normativa.
- 4.6 Elaborar, oficializar, divulgar e implementar los procedimientos internos necesarios para registrar y validar la información del total de deuda interna del Gobierno Central, así como los procedimientos internos para recopilar, registrar y validar la información del total de deuda interna y externa de las instituciones del resto del Sector Público no Financiero (ver párrafos 2.17 y 2.18). Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a la Contraloría General a más tardar el 30 de junio de 2020, una certificación donde conste se elaboró, oficializó y divulgó los procedimientos

internos necesarios para registrar y validar la información del total de deuda interna del Gobierno Central, así como los procedimientos internos para recopilar, registrar y validar la información del total de deuda interna y externa de las instituciones del resto del Sector Público no Financiero, además se deberá remitir a más tardar el 30 de noviembre de 2020 una certificación donde conste que se implementaron los procedimientos internos necesarios para registrar y validar la información del total de deuda interna del Gobierno Central, así como los procedimientos internos para recopilar, registrar y validar la información del total de deuda interna y externa de las instituciones del resto del Sector Público no Financiero.

A RODRIGO CUBERO BREALEY, EN SU CALIDAD DE PRESIDENTE DEL BANCO CENTRAL DE COSTA RICA O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO

- 4.7 Facilitar al Ministerio de Hacienda la información de la tenencia de los títulos valores de deuda emitidos por ese Ministerio, por sector institucional de acuerdo con la clasificación del sistema de cuentas nacionales, necesaria para el proceso de consolidación de las cifras de estadística de endeudamiento público al menos de manera trimestral (ver párrafo 2.63). Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a la CGR a más tardar el 28 de febrero de 2020 y el 31 de mayo de 2020, una certificación indicando que se ha facilitado al Ministerio de Hacienda la información de la tenencia de los títulos valores de deuda emitidos por ese Ministerio al 31 de diciembre de 2019 y al 31 de marzo de 2020, necesaria para el proceso de consolidación de las cifras de estadística de endeudamiento público por sector institucional de acuerdo con la clasificación del sistema de cuentas nacionales.

A MARÍA DEL ROCÍO AGUILAR MONTOYA, EN SU CALIDAD DE MINISTRA DE HACIENDA O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO

- 4.8 Definir, oficializar y divulgar la fuente de información para la recopilación y revelación de los datos de los procesos litigiosos en contra del Gobierno Central, con el objetivo de que se utilice una misma fuente de información y se mantenga la consistencia en las cifras de pasivos contingentes explícitos dentro de las dependencias del Ministerio de Hacienda. (ver párrafos 2.39 al 2.49). Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a la Contraloría General a más tardar el 30 de abril de 2020, una certificación indicando que se definió, oficializó y divulgó la fuente de información para la recopilación y revelación de los datos de los procesos litigiosos en contra del Gobierno Central, además se deberá remitir a más tardar el 31 de julio de 2020 una certificación donde se acredite que se utiliza una misma fuente de información y existe consistencia en las cifras de pasivos contingentes explícitos dentro de las dependencias del Ministerio de Hacienda.
- 4.9 Confeccionar un cronograma de actividades para elaborar y publicar el informe de riesgos fiscales para el Sector Público a más tardar el 31 de marzo de 2021 (ver párrafos 2.50 al 2.58). Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a la Contraloría General a más tardar el 13 de diciembre de 2019 un cronograma de actividades. Además, deberá remitir a más tardar el 30 de junio de 2020 un informe de avance de acuerdo con la programación y a más tardar el 31 de marzo de 2021, una certificación que haga constar que el informe fue elaborado y publicado.
- 4.10 Elaborar, oficializar, divulgar e implementar normativa para registrar presupuestariamente el monto total de los títulos valores retirados y vendidos mediante operaciones de canje que incluya títulos valores de deuda interna y externa que venzan en el mismo ejercicio económico en el cual se realiza el canje, a partir del 01 de enero de 2020 (ver párrafos 2.73 al 2.81). Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir una certificación a la Contraloría General a

más tardar el 13 de diciembre de 2019, haciendo constar que se elaboró, oficializó y divulgó normativa para registrar presupuestariamente el monto total de los títulos valores retirados y vendidos mediante operaciones de canje que incluya títulos valores de deuda interna y externa que venzan en el mismo ejercicio económico en el cual se realiza el canje, a partir del 01 de enero de 2020, así como una certificación a más tardar el 31 de marzo de 2020, donde conste que dicho tratamiento presupuestario ha sido implementado.

A MARÍA DEL ROCÍO AGUILAR MONTOYA, EN SU CALIDAD DE MINISTRA DE HACIENDA O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO Y A GREIVIN HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, EN SU CALIDAD DE DIRECTOR GENERAL DE DESARROLLO SOCIAL Y ASIGNACIONES FAMILIARES O A QUIEN EN SU LUGAR OCUPE EL CARGO

- 4.11 Conciliar los registros de la cuenta por cobrar del Fodesaf al Ministerio de Hacienda con la cuenta por pagar del Ministerio de Hacienda al Fodesaf incluida por la Dirección General de Contabilidad Nacional en los estados financieros del Poder Ejecutivo y la cifra de esta Dirección con la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Hacienda al 30 de junio de 2020. (ver párrafos 2.25, 2.26 y 2.31). Para acreditar el cumplimiento de esta disposición, se deberá remitir a la Contraloría General a más tardar el 14 de agosto de 2020 una certificación donde conste que se concilió los registros de la cuenta por cobrar del Fodesaf al Ministerio de Hacienda con la cuenta por pagar del Ministerio de Hacienda al Fodesaf incluida por la Dirección General de Contabilidad Nacional en los estados financieros del Poder Ejecutivo y la cifra de esta Dirección con la Dirección de Crédito Público del Ministerio de Hacienda al 30 de junio de 2020.

Julissa Sáenz Leiva
Gerente de Área

Bernal Durán Bonilla
Asistente Técnico

Daniel Zúñiga Picado
Coordinador

Ci.: Archivo auditoría

Anexo N° 1

**Diferencias determinadas en el endeudamiento al 31 de diciembre de 2018, entre la información suministrada por la DCP y la información recibida de las instituciones públicas
-cifras en colones-**

Nombre de la Institución	Deuda Interna al 31-12-2018			Deuda Externa al 31-12-2018		
	Saldo s/ DCP	Saldo s/ Institución	Diferencia	Saldo s/ DCP	Saldo s/ Institución	Diferencia
Municipalidad de Desamparados	900.645.925	918.314.413	-17.668.488	-	-	-
Municipalidad de Mora	870.464.151	863.623.388	6.840.762	-	-	-
Municipalidad de San Ramón	377.991.171	355.603.951	22.387.220	-	-	-
Municipalidad de Valverde Vega	54.760.183	95.161.903	-40.401.720	-	-	-
Municipalidad de Guatuso	318.687.804	2.584.443.878	-2.265.756.074	-	-	-
Municipalidad de San Pablo	124.058.285	810.979.664	-686.921.379	-	-	-
Municipalidad de Carrillo	1.944.407.558	2.127.601.378	-183.193.820	-	-	-
Municipalidad de Osa	828.157.684	820.264.169	7.893.515	-	-	-
Municipalidad de Coto Brus	274.653.965	274.181.042	472.923	-	-	-
Municipalidad de Guácimo	275.812.469	285.660.384	-9.847.915	-	-	-
Instituto Costarricense de Electricidad (ICE)	1.185.737.425.786	1.189.389.420.782	-3.651.994.996	1.358.536.594.463	1.304.628.218.391	53.908.376.072
Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados (ICAA)	11.922.521.831	11.922.549.879	-28.048	42.429.263.825	54.681.047.028	- 12.251.783.203
Refinadora Costarricense de Petróleo S.A. (RECOPE S.A)	111.048.800.000	111.048.800.000	-	12.109.065.618	12.590.740.981	- 481.675.363
Junta Administrativa del Servicio Eléctrico de Cartago (JASEC)	38.169.747.425	23.210.199.719	14.959.547.706	2.995.204.918	22.179.732.495	- 19.184.527.577
Empresa de Servicios Públicos de Heredia S.A. (ESPH)	16.705.565.035	16.718.543.586	-12.978.551	-	-	-
Total en colones			8.128.351.137			21.990.389.930

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por la DCP mediante el oficio DCP-0120-2019 del 11 de marzo de 2019 y de los oficios recibidos de cada una de las instituciones del Sector Público No Financiero, seleccionadas en la muestra.

Anexo N° 2

Diferencias determinadas en el endeudamiento al 31 de diciembre de 2018, entre la información suministrada por la DCP y la información recibida de los Bancos del Sector Público -cifras en colones-

Nombre de la Institución según Clasificador Institucional	Monto en colones al 31-12-2018		Diferencia
	Financiamiento según Bancos del Sector Público	Endeudamiento según DCP	
Ministerio de Agricultura y Ganadería	18.802.910	-	18.802.910
Ministerio de Ciencia, Tecnología y Telecomunicaciones	1.832.498	-	1.832.498
Ministerio de Educación Pública	14.212.258	-	14.212.258
Ministerio de Salud	17.229.883	-	17.229.883
Ministerio de Ambiente y Energía	28.101.584	-	28.101.584
Consejo de Transporte Público (CTP)	673.460.949	672.645.740	815.209
Consejo Nacional de Concesiones (CNC)	458.313	-	458.313
Consejo Técnico de Aviación Civil	2.935.700	-	2.935.700
Patronato de Construcciones, Instalaciones y Adquisiciones de Bienes	8.387.590	-	8.387.590
Instituto Nacional de Aprendizaje (INA)	17.066.687	-	17.066.687
Academia Nacional de Ciencias	26.355.953	-	26.355.953
Municipalidad de Carrillo	1.819.162.713	1.944.407.558	-125.244.845
Municipalidad de Desamparados	900.644.571	900.645.927	-1.354
Municipalidad de Heredia	-	327.746.275	-327.746.275
Municipalidad de Mora	863.623.388	870.464.151	-6.840.762
Municipalidad de Nicoya	409.986.856	410.538.890	-552.035
Municipalidad de Osa	434.312.424	440.462.758	-6.150.332
Municipalidad de Pérez Zeledón	621.457.516	2.224.245.706	-1.602.788.190
Municipalidad de San Ramón	307.494.328	310.871.084	-3.376.756
Municipalidad de Valverde Vega	45.446.350	-	45.446.350
Municipalidad de Vásquez de Coronado	950.290.214	-	950.290.214
Instituto Costarricense de Electricidad	84.208.536.694	92.472.335.305	-8.263.798.611
Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados	11.255.953.183	11.254.461.374	1.491.809
Refinadora Costarricense de Petróleo S.A.	43.214.006	-	43.214.006
Junta Administrativa del Servicio Eléctrico de Cartago	19.060.449.935	19.050.993.562	9.456.373
Empresa de Servicios Públicos de Heredia S.A.	15.118.188.101	16.074.947.151	-956.759.050
Total en colones	136.847.604.606	146.954.765.478	10.107.160.872

Fuente: elaboración propia con datos proporcionados por la DCP mediante el oficio DCP-0120-2019 del 11 de marzo de 2019 y del oficio recibido del Banco Popular y de Desarrollo Comunal, Banco Nacional de Costa Rica y el Banco de Costa Rica.

Anexo N° 3

Detalle de los pasivos contingentes derivados de procesos litigiosos en donde Instituciones del resto del Sector Público aparecen como demandadas, con corte al 31 de diciembre de 2018
-cifras en colones-

Nombre de la Institución según Clasificador Institucional	Oficio recibido	Cantidad Casos	Monto reportado
INSTITUCIONES DESCENTRALIZADAS NO EMPRESARIALES			119.138.144.831
Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS)	PE-0827-2019 / GF-1531-2019	-	12.912.393.130
Instituto Costarricense de Turismo (ICT)	DF-040-2019	16	200.875.000
Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS)	PE 031 0-03-2019	2232	103.865.249.719
Instituto Nacional de Aprendizaje (INA)	GG-386-2019	208	265.521.101
Universidad de Costa Rica (UCR)	R-1675-2019	176	1.143.256.573
Universidad Técnica Nacional (UTN)	R-234-2019	51	407.350.470
Benemérito Cuerpo de Bomberos de Costa Rica	CBCR-012785-2019-DGB-0388	25	343.498.839
Patronato Nacional de la Infancia (PANI)	PANI-PE-OF-0697-2019 PAN I-AJ-OF-OO-217-2019	102	-
GOBIERNOS LOCALES			10.770.200.917
Municipalidad de Desamparados	GF-054-03-19	3	73.262.500
Municipalidad de Pérez Zeledón	OFI-0648-19-DAM-2	17	1.713.917.740
Municipalidad de San Ramón	MSR-AM-210-2019	4	20.000.000
Municipalidad de Atenas	MAT-DA-384-2019	18	2.474.185.894
Municipalidad de Heredia	AMH-00351-2019	12	1.896.584.482
Municipalidad de San Rafael	AMSRH-0389-2019	1	162.201.283
Municipalidad de Carrillo	MC-DFA-037-2019 DFA-050-2019	10	1.787.596.088
Municipalidad de Puntarenas	MC-DFA-037-2019	57	2.203.814.257
Municipalidad de Osa	DAM-0386-2019	104	251.095.050
Municipalidad de Coto Brus	MCB – CM – 014 – 2019	9	85.031.435
Municipalidad de Guácimo	AMG-371-2019	5	102.512.187
EMPRESAS PÚBLICAS NO FINANCIERAS NACIONALES			156.426.310.136
Instituto Costarricense de Electricidad (ICE)	5500-0105-2019	72	88.896.744.093
Radiográfica Costarricense S.A. (RACSA)	GG-345-2019	2	43.888.772
Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados (ICAA)	PRE-2019-00417	7	1.069.616.089
Refinadora Costarricense de Petróleo S.A. (RECOPE S.A)	GAF-0391-2019	73	58.567.180.060
Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico (INCOP)	CR -INCOP-DAF-0328-2019	137	7.848.881.122
EMPRESAS PÚBLICAS NO FINANCIERAS MUNICIPALES			12.042.794.524
Junta Administrativa del Servicio Eléctrico de Cartago (JASEC)	GG-183-2019 SUBG-SF-N029-2019	21	8.993.813.444
Empresa de Servicios Públicos de Heredia S.A. (ESPH)	GFA-51-2019	7	3.048.981.081
Total en colones			298.377.450.408

Fuente: elaboración propia con la información de los oficios recibidos de cada una de las instituciones del Sector Público No Financiero, seleccionadas en la muestra.