



**DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA**  
**SECRETARÍA TÉCNICA**

---

**GT-01-2008**  
**GUÍA TÉCNICA PARA EL DESARROLLO DE AUDITORÍAS DE LA ÉTICA**

**TABLA DE CONTENIDO**

1.	PRESENTACIÓN .....	1
1.1.	Antecedentes .....	1
1.2.	Objetivos .....	2
2.	ÉTICA EN LA GESTIÓN PÚBLICA .....	2
2.1.	Concepto de ética .....	2
2.2.	Corrupción y ética .....	3
2.3.	Normativa en materia de ética .....	3
2.4.	Importancia de la ética en las instituciones.....	5
2.5.	Gobierno corporativo y ética .....	6
2.6.	La ética en el sistema de control interno institucional .....	7
3.	MARCO INSTITUCIONAL EN MATERIA ÉTICA .....	8
3.1.	Concepto.....	8
3.2.	Responsabilidades.....	11
3.3.	Evaluación .....	12
4.	AUDITORÍA DE LA ÉTICA.....	12
4.1.	Concepto.....	12
4.2.	Necesidad de la auditoría de la ética .....	13
4.3.	Normativa sobre la auditoría de la ética.....	13
4.4.	Proceso de auditoría de la ética.....	15
4.5.	Propuesta de herramientas.....	17
4.6.	Factores claves para la ejecución de auditorías de la ética.....	17
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	19
	ANEXOS.....	23
	ANEXO N° 1 – NORMATIVA EN MATERIA DE AUDITORÍA DE LA ÉTICA .....	24
	ANEXO N° 2 – PROPUESTA DE HERRAMIENTAS PARA EL DESARROLLO DE AUDITORÍAS DE LA ÉTICA .....	28

GT-01-2008

GUÍA TÉCNICA PARA EL DESARROLLO DE AUDITORÍAS DE LA ÉTICA

## 1. PRESENTACIÓN

### 1.1. Antecedentes

En cumplimiento de sus funciones de rectoría del Sistema de Control y Fiscalización Superiores de la Hacienda Pública, la Contraloría General de la República (CGR) impulsa el Macroproyecto de Anti-Corrupción, el cual forma parte de los esfuerzos por mejorar la gestión propia y la de las instituciones sujetas a su fiscalización, en lo atinente al fortalecimiento de las acciones tendientes a la detección, prevención y sanción de conductas eventualmente corruptas o antiéticas, así como de situaciones que pueden propiciar la materialización de tales conductas y de los riesgos asociados.

Más allá de los meros esfuerzos por frenar eventuales abusos de los recursos y el poder públicos, se encuentra el establecimiento de marcos institucionales en materia de ética, que propicien en cada entidad u órgano, y en cada uno de sus funcionarios, actuaciones que contribuyan a la satisfacción de la misión, la visión y los objetivos organizacionales, en procura de una gestión pública apegada al marco de legalidad y de los más altos valores, para beneficio de la colectividad. Al respecto, sobresalen las responsabilidades que, en materia de ambiente de control, la Ley General de Control Interno (LGCI)<sup>1</sup> asigna al jerarca y a los titulares subordinados<sup>2</sup>.

Por otra parte, las acciones que sobre el particular se emprendan deben someterse a un proceso de evaluación que permita asegurar la efectividad de dichos marcos, así como identificar oportunidades de mejora continua. Aparte de las medidas que tome la administración activa mediante la autoevaluación anual del sistema de control interno institucional<sup>3</sup>, también compete a la auditoría interna realizar los aportes que estime procedentes, de conformidad con las responsabilidades que le asignan la misma LGCI y la normativa técnica que rige la actividad, específicamente el Manual de Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público (MNEAI)<sup>4</sup>.

En ese sentido destaca la realización de auditorías de la ética. El interés sobre dicha temática ha sido expresado por los auditores internos del Sector Público, e incluso algunos de ellos han incursionado en la materia, realizando investigaciones y procurando efectuar algún ejercicio congruente con la naturaleza de la actividad. No obstante, existe un vacío en la literatura atinente, así como en la normativa disponible.

Por lo dicho, la CGR asumió el proyecto de desarrollar una guía técnica para el desarrollo de auditorías de la ética, que comprendiera un marco orientador con conceptos, sugerencias y herramientas para llevar a cabo ejercicios de ese tipo. El resultado, que fue debidamente sometido a validación con una muestra de auditorías internas del Sector Público costarricense, se presenta en este documento, el cual ofrece una

<sup>1</sup> Ley N° 8292 del 31 de julio de 2002, publicada en el La Gaceta N° 169 del 4 de setiembre de 2002.

<sup>2</sup> LGCI, art. 12.

<sup>3</sup> LGCI, art. 17, inciso b).

<sup>4</sup> Manual M-1-2004-CO-DDI, emitido por la CGR mediante resolución del 8 de diciembre de 2004 y publicado en La Gaceta N° 246 del día 16 de ese mismo mes.

propuesta de sana práctica en materia de auditoría de la ética. De esta manera, se espera contribuir a la ejecución exitosa de estudios de esa naturaleza, y por medio de ello al desarrollo de una gestión institucional congruente con los principios que han de guiar el servicio a la ciudadanía.

La CGR agradece desde ya las observaciones y otros aportes que se le envíen al correo electrónico [contraloria.general@cgr.go.cr](mailto:contraloria.general@cgr.go.cr), a fin de que esta guía se perfeccione a partir de su puesta en práctica y, con esto, contribuya de la mejor manera a los resultados esperados.

## **1.2. Objetivos**

El objetivo general del presente documento consiste en ofrecer una guía técnica para la realización de auditorías de la ética, mediante la conceptualización de sus características, alcances e instrumentos.

Por su parte, los objetivos específicos son los siguientes:

- Dimensionar los conceptos, alcances y metodologías que involucra la auditoría de la ética.
- Contribuir al desarrollo sistemático de auditorías de la ética.
- Fortalecer los esfuerzos en lo que corresponde a la materia en cuestión.
- Contribuir al mejoramiento constante de los sistemas de control interno institucionales.

## **2. ÉTICA EN LA GESTIÓN PÚBLICA**

### **2.1. Concepto de ética**

La ética puede definirse como la parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre, o bien el desempeño de una profesión o trabajo con altura en el ejercicio específico, sin orientación especulativa o mercantilista, en pro del servicio de los demás<sup>5</sup>. Al respecto, debe tenerse presente que las normas de la ética pueden ser jurídicas (si se encuentran reguladas por el derecho) o de otra índole (si no han sido reguladas positivamente).

En el contexto de la gestión pública, la ética comprende las pautas de desempeño de los servidores con miras a la prestación de un servicio congruente con la naturaleza institucional frente a la ciudadanía, o como bien, aquellas "...que rigen la actuación de quienes desempeñan una función pública [...] dentro de un marco de Honestidad, Integridad, Transparencia y orientación hacia el bien común."<sup>6</sup> Esto incluye "la disposición interna de quienes desempeñan funciones públicas para cumplir cabalmente con los postulados y mandatos de la Constitución y la Ley acerca de cómo debe ejercitarse dicha función, en términos de eficiencia, integridad, transparencia y orientación hacia el bien común."<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Cabanellas, Guillermo. "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual". Acápite "Ética".

<sup>6</sup> Programa Eficiencia y Rendición de Cuentas en Colombia. "Modelo de gestión ética para entidades del Estado. Fundamentos conceptuales y marco metodológico". Bogotá, 2006, p 25.

<sup>7</sup> *Ibid.*

## 2.2. Corrupción y ética

La corrupción se entiende como el abuso de un cargo para obtener beneficios personales o para terceros. Se manifiesta de diferentes modos<sup>8</sup>, pero en todos los casos perjudica la transparencia de la gestión, la imagen y la credibilidad de la institución, y en ocasiones puede llegar a provocar la desaparición de ésta.

La corrupción tiene los componentes de incentivo, racionalización y oportunidad, que se interpretan como sigue:

- El **incentivo** se refiere a una necesidad o deseo personal de obtener un beneficio para sí mismo o para otros, ya sea para la atención de presiones económicas o de otra naturaleza, o sencillamente en procura del disfrute de bienes o ventajas que, de otra manera, no se podrían alcanzar.
- La **racionalización** responde a la necesidad psicológica del individuo de justificar su participación en la conducta corrupta; ejemplos de esas justificaciones son la insatisfacción con el salario, la inequidad en las remuneraciones, una supuesta intención de reponer el daño “temporal” o el deseo de quedar bien con alguien que, si observa los canales normales, tendría muchas trabas para lograr lo que necesita.
- La **oportunidad** está en función del volumen de recursos que el funcionario controla, la discreción que tiene en la asignación o disposición de esos recursos y su obligación de rendir cuentas, así como de su percepción sobre la probabilidad de ser detectado y de las consecuencias de ello.

En estos componentes se pone de manifiesto la relevancia de la ética en la prevención de la corrupción. La ausencia de ética probablemente se traducirá en corrupción, y esto restará legitimidad a la gestión institucional. En cambio, si el nivel ético de una organización y su funcionarios es alto, actuará como mecanismo contra los incentivos de recurrir a la obtención de los beneficios de manera indebida como una posibilidad de satisfacer necesidades y deseos personales, e impedirá los intentos de justificar eventuales conductas en contra de valores tales como la honestidad, el servicio, la eficiencia, el compromiso, la transparencia y otros que deben caracterizar a todo funcionario. Finalmente, el reconocimiento de la ética como uno de los activos de mayor valor, propiciará que quienes perciban debilidades en los controles internos vigentes—y, por consiguiente, oportunidades para incurrir en corrupción—, reporten lo pertinente a las autoridades superiores a fin de que se tomen las medidas del caso.

## 2.3. Normativa en materia de ética

En el ordenamiento jurídico costarricense, la ética encuentra sus raíces en el artículo 11 de la Constitución Política, el cual establece los principios de legalidad y eficiencia, como base para una rendición de cuentas de todos los funcionarios públicos. La regulación dicta lo siguiente:

*“Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. [...] La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes [...]”*

---

<sup>8</sup> La LCEIFP contempla los delitos de enriquecimiento ilícito; falsedad en la declaración jurada; receptación, legalización o encubrimiento de bienes; legislación o administración en provecho propio; sobreprecio irregular; falsedad en la recepción de bienes y servicios contratados; pago irregular de contratos administrativos, y tráfico de influencias.

Los principios mencionados se han materializado en diversas leyes que, sin hacer referencia directa a la ética, prescriben modos de actuación que deben regir la función pública, así como medidas para asegurar la gestión apegada a la ética. Tal es el caso de la Ley General de la Administración Pública (LGAP)<sup>9</sup> y la Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública (LCEIFP)<sup>10</sup>. Asimismo, en la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República (LOPGR)<sup>11</sup>, se dispone la creación de la Procuraduría de la Ética Pública, la cual tiene entre sus funciones la de realizar las acciones administrativas necesarias para prevenir, detectar y erradicar la corrupción e incrementar la ética y la transparencia en la función pública.

Más específicamente, la LGCI vino a regular las obligaciones que, en materia de control interno competen a diversos actores institucionales, y como parte de ello, indicó en el artículo 13, inciso a), que el jerarca y los titulares subordinados deben:

*“Mantener y demostrar integridad y valores éticos en el ejercicio de sus deberes y obligaciones, así como contribuir con su liderazgo y sus acciones a promoverlos en el resto de la organización, para el cumplimiento efectivo por parte de los demás funcionarios”.*

La frase final de la cita conlleva que la exigencia de integridad y valores éticos involucra a todo servidor público, lo que es congruente con los principios constitucionales y legales ya dichos.

La misma ley definió, como parte del concepto funcional de auditoría interna establecido en su artículo 21, que a esa actividad le corresponde, entre otras cosas, evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de dirección, los que incluyen las actividades relacionadas con la ética dentro de la entidad u órgano correspondiente.

Con base en esa y otra normativa, la Contraloría General de la República emitió las “Directrices generales sobre principios y enunciados éticos a observar por parte de los jefes, titulares subordinados, funcionarios de la Contraloría General de la República, auditorías internas y servidores públicos en general”<sup>12</sup>. Estas directrices comprenden trece principios rectores para la gestión ética de la administración activa (jerarca, titulares subordinados y otros funcionarios) y, de manera separada, regulaciones específicas para las auditorías internas y el personal de la Contraloría General de la República (CGR).

Posteriormente, tomando como referencia las directrices de la CGR, el Poder Ejecutivo prescribió mediante Decreto Ejecutivo<sup>13</sup>, ocho principios éticos que los funcionarios públicos deben observar, y a la vez definió la obligación de declarar eventuales conflictos de intereses, así como de recusarse cuando éstos se presenten y de separarse del cargo cuando se les investigue por supuestos delitos de la función pública. Igualmente, estableció una Comisión Ética encargada de asesorar al Presidente de la República en la tramitación de las denuncias que se presenten contra funcionarios públicos, por violación de las regulaciones contenidas en ese mismo decreto.

Los principios contenidos en ambos cuerpos normativos, se presentan en la tabla siguiente:

---

<sup>9</sup> Ley N° 6227 del 2 de mayo de 1978, publicada en La Gaceta N° 102 del 30 de mayo de 1978.

<sup>10</sup> Ley N° 8422 del 6 de octubre de 2004, publicada en La Gaceta N° 212 del día 29 de ese mismo mes.

<sup>11</sup> Ley N° 6815 del 27 de setiembre de 1982, publicada en La Gaceta N° 200 del 19 de octubre de 1982.

<sup>12</sup> D-2-2004-CO, emitidas mediante resolución del 12 de noviembre de 2004 y publicadas en La Gaceta N° 228 del día 22 de ese mismo mes.

<sup>13</sup> DE-33146-MP de 24 de mayo de 2006, publicado en La Gaceta N° 104 de 31 de mayo de 2006.

Directrices de la CGR	Decreto Ejecutivo 33146-MP
<p><b>Directrices para los jefes, titulares subordinados y funcionarios públicos en general</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Enunciados rectores           <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Legalidad constitucional</li> <li>▪ Igualdad</li> <li>▪ Regularidad</li> <li>▪ Eficiencia</li> <li>▪ Eficacia</li> <li>▪ Austeridad</li> <li>▪ Transparencia</li> <li>▪ Lealtad</li> <li>▪ Probidad</li> <li>▪ Responsabilidad</li> <li>▪ Integridad</li> <li>▪ Honestidad</li> <li>▪ Liderazgo</li> </ul> </li> <li>• Objetividad e imparcialidad</li> <li>• Neutralidad política</li> <li>• Conflicto de intereses</li> </ul> <p><b>Directrices para las auditorías internas y funcionarios de la CGR</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Independencia, objetividad</li> <li>• Neutralidad política</li> <li>• Conflicto de intereses</li> <li>• Ética en la función</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Principios           <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Afán de servicio</li> <li>▪ Integridad</li> <li>▪ Objetividad</li> <li>▪ Rendición de cuentas</li> <li>▪ Transparencia</li> <li>▪ Honradez</li> <li>▪ Racionalidad</li> <li>▪ Liderazgo</li> </ul> </li> <li>• Procedimientos</li> <li>• Órgano (Comisión Ética)</li> <li>• Vigencia</li> </ul>

#### **2.4. Importancia de la ética en las instituciones**

La atención a la ética y a la importancia de una gestión apegada a los más altos valores ha constituido una de las variables de toda administración exitosa. Cabe indicar que el interés en esta materia se ha visto realizado por el reconocimiento cada vez mayor de la responsabilidad social de las instituciones y de la facultad ciudadana de pedir cuentas por los resultados de la gestión.

Además, partiendo de que la base fundamental de todo sistema de control interno es el ambiente de control, en el que uno de sus componentes esenciales es la ética, esta materia amerita una atención especial y el

compromiso de las autoridades superiores y de todos los integrantes de una organización, así como de los sujetos interesados<sup>14</sup>.

De acuerdo con lo anterior, en términos generales, se puede afirmar que la ética es importante en las instituciones por tres razones fundamentales:

- La necesidad de cumplir el ordenamiento, que es más bien una obligación de actuar conforme a la ley y las demás regulaciones aplicables, así como de materializar las responsabilidades de la organización, sean éstas de índole social, financiera, económica u otra. Ambas consideraciones adquieren especial relevancia en las instituciones en virtud del principio de legalidad y porque cada una de ellas fue creada con el propósito de satisfacer una necesidad debidamente identificada de la ciudadanía.
- La importancia de proteger la reputación y mantener la confianza, que implica el hecho de que los diferentes sujetos interesados en la institución tengan credibilidad en ella, en sus operaciones y en los resultados correspondientes.
- La obtención del resultado último como base para la supervivencia mediante la satisfacción de los fines institucionales, lo cual sólo puede lograrse con una institución que funcione de manera coordinada, gracias al accionar de personal éticamente comprometido con la entidad y sus objetivos.

## **2.5. Gobierno corporativo y ética**

El gobierno corporativo comprende el conjunto de principios y normas que regulan el diseño, la integración y el funcionamiento de los órganos de gobierno de una entidad, así como la combinación de procesos y estructuras institucionales implantados por dichos órganos para informar, dirigir, gestionar y vigilar las actividades de la organización con el fin de lograr sus objetivos. Procura que ésta sea dirigida hacia una mejora de su funcionamiento, tanto interna como externamente, en términos de eficiencia, integridad y transparencia, de modo que se dé un comportamiento ético integral en la organización, que permita comunicar resultados satisfactorios a los sujetos interesados. Para ello se sustenta en reglas de actuación que, necesariamente, deben estar apegadas al ordenamiento jurídico y a los valores fundamentales establecidos en la organización; tales reglas se ven reflejadas en los procesos de dirección<sup>15</sup>, que incluyen justamente los siguientes asuntos<sup>16</sup>:

- La promoción de la ética, los valores y los principios en la organización.
- Una garantía razonable sobre la gestión, la responsabilidad y la eficacia en el desempeño organizacional.
- La comunicación adecuada de la información de riesgo y control a las áreas pertinentes de la organización.

---

<sup>14</sup> Se refiere a las demás instituciones, empresas proveedoras de bienes y servicios, ciudadanos, agrupaciones profesionales y otras instancias que interactúen con la entidad, que sean clientes actuales o potenciales y todos aquellos que de una u otra forma se vean afectados por el actuar institucional.

<sup>15</sup> Los procesos de dirección (o de gobierno) comprenden los procedimientos, medidas, regulaciones, acciones y demás mecanismos utilizados por las autoridades superiores para proveer vigilancia sobre los procesos de riesgo y control en la institución.

<sup>16</sup> De conformidad con el numeral 2.2.3 del MNEAI.

- La coordinación de las actividades, la información y la comunicación entre el jerarca, los titulares subordinados, los auditores internos y los sujetos interesados.

## 2.6. La ética en el sistema de control interno institucional

Como ya se indicó, el ambiente de control es reconocido como el componente fundamental del sistema de control interno<sup>17</sup>, y en él se apoyan los demás componentes.

El inciso e) del artículo 2 de la LGCI, define el ambiente de control como el “conjunto de factores del ambiente organizacional que deben establecer y mantener el jerarca, los titulares subordinados y demás funcionarios, para permitir el desarrollo de una actitud positiva y de apoyo para el control interno y para una administración escrupulosa.” Tales factores incluyen aspectos formales e informales; entre los primeros se cuentan la estructura organizacional, las políticas de administración de recursos humanos y las relaciones de jerarquía, autoridad y responsabilidad; los otros incluyen la integridad y los valores de todos los miembros de la institución, así como la filosofía administrativa y el estilo de gestión que apliquen el jerarca y los titulares subordinados. Específicamente, en lo tocante al punto de la ética, el inciso a) del artículo 13 de esa misma ley establece que a estos últimos les corresponde:

“Mantener y demostrar integridad y valores éticos en el ejercicio de sus deberes y obligaciones, así como contribuir con su liderazgo y sus acciones a promoverlos en el resto de la organización, para el cumplimiento efectivo por parte de los demás funcionarios.”

De manera coherente con la disposición jurídica citada, la norma 2.3 del “Manual de normas generales de control interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización” (MNGCI)<sup>18</sup>, indica:

“Los responsables del control interno deberán determinar y fomentar los valores de integridad y ética de aplicación deseable para beneficiar el desarrollo de los procesos y actividades institucionales, así como establecer mecanismos que promuevan la adhesión del personal a esos valores.”

La regulación de las obligaciones en materia de ética deriva de que, en las interacciones que la gestión organizacional y el sistema de control interno generan, la integridad y los valores éticos constituyen el ingrediente decisivo del control interno. En efecto, en la medida en que el personal esté comprometido con la institución y sus fines, y presente los valores pertinentes para apoyar una gestión eficiente, eficaz y éticamente ejecutada, contribuirá al éxito organizacional, que es, justamente, el objetivo del sistema de control interno, así como a la rendición de cuentas ante los diferentes sujetos interesados. Si, por lo contrario, el personal carece de ese compromiso y de esos valores, podrían fallar los esfuerzos de control que en circunstancias idóneas habrían sido efectivos.

También debe considerarse que, a pesar de que las regulaciones mencionadas no incluyen de manera expresa responsabilidades para los sujetos interesados, éstos influyen en el ambiente de control y están obligados a cumplir con los principios y valores éticos contenidos en otros cuerpos normativos.

Es importante indicar que, el inciso b) del artículo 13 de la LGCI, también establece, como parte de los deberes del jerarca y los titulares subordinados en torno al ambiente de control, la de “desarrollar y mantener

---

<sup>17</sup> Los otros componentes son la valoración del riesgo, las actividades de control, los sistemas de información y el seguimiento.

<sup>18</sup> Manual M-1-2002-CO-DDI, emitido mediante resolución del 27 de mayo de 2002 y publicado en La Gaceta N° 107 del 5 de junio de 2002.

una filosofía y un estilo de gestión que permitan administrar un nivel de riesgo determinado, orientados al logro de resultados [...]"

Una razón de ello es que la filosofía y el estilo de gestión de las autoridades superiores de una institución tienen impacto sobre los valores, y éstos, a su vez, inciden de manera notable sobre la valoración del riesgo del riesgo, que es el segundo componente del sistema de control interno. Debe tenerse presente que la existencia de fallas éticas traerá consigo riesgos tales como falta de compromiso de los funcionarios, conductas y acciones contrarias a los principios que deben regir la gestión de la entidad y sus miembros, pérdida de imagen, incumplimiento normativo, eficacia limitada y otros similares que podrían poner en juego la credibilidad de la entidad ante los sujetos interesados y, en última instancia, su supervivencia misma. Por lo contrario, una ética elevada motiva la disposición del personal a contribuir a la gestión, disminuye la probabilidad de que los riesgos internos se materialicen y aumenta la capacidad institucional para prevenir, y eventualmente enfrentar, los riesgos externos.

En cuanto a las medidas formales para la administración del riesgo institucional, conviene señalar que el nivel ético de la institución tendrá impacto sobre los componentes y las actividades del sistema específico de riesgo institucional (SEVRI) que se instituye en el artículo 18 de la LGCI y se regula puntualmente en las directrices emitidas por la CGR <sup>19</sup>.

En efecto, el marco orientador del SEVRI debe contemplar la definición de políticas, lineamientos y prioridades que estarán en función de los valores institucionales vigentes. De igual modo, el apoyo al SEVRI y la dotación de recursos sólo se lograrán si se cuenta con funcionarios comprometidos con los valores éticos de la institución y con el servicio que debe prestar a los sujetos interesados, así como con autoridades superiores que muestren su convicción de que tales asuntos forman parte del quehacer organizacional para una rendición de cuentas efectiva.

En cuanto al funcionamiento del sistema, el nivel ético de la organización y sus funcionarios determinará la ejecución de las actividades que aquél comprende. También, la definición de asuntos tales como el nivel de riesgo aceptable, los parámetros de aceptación de riesgos y los criterios aplicables en situaciones de riesgo particular, estarán en función de los valores, los principios y el ambiente ético en general que exista en la organización.

### **3. MARCO INSTITUCIONAL EN MATERIA ÉTICA**

#### **3.1. Concepto**

El marco institucional en materia ética consiste en el conjunto de los factores formales e informales que conceptualizan y materializan la filosofía, los enfoques, el comportamiento y la gestión éticos en una institución. Presenta los siguientes componentes: Programa ético, Ambiente ético, e Integración de la ética en los sistemas de gestión. Esos componentes se describen a continuación:

---

<sup>19</sup> *Directrices D-3-2005-CO-DFOE, emitidas mediante resolución R-CO-64-2005 del 1º de julio de 2005 y publicadas en La Gaceta N° 134 del día 12 de ese mismo mes. Los cinco componentes son el marco orientador, el ambiente de apoyo, los recursos, los sujetos interesados y la herramienta para la administración de información. Las siete actividades se refieren a la identificación, el análisis, la evaluación, la administración, la revisión, la documentación y la comunicación de los riesgos institucionales.*

**a. Programa ético**

Comprende los factores formales en materia ética establecidos en la organización, tales como:

- Declaración de valores
- Código de ética
- Visión y misión
- Indicadores de gestión ética
- Estrategia de implementación (compromisos, políticas y programas regulares para actualizar y renovar el compromiso de la organización con la cultura ética). Las políticas contempladas en la estrategia de implementación están referidas, al menos, a los siguientes temas:
  - ✓ Divulgación del marco ético
  - ✓ Acciones y responsables
  - ✓ Revisión, actualización y seguimiento del programa
  - ✓ Manejo de fraude y corrupción
  - ✓ Tratamiento de conflictos de interés
  - ✓ Manejo de conductas presuntamente antiéticas
  - ✓ Gestión del recurso humano
  - ✓ Compromiso con el control interno
  - ✓ Responsabilidad social<sup>20</sup>

Una vez que el programa haya sido establecido, debe ser comunicado, con suficiente claridad y en forma regular, a todos los miembros de la institución y a los sujetos interesados que así corresponda. Aquellos elementos más tangibles (código de ética, declaraciones de valores, reglamentos, descripciones de procedimientos, etc.) deben estar disponibles para su consulta, y su adhesión a ellos debe reforzarse mediante su reiteración periódica. En este aspecto, resultan de especial relevancia las manifestaciones verbales del jerarca y los titulares subordinados, y más aún sus acciones, de manera que éstas evidencien su compromiso con la ética.

Adicionalmente, el programa ético debe prever mecanismos para que se hagan llegar a los niveles superiores inquietudes, comentarios y recomendaciones para el mejoramiento del programa y del ambiente ético, así como para poner en conocimiento de aquellos eventuales desviaciones respecto del comportamiento ético esperado; a los efectos, pueden establecerse canales formales e informales, pero en todo caso debe garantizarse un tratamiento correcto y oportuno de los asuntos, así como que no se tomarán (ni se permitirá tomar) represalias en contra de quienes hagan uso de esos canales.

---

<sup>20</sup> Consiste en un modelo de gestión, de acuerdo con el cual la institución conduce sus operaciones de manera sostenible en los ámbitos económico, social y ambiental, identificando las necesidades de sus clientes y demás sujetos interesados.

**b. Ambiente ético**

El ambiente ético se manifiesta mediante los valores compartidos, las creencias y los comportamientos por parte de los distintos integrantes de la organización. Comprende los factores informales vigentes en la organización en materia ética, tales como:

- Clima organizacional
- Estilo gerencial
- Modelos de toma de decisiones
- Manifestaciones verbales y comportamientos

Existe una relación recíproca entre el programa ético y el ambiente ético. El programa ético crea expectativas de gestión entre los miembros de la institución y los sujetos interesados, lo que contribuye a moldear aspectos del clima organizacional, estilo gerencial, toma de decisiones, manifestaciones verbales y comportamientos. En ese sentido, el ambiente ético determina la forma como funcionan, en la gestión cotidiana de la institución, los factores formales establecidos en el programa ético. Si ese funcionamiento real es diferente de lo esperado, los factores del ambiente ético pueden modificarse; además, puede percibirse la necesidad de ajustar el programa ético en procura de una mayor efectividad.

Conviene señalar que los mecanismos que se aplican para poner en conocimiento de las instancias correspondientes inquietudes y supuestas conductas antiéticas y conflictos de intereses, constituyen parte de los elementos que la institución aplica para fortalecer el ambiente ético de la institución. Por su parte, los resultados que se obtienen mediante esos mecanismos, son indicadores de la ética institucional.

**c. Integración de la ética en los sistemas de gestión**

Este componente se refiere a la incorporación de controles en materia ética, en los sistemas y procedimientos utilizados en áreas de particular sensibilidad y exposición a los riesgos. Ejemplos de dichas áreas son las siguientes:

- Recursos humanos (reclutamiento, selección, promoción, compensación y otros incentivos). Esta área tiene una importancia fundamental, por cuanto incide directamente en las capacidades de los integrantes de la organización, para contribuir a un clima ético positivo. Debe preverse la aplicación de procedimientos para garantizar que el recurso humano posea los perfiles idóneos, y que su administración observe y promueva la aplicación de los principios y valores éticos que rigen la gestión organizacional.
- Administración financiera (percepción y disposición de fondos). En virtud de la vulnerabilidad de los activos involucrados, requiere de controles formales que sean aplicados por personal caracterizado por altos principios y valores éticos.
- Contratación administrativa. Debe conducirse con transparencia e igualdad, otorgando los mismos derechos y obligaciones a todos los oferentes, y así deben garantizarlo los procedimientos establecidos en la institución.
- Transferencia de recursos. El manejo de los recursos transferidos debe ajustarse a los fines previstos, para lo cual deben propiciarse los mecanismos atinentes.
- Otorgamiento de permisos. Por un lado, debe garantizarse que los funcionarios encargados de conceder los permisos no hagan uso indebido de sus facultades. Por otro, debe vigilarse que el permiso sea utilizado correctamente por quien lo ha recibido.

- Trámites administrativos. Independientemente del solicitante, debe atenderse de manera efectiva y oportuna, previniendo cualquier intento de soborno u otra conducta antiética.
- Manejo de información confidencial o de uso restringido. Deben tenerse presentes las limitaciones establecidas constitucional y legalmente para el manejo de información, de manera que se evite su suministro o difusión irregular.
- Actividades en las que se da una alta injerencia política. En la gestión diaria de la organización, se debe evitar el abuso de facultades e injerencias políticas que sean contrarias a los principios y valores éticos institucionales.
- Atención de denuncias y comunicaciones sobre eventuales conductas antiéticas y conflictos de intereses. Especialmente en las operaciones sensibles, debe garantizarse la posibilidad de denunciar, así como el manejo confidencial del caso y la atención correcta, consistente y oportuna de lo comunicado, independientemente de los supuestos infractores.
- Otros relevantes de acuerdo con la actividad de la organización y del nivel de riesgo que conllevan.

### **3.2. Responsabilidades**

La responsabilidad ética de la institución se pone de manifiesto en las elecciones y las acciones de los diversos miembros de la organización, a todos los niveles, así como de los sujetos interesados. Tales elecciones y acciones deben estar dentro de los límites de su autoridad, emprenderse con base en la información requerida, y poner de manifiesto la disposición a contribuir al cumplimiento de los objetivos institucionales y de las expectativas identificadas, de manera sostenible con el paso del tiempo y conforme a los principios y valores éticos.

En el ámbito de responsabilidades por la ética dentro de una institución, cada participante tiene una responsabilidad distintiva, lo cual se comenta seguidamente:

- En general, la administración activa debe establecer el programa ético, promover su observancia y fortalecer los demás componentes del marco institucional en materia ética; el jerarca debe convertirse en el líder de este esfuerzo y apoyarse en los titulares subordinados.
- Como complemento, es recomendable señalar un agente catalizador (tal como las comisiones de valores u otra instancia institucional con funciones similares), que coadyuve en la motivación de los diferentes participantes institucionales y sujetos interesados hacia los esfuerzos relativos a la definición, la observancia y la implementación del programa ético.
- Por su parte, dada la naturaleza de la actividad de auditoría interna y el perfil del auditor interno, éste puede constituirse en un actor dinámico en el apoyo y la defensa de la ética de la institución, incluyendo la realización de estudios de auditorías y el suministro de asesorías y advertencias sobre esta materia. Debe tenerse presente, en todos los casos, hasta dónde puede llegar la acción del auditor interno en estos esfuerzos, procurando siempre no incurrir en actuaciones de coadministración u otras que pongan en entredicho la independencia de la actividad.
- También cabe una responsabilidad a cada funcionario en su condición de servidor público. Teniendo presentes los principios de legalidad y eficiencia consagrados en el artículo 11 de la Constitución Política, la responsabilidad ética del funcionario conlleva su deber de responder por los actos que emprenda como parte de su gestión y de las consecuencias de esos actos. Por consiguiente, como parte de la administración, todos deben acatar las regulaciones en materia ética y contribuir al mantenimiento del ambiente ético en la organización.

- Finalmente, los sujetos interesados deben cumplir las regulaciones en materia ética que la normativa les imponga, así como convertirse en vigilantes y promotores de la gestión ética institucional.

El cumplimiento de las responsabilidades éticas se perfecciona mediante la generación de un compromiso con los esfuerzos institucionales en la materia. Dicho compromiso deviene de la consideración de los diferentes participantes en el proceso de definición e implementación del programa ético institucional.

### **3.3. Evaluación**

El marco institucional en materia de ética y los esfuerzos para promover la conducta ética, deben ser sometidos a evaluaciones orientadas a determinar su efectividad y a identificar oportunidades de mejora. Dichas evaluaciones se pueden poner de manifiesto mediante la operación cotidiana de los controles asociados, así como en evaluaciones específicas, tales como la autoevaluación anual del sistema de control interno institucional y las revisiones puntuales de los componentes del marco institucional en materia de ética y de éste como un todo, incluyendo las auditorías de la ética.

La evaluación puede contemplar asuntos como los siguientes:

- Una valoración general de la auditoría interna y la forma como opera en la organización. Este elemento se considera un indicador del clima ético, pues una auditoría interna que refleje en su actuar los valores y principios de la organización, y que así sea percibida, es una condición que brinda credibilidad sobre una fuerte ética organizacional.
- Los mecanismos de cumplimiento, esto es, las medidas emprendidas para promover la observancia y la interiorización del marco institucional en materia ética, así como las sanciones y los reconocimientos de determinados comportamientos. Esto incluye la eventual existencia de alguna instancia responsable de hacer cumplir la política de ética, así como la importancia que las autoridades superiores le han dado a esta materia.
- Las acciones emprendidas con base en estrategias claramente establecidas para promover los debidos comportamientos éticos y apoyar la cultura y la política éticas, mediante la formación, sensibilización, capacitación y reforzamiento en ese tema.
- La existencia de indicadores de la ética, con base en los que periódicamente resulte factible hacer mediciones para identificar áreas susceptibles de mejora continua. Dichos indicadores deben ser apropiadamente definidos y ser de conocimiento general.
- La realización de diagnósticos, encuestas de percepción u otros tipos de análisis de prácticas organizacionales para evaluar las actitudes y percepciones sobre el estilo administrativo de la organización, su clima ético, su código de conducta y su sistema para reportar desviaciones, entre otros.

## **4. AUDITORÍA DE LA ÉTICA**

### **4.1. Concepto**

La auditoría de la ética, en general, consiste en el proceso sistemático, objetivo y profesional, que estudia el funcionamiento y la efectividad del marco institucional en materia ética, con el propósito de contribuir a su fortalecimiento. Desde el punto de vista de la actividad de auditoría interna, se constituye en un estudio que ésta ejecuta haciendo uso de sus competencias y potestades, así como de las técnicas y procedimientos de auditoría.

De acuerdo con el alcance que se defina, la auditoría de la ética podría referirse en forma integral al marco institucional en materia ética, o bien en forma particular a los componentes citados en el punto 3.1, a saber:

programa ético, ambiente ético e integración de la ética en los sistemas de gestión. Los estudios correspondientes se referirán a lo siguiente:

- **Programa ético.** Examina la conformación del programa ético, así como el grado en que éste cumple con las regulaciones vigentes y es aplicado en la gestión organizacional.
- **Ambiente ético.** Examina la pertinencia y la observancia (percibidas y reales) de las normas éticas y los comportamientos de la organización, incluyendo lo relativo a las prioridades, la efectividad ética y el compromiso demostrado respecto de los asuntos éticos.
- **Integración de la ética en los sistemas de gestión.** Examina el grado en que los valores y principios, las directrices y procesos relacionados con la ética están integrados en los sistemas de gestión de la organización, particularmente en las áreas de mayor sensibilidad y exposición a riesgos.

Tal como se observa, la auditoría ética delimitada al programa ético, es fundamental a fin de determinar la observancia de las normas aplicables. Para organizaciones en las que se ha avanzado mayormente sobre el tema, y se ha identificado como una cuestión relevante, resulta de importancia valorar cómo está integrada la ética en los sistemas. Por su parte, el examen del ambiente ético aporta información importante, principalmente sobre las percepciones organizacionales y las acciones que deben emprenderse.

En general, cada auditoría de la ética, aportará a la organización mejoras que contribuirán en el avance de este tema, tomando en cuenta la complejidad que representa y las dificultades de su medición, así como el compromiso que requiere de parte de las autoridades superiores.

#### 4.2. Necesidad de la auditoría de la ética

En los últimos años, las instituciones han tomado una mayor conciencia sobre la materia de ética institucional, y si bien han experimentado avances al respecto, requieren fortalecerse y pasar de acciones eminentemente reactivas a proactivas, con un mayor alcance en el tiempo y un enfoque integral. En ese sentido, la administración activa, en cumplimiento de sus responsabilidades con respecto al sistema de control interno, deberá emprender las acciones necesarias para fortalecer y dar seguimiento a la ética organizacional; es importante resaltar la necesidad de realizar análisis objetivos y profesionales en busca de promover mejoras sustanciales sobre el tema.

Por su parte, dadas la naturaleza y las características de la profesión de auditoría interna, se considera que esta ocupa una posición clave para contribuir y promover, particularmente por medio de la auditoría ética, el desarrollo e implementación de los programas de ética organizacional y el fortalecimiento de los otros componentes del marco institucional en materia ética. Se destaca a la auditoría interna como actividad sistemática, objetiva y profesional dentro de la organización, con competencia y capacidad técnica y profesional para contribuir en el crecimiento ético.

Las auditorías éticas conllevan una serie de beneficios que favorecen la toma de conciencia sobre este tema, facilitan la implementación y el fortalecimiento de acciones éticas y previenen la corrupción y el fraude; a su vez, deben responder a un enfoque sistémico coherente que se ejecute con alguna regularidad, en aras de procurar un verdadero valor agregado que coadyuve a que la organización, cada uno de sus integrantes y los sujetos interesados, tengan un comportamiento acorde con los valores y principios éticos requeridos para el cumplimiento de sus fines.

#### 4.3. Normativa sobre la auditoría de la ética

La LGCI y la normativa técnica de auditoría interna, fundamentalmente, contemplan regulaciones en materia de auditoría ética, las cuales se incluyen como Anexo N° 1 y se resumen a continuación:

Cuerpo normativo	Principales contenidos
Ley General de Control Interno	La auditoría interna contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de dirección. (artículo 21)
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Manual de normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público</li> <li>▪ Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (2100, 2130, 2130 A1) (Instituto Global de Auditores Internos)<sup>21</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ La actividad de Auditoría Interna debe fiscalizar y mejorar la efectividad de los procesos de dirección, utilizando un enfoque sistémico y profesional. (norma 2.2)</li> <li>▪ La auditoría interna debe fiscalizar y hacer las recomendaciones apropiadas para mejorar los procesos de dirección en el cumplimiento del objetivo de promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización. (norma 2.2.3)</li> <li>▪ La auditoría interna debe fiscalizar el diseño, implantación y eficacia de los objetivos, programas y actividades de la organización relacionados con la ética (norma 2.2.3.1)</li> </ul>
Consejo para la práctica 2130-1: El Rol de la Actividad de Auditoría Interna en la Cultura Ética de una Organización (Instituto de Auditores Internos) <sup>22</sup>	<p>Destaca la importancia de la cultura de la organización en el establecimiento del ambiente ético de una empresa y sugiere el rol que los auditores internos pueden cumplir en la mejora de dicho ambiente. Específicamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Describe la naturaleza del proceso de gobierno.</li> <li>▪ Enlaza el proceso de gobierno con la cultura ética de la organización.</li> <li>▪ Indica que todas las personas deben asumir el rol de defensores de la ética.</li> <li>▪ Enumera las características de una cultura ética enaltecida.</li> </ul>

De las regulaciones referidas, el Consejo para la práctica 2130-1 es el que presenta un mayor detalle sobre el tema. Entre otros indica que: “Como mínimo, la actividad de auditoría interna debe evaluar periódicamente el estado del ambiente ético de la organización y la eficacia de sus estrategias, tácticas, comunicaciones y otros procesos para alcanzar el nivel deseado de cumplimiento legal y ético; para tales efectos se enlistan factores que deben evaluarse, tales como: código de conducta, comunicaciones, estrategias, delegación de responsabilidades, encuestas regulares, etc.”

<sup>21</sup> El Instituto Global de Auditores Internos, organización internacional dedicada al desarrollo profesional de la Auditoría Interna, emitió las “Normas para la práctica profesional de la Auditoría Interna”, así como los respectivos “Consejos para la práctica”, documentos que fueron utilizados como base para la elaboración del MEAI. Dichas regulaciones fueron adoptadas por el Instituto de Auditores Internos de Costa Rica.

<sup>22</sup> Los consejos para la práctica consisten en interpretaciones de las “Normas internacionales para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna”, y corresponden a sugerencias que los auditores internos deben tener en cuenta con respecto a las distintas normas. Tales sugerencias no pretenden ser exhaustivas, sino que aportan un conjunto de temas a considerar, por lo que su cumplimiento es opcional.

#### 4.4. Proceso de auditoría de la ética

La auditoría de la ética comprenderá las etapas de planificación, examen, comunicación de resultados y seguimiento de recomendaciones<sup>23</sup>, para lo cual se deben observar las normas y procedimientos de rigor.

##### a. Planificación

En esta fase, la auditoría interna determinará la incorporación de los estudios respectivos en el plan anual de trabajo, con base en la valoración de riesgos y otros factores y condiciones, que justifiquen la necesidad de cada estudio por realizar. En cuanto al tema de la ética, muchas veces, por ejemplo, se está en presencia de una cultura ética débil, falta de definición de valores, alta exposición a actos de corrupción y fraude, etc., condiciones que obligan a una mayor vigilancia y a la toma de acciones para su fortalecimiento.

En esta fase, la auditoría interna principalmente realizará lo siguiente:

- Obtener conocimiento sobre el marco institucional en materia ética y la gestión ética en la organización, mediante la recopilación de los documentos que establecen el programa ético (códigos de conducta, de ética, normas, políticas, procedimientos, etc.); así como de las funciones, responsabilidades y cargos que se relacionan con la ética (oficiales de cumplimiento, directores de ética, gerentes de recursos humanos, etc.), valoraciones y percepciones sobre el ambiente ético y otros elementos atinentes.
- Valorar los riesgos asociados a la ética, a fin de que con base en el conocimiento adquirido, se identifiquen las áreas críticas a evaluar en la etapa de examen. Complementariamente, revisar los otros elementos del ambiente de control y establecer el contexto de la ética en la institución.
- Elaborar el plan general y el programa específico de auditoría, estableciendo claramente lo siguiente: objetivos, naturaleza, alcance, oportunidad y plazo de los procedimientos.

El punto de partida para llevar a cabo una auditoría de la ética, tal como se observa, consiste en conocer y comprender el marco institucional en materia ética. Dicho marco se constituye en la base de implementación de las acciones necesarias para la incorporación de la ética en la cultura organizacional, de modo que se traduzcan en prácticas concretas y permanentes en el ejercicio de las funciones encomendadas.

##### b. Examen

En esta etapa de la auditoría de la ética, corresponde ejecutar las pruebas, las verificaciones, los análisis, las evaluaciones y las demás actividades contempladas en el programa específico para alcanzar los objetivos del estudio señalados en el punto 4.1 anterior, de acuerdo con el alcance definido.

Como parte del análisis que se realice, es necesario que, además de verificar la existencia y observancia de los controles formales, también se corrobore su actualización y alineación con la estrategia organizacional en general, así como su comprensión, su interiorización y su aplicación por parte de todos los integrantes de la organización (de todos los niveles) y los sujetos interesados.

Cabe destacar, además, la importancia del debido cuidado profesional en la realización del estudio, en virtud de las particularidades del tema de la ética, en el que los controles informales tienen gran importancia. Al

---

<sup>23</sup> *Manual de normas generales de auditoría (M-2-2006-CO-DFOE). Norma 202: "Etapas del proceso de auditoría". Aprobado mediante resolución R-CO-94-2006 del 17 de noviembre de 2006, y publicado en La Gaceta N° 236 del 8 de diciembre del mismo año.*

respecto, resulta de utilidad tener presente el Consejo para la práctica 2130.1<sup>24</sup>, el cual propone los siguientes aspectos de una cultura ética eficaz:

- “(a) Código de Conducta formal, que sea claro y comprensible, y enunciados relacionados, políticas (incluyendo procedimientos que cubran el fraude y la corrupción), y otras expresiones de aspiración.
- (b) Comunicaciones frecuentes y demostraciones de actitudes y comportamientos éticos esperados por parte de líderes que ejerzan influencia en la organización.
- (c) Estrategias explícitas para apoyar y aumentar la cultura ética con programas regulares para actualizar y renovar el compromiso de la organización con una cultura ética.
- (d) Formas sencillas y diversas para que la gente informe confidencialmente supuestas violaciones al Código o a las políticas, y otros actos de mala conducta.
- (e) Declaraciones regulares por parte de los empleados, proveedores y clientes, afirmando que conocen los requerimientos de conducta ética para efectuar transacciones de negocios con la organización.
- (f) Clara delegación de responsabilidades para asegurar que las consecuencias éticas son evaluadas, se brinda consejo confidencial, se investigan las supuestas malas conductas, y los hallazgos son adecuadamente informados.
- (g) Fácil acceso a oportunidades de aprendizaje que permitan a todos los empleados ser defensores de la ética.
- (h) Prácticas positivas del personal que alienten a cada empleado a contribuir con el ambiente ético de la organización.
- (i) Encuestas regulares a los empleados, proveedores y clientes, para determinar el estado del ambiente ético de la organización.
- (j) Revisiones regulares de los procesos formales e informales dentro de la organización que pudieran crear, potencialmente, presiones y desvíos que debilitarían la cultura ética.
- (k) Cotejos regulares de referencias y antecedentes como parte de los procedimientos de contratación de empleados, incluyendo pruebas de integridad, análisis de drogas, y medidas similares.”

**c. Comunicación de resultados**

La auditoría interna debe informar oportunamente, en forma verbal y escrita, los principales resultados obtenidos, las conclusiones y las recomendaciones producto del estudio realizado. Este informe deberá ser remitido al máximo jerarca institucional, como principal responsable en materia de ética organizacional.

**d. Seguimiento de recomendaciones**

Con base en los mecanismos de seguimiento establecidos en la auditoría interna, se deberá verificar oportunamente el cumplimiento efectivo de las recomendaciones resultantes de la auditoría de la ética.

---

<sup>24</sup> *The Institute of Internal Auditors. Consejo para la Práctica 2130-1. El Rol de la Actividad de Auditoría Interna en la Cultura Ética de una Organización. Febrero 1, 2001.*

#### 4.5. Propuesta de herramientas

Con el propósito de facilitar la ejecución de las auditorías de la ética, se considera oportuno proponer herramientas básicas que sirvan como referencia para la conducción sistemática de este tipo de estudios. A continuación, se describen los instrumentos desarrollados:

- a. **Programa general de trabajo:** Presenta las actividades básicas para la ejecución de la auditoría de la ética, para lo cual incluye los objetivos y alcance, así como los procedimientos correspondientes a cada una de las fases del estudio (planificación, examen, comunicación de resultados). No incluye lo correspondiente al seguimiento de recomendaciones, por cuanto esta fase se ejecuta como una actividad independiente del proceso de auditoría.
- b. **Guía para evaluar el marco institucional en materia ética:** Proporciona un listado de los elementos que deben estar presentes con respecto a este tema en la organización
- c. **Guía para análisis FODA:** Proporciona una plantilla para el análisis de fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas, la cual incluye ejemplos que permiten identificar contexto institucional en materia de ética.
- d. **Modelo de madurez:** Ofrece criterios que permiten la valoración del grado de madurez de la organización con respecto a la materia ética
- e. **Guías para entrevista:** Comprenden los elementos básicos a considerar en la obtención de información con base en la técnica de entrevistas a las siguientes instancias:
  - i. Administración superior
  - ii. Titulares subordinados y otras instancias
- f. **Encuesta sobre el ambiente ético:** Presenta un listado de afirmaciones sobre las que el personal indica su criterio, a partir de lo cual es posible conocer la percepción del ambiente ético organizacional.

En el Anexo N° 2 de este documento se incluyen los instrumentos elaborados.

#### 4.6. Factores claves para la ejecución de auditorías de la ética

La ética presenta una serie de particularidades que la hacen un tema complejo, cuya evaluación y auditoría conlleva un alto grado de complejidad. A partir de ello, el evaluador debe poseer la competencia y la pericia profesional requeridas, características que en el tema de la ética revisten principal importancia.

La auditoría de la ética no es una simple verificación de lo actuado por la administración, por el contrario, va más allá de comprobar la existencia de mecanismos formales, siendo necesario realizar valoraciones sobre la cultura ética y las diversas manifestaciones y comportamientos.

En algunas instituciones como parte del ambiente de control, pueden haberse realizado esfuerzos para avanzar en el tema de la ética, mediante la definición de principios y valores, y la instauración de mecanismos orientados a incorporarlos como parte de las rutinas organizacionales; sin embargo, en otras es posible que el tema siga siendo únicamente algo abstracto que se percibe en el ambiente. Al respecto, con la auditorías de la ética se tiene el desafío de promover, en primera instancia, una mayor conciencia y sensibilización sobre el tema, para que a partir de ello, sea posible identificar los mecanismos existentes y su efectividad, e instaurar otros en forma paulatina.

La realización de auditorías de la ética, requiere la existencia de condiciones básicas en la institución, que permitan el logro de los objetivos que tales estudios pretenden. Al respecto, se consideran fundamentales las siguientes:

- Conocimiento sobre el tema de ética y el marco institucional en materia ética vigente en la entidad.
- Existencia de procedimientos y herramientas para la evaluación de la ética.
- Disponibilidad de recursos para la aplicación de los procedimientos y las herramientas.
- Compromiso de los niveles superiores con la ética, así como con el apoyo y apertura de previo al proceso de auditoría, durante este y en forma posterior, que se manifieste en su participación activa.
- Obtención oportuna de la información necesaria para la auditoría.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### 1. Documentos físicos

Acosta Zúñiga, Marta. **Auditoría de la ética**. Conferencia presentada en el IX Congreso de Auditoría Interna, Costa Rica, 2006.

Asamblea Legislativa. **Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública**, N° 8422 del 6 de octubre de 2004. Costa Rica. La Gaceta N° 212 del día 29 de ese mismo mes.

Asamblea Legislativa. **Ley General de Control Interno**, N° 8292 del 31 de julio de 2002. Costa Rica. La Gaceta N° 169 del 4 de setiembre de 2002.

Asamblea Legislativa. **Ley General de la Administración Pública**, N° 6227 del 2 de mayo de 1978. Costa Rica. La Gaceta N° 102 del 30 de mayo de 1978.

Asamblea Legislativa. **Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República**, N° 6815 del 27 de setiembre de 1982. Costa Rica. La Gaceta N° 200 del 19 de octubre de 1982.

Cabanellas, Guillermo. **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**. Acápite "Ética". Argentina: Editorial Heliasta, 2003.

Contraloría General de la República. **Directrices generales sobre principios y enunciados éticos a observar por parte de los jefes, titulares subordinados, funcionarios de la Contraloría General de la República, auditorías internas y servidores públicos en general**, D-2-2004-CO del 12 de noviembre de 2004. Costa Rica. La Gaceta N° 228 del 22 de noviembre de 2004.

Contraloría General de la República. **Directrices generales para el establecimiento y funcionamiento del Sistema Específico de Valoración del Riesgo Institucional (SEVRI)**, D-3-2005-CO-DFOE del 1° de julio de 2005. Costa Rica. La Gaceta N° 134 del 12 de julio de 2005.

Contraloría General de la República. **Manual de normas generales de auditoría para el sector público**, M-2-2006-CO-DFOE de 17 de noviembre de 2006. Costa Rica. La Gaceta N° 236 del 8 de diciembre de 2006.

Contraloría General de la República. **Manual de normas generales de control interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización**, M-1-2002-CO-DDI del 27 de mayo de 2002. Costa Rica. La Gaceta N° 107 del 5 de junio de 2002.

Contraloría General de la República. **Manual de normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público**, M-1-2004-CO-DDI de 8 de diciembre de 2004. Costa Rica. La Gaceta N° 246 del 16 de diciembre de 2004.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. **Normas Internacionales de Auditoría**. 5ª Edición. México, 2000.

Programa Eficiencia y Rendición de Cuentas en Colombia. **Modelo de gestión ética para entidades del Estado. Fundamentos conceptuales y manual metodológico**. Colombia:, 2006.

Poder Ejecutivo. **Decreto Ejecutivo N° 32333-MP-J. Reglamento a la Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública**. Costa Rica. Alcance N° 11 a La Gaceta N° 82 del 29 de abril del 2005

Poder Ejecutivo. **Decreto Ejecutivo N° 33146-MP** de 24 de mayo de 2006. Costa Rica. La Gaceta N° 104 de 31 de mayo de 2006.

Programa Eficiencia y Rendición de Cuentas en Colombia. **Modelo de Gestión Ética para Entidades del Estado. Fundamentos Conceptuales y Marco Metodológico**. Bogotá, 2006.

Salazar, Roxana. **Corrupción. Una visión desde la sociedad civil**. Costa Rica: Fundación Ambio, 2004

The Institute of Internal Auditors (IIA). **Consejo para la práctica 2130-1: El Rol de la Actividad de Auditoría Interna en la Cultura Ética de una Organización**. EUA, 2001

The Institute of Internal Auditors (IIA). **Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna**. EUA, 2004

The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). **Ethics and compliance. Challenges for internal auditing**. EUA, 2007.

Treviño, Linda K. y Nelson Katherine A. **Managing Business Ethics. Straight Talk About How to Do It Right**. Tercera Edición. EUA: Editorial John Wiley & Sons, Inc., 2004.

Villasuso Estomba, Juan Manuel y otros. **Corrupción en Costa Rica. Análisis, discusión y propuesta de acción**. Costa Rica: Fundación Friedrich Ebert, 2003

## 2. Recursos en Internet

Departamento de Comercio de los Estados Unidos. International Trade Administration. **Ética Comercial.**

**Manual sobre la Administración de una Empresa Comercial Responsable.** 2004. Dirección 1:

[http://www.ita.doc.gov/goodgovernance/adobe/Bus\\_Ethics\\_sp/Business\\_Ethics\\_Spa.pdf](http://www.ita.doc.gov/goodgovernance/adobe/Bus_Ethics_sp/Business_Ethics_Spa.pdf)

Dirección 2:

[http://www.cohep.com/etica\\_comercial.html](http://www.cohep.com/etica_comercial.html)

Ernst & Young México. **Consultoría antifraude. La prevención es el 80% de la solución.**

[www.ey.com/global/download.nsf/Mexico/ConsultoriaAntifraude\\_eyMexico/\\$file/ConsultoriaAntifraude.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Mexico/ConsultoriaAntifraude_eyMexico/$file/ConsultoriaAntifraude.pdf)

Ethics & Compliance Officer Association Foundation (ECOAF). Ethics and Compliance Program. **Evaluation Survey Report.**

[http://www.theecoaf.org/AM/AMTemplate.cfm?Section=Evaluation\\_Survey\\_Report&Template=/CM/ContentDisplay.cfm&ContentID=1758](http://www.theecoaf.org/AM/AMTemplate.cfm?Section=Evaluation_Survey_Report&Template=/CM/ContentDisplay.cfm&ContentID=1758)

Guillén Parra, Manuel. **Ética en las organizaciones. Construyendo confianza.** España: Editorial Pearson Educación S.A., 2006.

Institute for Local Government – Public Service Ethics. **What Is An Ethics Audit?**

<http://www.cacities.org/index.jsp>

Malaxecheverría González, Ángel. **Fundamentos para una auditoría ética: contra el fraude y la corrupción en la gobernabilidad privada y del Estado.** Revista Probidad. Enero, 2000.

[http://www.revistaprobidad.info/tiki-](http://www.revistaprobidad.info/tiki-index.php?page=Fundamentosparaunaauditoriaetica%3AContraelFraudeylacorrupcionenlagovernabilidadprivadaydelEstado)

[index.php?page=Fundamentosparaunaauditoriaetica%3AContraelFraudeylacorrupcionenlagovernabilidadprivadaydelEstado](http://www.revistaprobidad.info/tiki-index.php?page=Fundamentosparaunaauditoriaetica%3AContraelFraudeylacorrupcionenlagovernabilidadprivadaydelEstado)

Open Compliance and Ethics Group (OCEG). **Matrix developed by OCEG adapted from the RIMS Risk Maturity Model for Enterprise Risk Management.**

<http://www.oceg.org/Download/RIMSERMM>

Open Compliance and Ethics Group (OCEG). **OCEG Corporate Compliance Maturity Model.**

<http://www.oceg.org/Download/OCCEMM>

Open Compliance and Ethics Group (OCEG). **OCEG Corporate Governance Maturity Model.**

<http://www.oceg.org/view/CGMM>

Open Compliance and Ethics Group (OCEG). **OCEG Foundation “Red Book”.** V1, 2008.

<http://www.oceg.org/view/Foundation>

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD). **OECD Guidelines for Managing Conflict of Interest in the Public Service. Report on Implementation.**

<http://www.oecd.org/dataoecd/18/35/39691164.pdf>

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD). **Principles for managing ethics in the public service. OECD Recommendation.** 1998. <http://www.oecd.org/dataoecd/60/13/1899138.pdf>

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD). **Survey on Managing Ethics in the Public Service. Questionnaire .** <http://www.oecd.org/dataoecd/56/7/2542553.pdf>

Organización de las Naciones Unidas. **Convención de Naciones Unidas contra la corrupción.** [http://www.unodc.org/pdf/corruption/publications\\_unodc\\_convention-s.pdf](http://www.unodc.org/pdf/corruption/publications_unodc_convention-s.pdf)

Schaefer, Arthur Gross & Anthony J. Zaller. **Strategic Modeling: The Ethics Audit for Non-Profit Organizations.** <http://www.austinctc.edu/npo/resources/docs/Strategic%20Modelng%20The%20Ethics%20Audit%20or%20Nonprofit%20Organizations.pdf>

U.S. Office of Government Ethics. **Checklist of materials required for review.** [http://www.usoge.gov/pages/forms\\_pubs\\_otherdocs/fpo\\_files/prd\\_mats/prdchecklist.html](http://www.usoge.gov/pages/forms_pubs_otherdocs/fpo_files/prd_mats/prdchecklist.html)

U.S. Office of Government Ethics. Office of Agency Programs. Program Review Division. **Ethics Program Review. Guidelines.** Octubre, 2004. [http://www.usoge.gov/pages/forms\\_pubs\\_otherdocs/fpo\\_files/prd\\_mats/prdrevguide.pdf](http://www.usoge.gov/pages/forms_pubs_otherdocs/fpo_files/prd_mats/prdrevguide.pdf)

Umanzor Alvarado, Dulce. **Apuntes sobre corrupción.** [http://valores.racsa.co.cr/formacion\\_desarrollo/inducccion/nuevos/corrupcion\\_dia4.ppt](http://valores.racsa.co.cr/formacion_desarrollo/inducccion/nuevos/corrupcion_dia4.ppt)

Whitehead Albert W. & Karen F. Novak. **A Model for Assessing the Ethical Environment in Academic Dentistry.** Journal of Dental Education. Octubre, 2003. <http://www.jdentaed.org/cgi/reprint/67/10/1113.pdf>



**DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA**  
**SECRETARÍA TÉCNICA**

---

**ANEXOS**

ANEXO N° 1  
NORMATIVA EN MATERIA DE AUDITORÍA DE LA ÉTICA

Cuerpo normativo	Principales contenidos
Ley General de Control Interno <sup>25</sup>	<p>Artículo 21.— <b>Concepto funcional de auditoría interna.</b> La auditoría interna es la actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones. Contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades y los órganos sujetos a esta Ley. Dentro de una organización, la auditoría interna proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto, de la administración se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas.</p>
Manual de normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público <sup>26</sup>	<p>2.2 Naturaleza del trabajo</p> <p>La actividad de Auditoría Interna debe fiscalizar y mejorar la efectividad de los procesos de valoración del riesgo, control y de dirección de las entidades y órganos sujetos a la Ley General de Control Interno, utilizando un enfoque sistémico y profesional.</p> <p>2.2.3 Procesos de dirección</p> <p>La actividad de Auditoría Interna debe fiscalizar y hacer las recomendaciones apropiadas para mejorar los procesos de dirección en el cumplimiento de los siguientes objetivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización.</li> <li>• Proporcionar una garantía razonable sobre la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la organización.</li> <li>• Comunicar adecuadamente la información de riesgo y control a las áreas pertinentes de la organización.</li> <li>• Coordinar actividades, información y comunicación entre el jerarca, los titulares subordinados, los auditores y otros que evalúen la gestión institucional.</li> </ul> <p>2.2.3.1 Evaluación de los programas y actividades para promover la ética</p>

<sup>25</sup> Ley N° 8292 de 31 de julio de 2002. Publicada en La Gaceta 169 de 4 de setiembre, 2002

<sup>26</sup> Contraloría General de la República. Manual de normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público. M-1-2004-CO-DDI. Publicado en La Gaceta N° 246 de 16 de diciembre, 2004.

Cuerpo normativo	Principales contenidos
	<p>La actividad de Auditoría Interna debe fiscalizar el diseño, implantación y eficacia de los objetivos, programas y actividades de la organización relacionados con la ética</p> <p>2.2.3.2 Trabajo compatible con valores y objetivos</p> <p>Los objetivos de los trabajos de la Auditoría Interna deben ser compatibles con los valores y los objetivos de la organización.</p>
<p>Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna<sup>27</sup></p>	<p><b>2100 Naturaleza del Trabajo</b></p> <p>La actividad de auditoría interna debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno, utilizando un enfoque sistemático y disciplinado.</p> <p><b>2130 Gobierno</b></p> <p>La actividad de auditoría interna debe evaluar y hacer las recomendaciones apropiadas para mejorar el proceso de gobierno en el cumplimiento de los siguientes objetivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización.</li> <li>• Asegurar la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la organización.</li> <li>• Comunicar eficazmente la información de riesgo y control a las áreas adecuadas de la organización.</li> <li>• Coordinar eficazmente las actividades y la información de comunicación entre el Consejo de Administración, los auditores internos y externos y la dirección.</li> </ul> <p><b>2130.A1</b> La actividad de auditoría interna debe evaluar el diseño, implantación y eficacia de los objetivos, programas y actividades de la organización relacionados con la ética.</p> <p><b>2130.C1</b> Los objetivos de los trabajos de consultoría deben ser compatibles con los valores y las metas generales de la organización</p>
<p>Consejo para la práctica 2130-1: El Rol de la Actividad de Auditoría</p>	<p><b>Responsabilidad Compartida en la Cultura Ética de la Organización</b></p> <p>a. Todas las personas relacionadas con la organización comparten alguna</p>

<sup>27</sup> *The Institute of Internal Auditors. Normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna. 2004*

Cuerpo normativo	Principales contenidos
<p>Interna en la Cultura Ética de una Organización<sup>28</sup></p>	<p>responsabilidad por el estado de su cultura ética. Dada la complejidad y dispersión de los procesos de toma de decisiones en la mayoría de las empresas, debe alentarse a cada persona a ser un defensor de la ética, ya sea delegando ese rol oficialmente o transmitiéndolo de manera informal. Los códigos de conducta y enunciados de visión y políticas constituyen importantes declaraciones de los valores y metas de la organización, el comportamiento esperado de su gente, y las estrategias para mantener una cultura alineada con sus responsabilidades legales, éticas y sociales. Un número creciente de organizaciones ha designado a un representante o director de ética (<i>chief ethics officer</i>) como consejero de ejecutivos, gerentes y demás, y como defensor dentro de la organización de hacer lo correcto.</p> <p><b>La Actividad de Auditoría Interna como Defensora de la Ética</b></p> <p>b. Los auditores internos y la actividad de auditoría interna deben asumir un rol activo en apoyo de la cultura ética de la organización. Ellos poseen un alto nivel de confianza e integridad dentro de la organización y las habilidades para convertirse en defensores eficaces de la conducta ética. Tienen la competencia y capacidad para apelar a los líderes, gerentes y demás empleados a cumplir con las responsabilidades legales, éticas y sociales de la organización.</p> <p>c. La actividad de auditoría interna puede asumir uno entre varios roles diferentes como defensor de la ética. Esos roles pueden ser el de director de ética (ombudsman o medidor, director de cumplimiento, consejero ético de la gerencia, o experto en ética), miembro de un consejo interno de ética, o asesor del ambiente ético de la organización. En algunas circunstancias, el rol del director de ética puede entrar en conflicto con el atributo de independencia de la actividad de auditoría interna.</p> <p><b>Evaluación del Ambiente Ético de la Organización</b></p> <p>d. Como mínimo, la actividad de auditoría interna debe evaluar periódicamente el estado del ambiente ético de la organización y la eficacia de sus estrategias, tácticas, comunicaciones y otros procesos para alcanzar el nivel deseado de cumplimiento legal y ético. Los auditores internos deben evaluar la eficacia de los siguientes aspectos de una cultura ética altamente eficaz y enaltecida:</p> <p>(a) Código de Conducta formal, que sea claro y comprensible, y enunciados relacionados, políticas (incluyendo procedimientos que cubran el fraude y la corrupción), y otras expresiones de aspiración.</p> <p>(b) Comunicaciones frecuentes y demostraciones de actitudes y</p>

<sup>28</sup> The Institute of Internal Auditors. Consejo para la Práctica 2130-1. El Rol de la Actividad de Auditoría Interna en la Cultura Ética de una Organización. Febrero 1, 2001.

Cuerpo normativo	Principales contenidos
	<p>comportamientos éticos esperados por parte de líderes que ejerzan influencia en la organización.</p> <p>(c) Estrategias explícitas para apoyar y aumentar la cultura ética con programas regulares para actualizar y renovar el compromiso de la organización con una cultura ética.</p> <p>(d) Formas sencillas y diversas para que la gente informe confidencialmente supuestas violaciones al Código o a las políticas, y otros actos de mala conducta.</p> <p>(e) Declaraciones regulares por parte de los empleados, proveedores y clientes, afirmando que conocen los requerimientos de conducta ética para efectuar transacciones de negocios con la organización.</p> <p>(f) Clara delegación de responsabilidades para asegurar que las consecuencias éticas son evaluadas, se brinda consejo confidencial, se investigan las supuestas malas conductas, y los hallazgos son adecuadamente informados.</p> <p>(g) Fácil acceso a oportunidades de aprendizaje que permitan a todos los empleados ser defensores de la ética.</p> <p>(h) Prácticas positivas del personal que alienten a cada empleado a contribuir con el ambiente ético de la organización.</p> <p>(i) Encuestas regulares a los empleados, proveedores y clientes, para determinar el estado del ambiente ético de la organización.</p> <p>(j) Revisiones regulares de los procesos formales e informales dentro de la organización que pudieran crear, potencialmente, presiones y desvíos que debilitarían la cultura ética.</p> <p>(k) Cotejos regulares de referencias y antecedentes como parte de los procedimientos de contratación de empleados, incluyendo pruebas de integridad, análisis de drogas, y medidas similares.</p>

ANEXO N° 2

PROPUESTA DE HERRAMIENTAS PARA EL DESARROLLO DE AUDITORÍAS DE LA ÉTICA

HERRAMIENTA 1:	<a href="#"><u>Programa general de trabajo</u></a>
HERRAMIENTA 2:	<a href="#"><u>Guía para evaluar el marco institucional en materia ética</u></a>
HERRAMIENTA 3:	<a href="#"><u>Guía para análisis FODA de la ética organizacional</u></a>
HERRAMIENTA 4:	<a href="#"><u>Modelo de madurez sobre la ética organizacional</u></a>
HERRAMIENTA 5:	<a href="#"><u>Guía para entrevista a la administración superior</u></a>
HERRAMIENTA 6:	<a href="#"><u>Guía para entrevista a los titulares subordinados y otras instancias</u></a>
HERRAMIENTA 7:	<a href="#"><u>Encuesta para el personal de la institución</u></a>
HERRAMIENTA 8:	<a href="#"><u>Guía para la elaboración de la hoja resumen de hallazgos</u></a>
HERRAMIENTA 9:	<a href="#"><u>Modelo de hoja resumen de hallazgos</u></a>