

AUDI-002-2015

## Memorando

Para: **Dr. Julio Calvo Alvarado.**  
**Presidente del Consejo Institucional**

De: **Lic. Isidro Álvarez Salazar**  
**Auditor Interno**

Fecha: **21 de enero de 2015**

Asunto: **Comunicación sobre emisión de la Directriz No. 011-2014 en relación con la adopción de la "Guía Técnica sobre el Servicio de Asesoría de las Auditorías Internas del Sector Público"**



Se informa que como parte del Programa de Aseguramiento de la Calidad, mediante oficio AUDI-259-2014, del 16 de diciembre de 2014, esta Dirección remitió a los funcionarios de la Auditoría Interna la Directriz N° 011-2014, en relación con la adopción de la "Guía Técnica sobre el Servicio de Asesoría de las Auditorías Internas del Sector Público", a efecto de que se considere, en todo lo aplicable, para la prestación del servicio preventivo que brinda la Auditoría Interna.

Se adjunta, para su conocimiento, dicha Directriz, con el propósito de que sea considerada en lo que corresponda cuando se solicite asesorías a esta Auditoría, en atención a la competencia otorgada en el artículo 22, inciso d), de la Ley General de Control Interno, respecto a la posibilidad de asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende.

Atentamente,

 *Dr. Julio Calvo Alvarado. Rector.*  
*MsC. Grettel Ortiz Alvarez. Asesora Legal*  
*Archivo.*

*Adjunto: Lo indicado*

IAS/arz

*Ref. Archivo General*

**AUDI-259-2013**  
**Memorando**

Para: **Funcionarios de la Auditoría Interna**

De: **Lic. Isidro Álvarez Salazar**  
**Auditor Interno**

Fecha: **16 de diciembre de 2014**

Asunto: **Directriz No. 011-2014 en relación con la adopción de la "Guía Técnica sobre el Servicio de Asesoría de las Auditorías Internas del Sector Público"**



En atención a lo dispuesto en el artículo 22, inciso d) de la Ley General de Control Interno y como parte del Programa de Aseguramiento de la Calidad, se dirige al personal de la Auditoría Interna la presente directriz, mediante la cual se adopta la "Guía Técnica sobre el Servicio de Asesoría de las Auditorías Internas del Sector Público", que debe tomarse en cuenta, en todo lo aplicable, para la prestación del servicio de asesoría que brinda la Auditoría Interna.

Atentamente,

 Archivo.

IAS/mam

*Ref. Archivo General*

<b>DIRECTRIZ NO. 011-2014 ADOPCIÓN DE LA “GUÍA TÉCNICA SOBRE EL SERVICIO DE ASESORÍA DE LAS AUDITORÍAS INTERNAS DEL SECTOR PÚBLICO</b>		1/2
Fecha de elaboración: 15 de diciembre de 2014	Fecha de revisión: 15 de diciembre de 2014	Número de revisión Primera versión.

**CONSIDERANDO QUE:**

**1. La Ley General de Control Interno dispone en los artículos 5 y 22, inciso d., lo siguiente:**

*“Artículo 5º—Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública. La Contraloría General de la República convocará, al menos una vez cada dos años, a un Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública, con la participación de los auditores y subauditores internos del Sector Público, y de los demás funcionarios o especialistas que se estime pertinente, con el objeto de estrechar relaciones, propiciar alianzas estratégicas, fomentar la interacción coordinada de competencias, establecer vínculos de cooperación, intercambiar experiencias, propiciar mejoras en los procesos de fiscalización y control, revisar procedimientos y normas de control interno, presentar propuestas que tiendan a mejorar o agilizar la gestión sustantiva en el Sector Público y discutir cualquier tema de interés relativo a los fines de esta Ley”.*

*“Artículo 22.—Competencias. Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente:*

*...d) Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento...”*

- 2. La Contraloría General de la República de la República de Costa Rica, en el mes de marzo de 2012, realizó el V Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública. En dicho Congreso, se expuso por parte de la Fuerza de Trabajo conformada por Auditores Internos del Sector Público y Funcionarios del Ente Contralor, un primer documento denominado “Fuerza de trabajo, función asesora de la Auditoría Interna”, el cual pretendió ser una iniciativa de trabajo conjunto auditores y Contraloría General para el desarrollo de competencias profesionales de los funcionarios de las auditorías internas, entre ellas la función asesora de la auditoría interna con respecto a la gestión pública.**
- 3. En el mes de agosto de 2014, se desarrolló el VI Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública, en el cual se realizó un Conversatorio de las fuerzas de trabajo, en el que finalmente se expuso la Guía Técnica sobre el servicio de asesoría de las auditorías internas del sector público, cuyo origen es el primer documento de trabajo señalado en el punto 2 anterior, que identifica medidas para fortalecer a las Unidades de Auditoría Interna para que cumplan con su rol asesor de forma proactiva con la administración activa y para que su contribución agregue valor a la gestión institucional.**

Dicho documento constituye una guía técnica sobre el servicio de asesoría de las auditorías internas del sector público que orienta en forma clara, ordenada y justificada el quehacer del Auditor en su rol como Asesor de la Organización a la cual presta servicios.

Define el concepto de Asesoría como:

<b>DIRECTRIZ NO. 011-2014 ADOPCIÓN DE LA “GUÍA TÉCNICA SOBRE EL SERVICIO DE ASESORÍA DE LAS AUDITORÍAS INTERNAS DEL SECTOR PÚBLICO</b>		2/2
Fecha de elaboración: 15 de diciembre de 2014	Fecha de revisión: 15 de diciembre de 2014	Número de revisión Primera versión.

*“El servicio preventivo de asesoría consiste en proveer a la Administración Activa (fundamentalmente al jerarca, aunque no de manera exclusiva, según determine el Auditor) criterios, opiniones, sugerencias, consejos u observaciones en asuntos estrictamente de la competencia de la Auditoría Interna, con la intención de que se conviertan en insumos para la administración activa, que le permitan tomar decisiones más informadas y con apego al ordenamiento jurídico y técnico, sin que se menoscaben o comprometan la independencia y la objetividad de la Auditoría Interna en el desarrollo posterior de sus demás competencias. El servicio se suministra a solicitud de parte o por iniciativa del Auditor Interno. Una vez brindada, las manifestaciones que el Auditor realice mediante ella no tienen carácter vinculante, puesto que es un insumo entre varios para la toma de decisiones”.*

Señala además que:

*“la asesoría es un servicio esencialmente constructivo y preventivo y que constituye un medio para suministrar a la administración activa un insumo que propicia la toma de decisiones mejor orientadas y apegadas al deber de probidad, al ordenamiento jurídico y técnico, a las sanas prácticas y al cumplimiento de los objetivos del control interno.*

*De este modo, la asesoría es un mecanismo para que la Auditoría Interna agregue valor a la gestión institucional, y contribuya al logro de los objetivos y a la rendición de cuentas.*

*Todo ello le permite posicionarse como un órgano estratégico ante las instancias de la administración, generando mayor credibilidad y confianza en el criterio de la actividad de Auditoría Interna”.*

## **SE RESUELVE**

Acoger como lineamiento de trabajo de acatamiento obligatorio por parte de los funcionarios de la Auditoría Interna del Instituto Tecnológico de Costa Rica, en el cumplimiento de su función como asesores, la “Guía Técnica sobre el servicio de asesoría de las Auditorías Internas del Sector Público”, presentada en el Sexto Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública, realizado por la Contraloría General de la República, en agosto de 2014, la cual se adjunta en el Anexo No. 1.



**FUERZA DE TRABAJO COMPARTIDO  
AUDITORES INTERNOS Y CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

---

**GUÍA TÉCNICA SOBRE EL SERVICIO DE ASESORÍA DE LAS AUDITORÍAS INTERNAS  
DEL SECTOR PÚBLICO**

2012

**TABLA DE CONTENIDO**

PRESENTACIÓN.....	1
1. QUÉ ES ASESORÍA.....	1
2. IMPORTANCIA DEL SERVICIO DE ASESORÍA.....	2
3. QUIÉN BRINDA EL SERVICIO DE ASESORÍA.....	2
4. A QUIÉN SE BRINDA EL SERVICIO DE ASESORÍA.....	2
4.1. Jerarca.....	2
4.2. Titulares subordinados.....	3
4.3. Otros funcionarios.....	3
4.4. Otros destinatarios.....	3
5. CÓMO SE BRINDA LA ASESORÍA.....	3
5.1. Por escrito.....	3
5.2. Verbalmente.....	4
6. ÁMBITOS EN LOS QUE SE BRINDA ASESORÍA.....	6
7. PRINCIPIOS RECTORES DEL SERVICIO DE ASESORÍA.....	6
7.1. Competencia.....	6
7.2. Oportunidad.....	7
7.3. Salvaguarda de acciones posteriores.....	7
7.4. Suficiencia de la información.....	7
7.5. Prevalencia del interés público.....	7
7.6. Objetividad de los criterios que fundamentan la asesoría.....	8
7.7. Carácter no vinculante.....	8
7.8. Agregar valor público a la organización.....	8
7.9. Interrelaciones entre los servicios de Auditoría y asesoría.....	8
7.10. Código de ética y normas sobre atributos y desempeño.....	8
8. DISTINCIÓN E INTERACCIÓN ENTRE LA ASESORÍA Y OTROS SERVICIOS DE LA AUDITORÍA INTERNA.....	8
8.1. Advertencia.....	8
8.2. Auditoría.....	9
8.3. Autorización, apertura y cierre de libros.....	9
8.4. Facilitación (charlas, capacitación, etc.).....	10
9. PRODUCTOS DEL SERVICIO DE ASESORÍA.....	10
10. ASUNTOS EN LOS CUALES EL AUDITOR INTERNO DEBE EJERCER CUIDADO ESPECIAL AL ASESORAR.....	10
10.1. Materias de competencia de la administración activa.....	10
10.2. Asuntos de carácter confidencial.....	11
10.3. Desarrollo de metodologías e instrumentos para uso de la administración.....	11
10.4. Afectación de la independencia funcional y de criterio.....	11
11. CONSIDERACIONES PARTICULARES.....	12
11.1. Jerarca unipersonal.....	12
11.2. Gobiernos locales.....	12
11.3. Auditorías internas unipersonales.....	12



**FUERZA DE TRABAJO COMPARTIDO**  
**AUDITORES INTERNOS Y CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

---

ANEXOS .....	13
Anexo 1 - REFERENCIAS .....	13
Normativa jurídica .....	13
Jurisprudencia de la CGR .....	13
Jurisprudencia de la PGR .....	14
Normativa técnica .....	14
Anexo 2 - PRONUNCIAMIENTOS .....	15

GUÍA TÉCNICA SOBRE EL SERVICIO DE ASESORÍA DE LAS AUDITORÍAS INTERNAS  
DEL SECTOR PÚBLICO

## PRESENTACIÓN

La Contraloría General de la República y un grupo de Auditores Internos del Sector Público conformaron una fuerza de trabajo compartido que, en un esfuerzo conjunto por mejorar los servicios preventivos que prestan las Auditorías Internas, realizó una investigación para obtener una visión del estado actual del servicio de asesoría que brindan en atención al artículo 22, inciso d) de la Ley General de Control Interno, así como de los ajustes que deberían realizarse conforme a los conceptos modernos y a las sanas prácticas del ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público. La investigación consideró fuentes documentales (jurisprudencia y normas) y de campo (encuesta dirigida a los Auditores Internos del Sector Público costarricense).

El objetivo fundamental es identificar medidas para fortalecer a las Auditorías Internas para que cumplan con su rol asesor de forma proactiva para con la Administración y para que su contribución agregue valor a la gestión institucional.

El presente documento se presenta como un aporte para la eficaz prestación del servicio. Teniendo presente que la experiencia de los colegas puede resultar de sumo interés para la actualización constante de los conocimientos sobre la temática que se expone, se insta a los interesados a presentar sus contribuciones en ese sentido. La CGR y los Auditores Internos que conforman la fuerza de trabajo compartido que preparó la guía, agradecen desde ya las observaciones y otros aportes que se 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.

Es pertinente aclarar que los términos utilizados en esta guía se emplean de manera congruente con las acepciones que reciben en otra documentación de la CGR.

## 1. QUÉ ES ASESORÍA

El servicio preventivo de asesoría consiste en proveer a la Administración Activa (fundamentalmente al jerarca, aunque no de manera exclusiva, según determine el Auditor) criterios, opiniones, sugerencias, consejos u observaciones en asuntos estrictamente de la competencia de la Auditoría Interna, con la intención de que se conviertan en insumos para la administración activa, que le permitan tomar decisiones más informadas y con apego al ordenamiento jurídico y técnico, sin que se menoscaben o comprometan la independencia y la objetividad de la Auditoría Interna en el desarrollo posterior de sus demás competencias. El servicio se suministra a solicitud de parte o por iniciativa del Auditor Interno. Una vez brindada, las manifestaciones que el Auditor realice mediante ella no tienen carácter vinculante, puesto que es un insumo entre varios para la toma de decisiones.

Sana práctica	Cuando corresponda, el Auditor Interno puede sugerir a la instancia que solicitó la asesoría que requiera criterios legales o técnicos que complementen el de la Auditoría Interna, para sustentar la toma de decisiones.
---------------	---

## 2. IMPORTANCIA DEL SERVICIO DE ASESORÍA

La asesoría es un servicio esencialmente constructivo y preventivo. Su importancia radica en que constituye un medio para suministrar a la administración activa un insumo que propicia la toma de decisiones mejor orientadas y apegadas al deber de probidad, al ordenamiento jurídico y técnico, a las sanas prácticas y al cumplimiento de los objetivos del control interno.

De este modo, la asesoría es un mecanismo para que la Auditoría Interna agregue valor a la gestión institucional, y contribuya al logro de los objetivos y a la rendición de cuentas.

Todo ello le permite posicionarse como un órgano estratégico ante las instancias de la administración, generando mayor credibilidad y confianza en el criterio de la actividad de Auditoría Interna.

## 3. QUIÉN BRINDA EL SERVICIO DE ASESORÍA

El servicio de asesoría puede ser brindado por el Auditor Interno o por el funcionario de la Auditoría Interna que éste designe. En todos los casos, debe ejercerse el control de calidad pertinente sobre la prestación del servicio, de manera que se garantice razonablemente que los funcionarios que lo brinden estén debidamente autorizados.

Sana práctica	<ul style="list-style-type: none"> <li>Incorporar en el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna (ROFAI) el compromiso de mantener, revisar y actualizar políticas y regulaciones internas para la prestación del servicio de asesoría.</li> </ul>
---------------	---

## 4. A QUIÉN SE BRINDA EL SERVICIO DE ASESORÍA

El servicio de asesoría debe ser prestado al jerarca, conforme al ordenamiento jurídico y técnico, sin perjuicio de que se brinde, a criterio del Auditor Interno, a otros niveles de la organización o, cuando corresponda, a otros sujetos interesados.

Sana práctica	<ul style="list-style-type: none"> <li>Determinar en el ROFAI lineamientos sobre la prestación del servicio de asesoría a destinatarios diferentes del jerarca.</li> </ul>
---------------	--

### 4.1. Jerarca

El jerarca, entendido como el superior jerárquico del órgano o ente, que ejerce la máxima autoridad dentro de éste, y que puede ser unipersonal o colegiado, según corresponda en la organización del Sector Público, es el destinatario principal de la asesoría. Por consiguiente, puede solicitarla en cualquier momento, teniendo siempre en consideración las competencias de la actividad de

Auditoría Interna y los requerimientos que el Auditor puede plantear para brindar una asesoría bien sustentada.

#### **4.2. Titulares subordinados**

La prestación del servicio de asesoría puede extenderse a los titulares subordinados de la institución, a saber, funcionarios de la administración activa, responsables de un proceso y con autoridad para ordenar y tomar decisiones. La determinación de prestar este servicio a los titulares subordinados puede obedecer a criterios de conveniencia, agilidad y oportunidad en las decisiones que competen a esos funcionarios. Por consiguiente, pueden solicitarla a la Auditoría Interna teniendo presentes las mismas condiciones indicadas para el jerarca, así como la potestad que compete al Auditor para declinar la concesión de este servicio.

#### **4.3. Otros funcionarios**

La Auditoría Interna podrá prestar el servicio de asesoría a otros funcionarios de la administración activa, distintos del jerarca y los titulares subordinados, cuando lo considere procedente.

#### **4.4. Otros destinatarios**

El Auditor Interno puede determinar, según su criterio, la posibilidad de prestar el servicio de asesoría a otras instancias, particularmente a sujetos privados respecto de los cuales exista una relación directa con los fondos públicos y las competencias bajo su fiscalización. En tal caso, la asesoría debe orientarse, primordialmente, a señalar al sujeto privado cómo encauzar sus requerimientos.

### **5. CÓMO SE BRINDA LA ASESORÍA**

La asesoría puede expresarse en forma verbal, pero de preferencia debe ser escrita.

Sana práctica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Llevar un registro de las asesorías prestadas por la Auditoría interna, tanto verbalmente como por escrito, que evidencie el uso de tiempo y recursos correspondientes.</li> <li>• Documentar la asesoría escrita con un número de registro diferente a los oficios ordinarios que se elaboran para efectos administrativos, y con diferencia de los números de informes y de otros servicios de la Auditoría Interna.</li> </ul>
---------------	--

#### **5.1. Por escrito**

Cuando la complejidad e importancia lo hagan necesario, las asesorías deberán ser emitidas por escrito, requiriendo conocer de previo y con suficiente anticipación, la materia de los asuntos sobre los cuales se requiere la prestación del servicio, con el propósito de que el Auditor Interno pueda formar criterio, documentarse, informarse e inclusive anticiparse si el asunto es de su competencia.

En su forma más sencilla, la asesoría escrita se manifestará como un criterio plasmado en un oficio formal, con el sustento jurídico y técnico pertinente. De modo más complejo, la asesoría también

puede consistir en un trabajo de análisis desarrollado y fundamentado por la Auditoría Interna a solicitud de la administración activa, sin que implique una participación en funciones de administración. El documento en el que se presenten los resultados de este análisis no se rige por el trámite que prescriben los artículos 36 a 38 de la LGCI, por cuanto éstos se refieren a informes de control interno resultantes de una fiscalización efectuada por la Auditoría Interna.

## 5.2. Verbalmente

El Auditor Interno definirá, de conformidad con la naturaleza del objeto consultado, su importancia relativa, la magnitud de los recursos involucrados, la complejidad del tema y el nivel de conocimiento que posea la Auditoría Interna sobre el particular, si corresponde emitir una asesoría verbal, observando los requerimientos profesionales de pericia y debido cuidado.

La asesoría verbal podrá presentarse al menos de los tres modos siguientes:

- a. Mediante participación en sesiones del jerarca colegiado o reuniones con el jerarca unipersonal
- b. Mediante participación en comisiones, comités o reuniones de trabajo
- c. Mediante la respuesta de consultas informales durante la prestación de otros servicios de la Auditoría Interna

Sana práctica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Si el servicio se brinda verbalmente durante la ejecución de un servicio de Auditoría, deberá proveerse de evidencia comprobatoria, mediante actas, memorandos, minutas de reunión o grabaciones.</li> <li>• Para órganos no colegiados se sugiere la existencia de normas, procedimientos, políticas y directrices que regulen la actuación de estos, con el fin de generar procesos de transparencia en la constitución de las agendas públicas, permitiendo entre otros el conocimiento por parte de las Auditorías Internas y el ejercicio de sus competencias.</li> </ul>
---------------	---

### 5.2.1. Participación en sesiones del jerarca

Como parte de su función asesora, el Auditor Interno (o el Subauditor Interno, cuando proceda) puede participar en las sesiones del jerarca colegiado (si éste existe en la institución) cuando se le convoque, cuando requiera asistir por tener interés en los temas sujetos a discusión, o de manera permanente cuando así lo determinen las regulaciones que le son aplicables o cuando ello se haya pactado formalmente entre el jerarca y la Auditoría Interna. Si la institución no cuenta con un órgano colegiado, la presencia del Auditor puede ser requerida por el jerarca unipersonal de manera específica o para que esté presente en reuniones que celebre ese jerarca. Mediante las interacciones respectivas, la Auditoría Interna podría obtener información valiosa sobre las actividades sustantivas de la institución para ejercer de una mejor forma sus funciones de auditoría o de asesoría preventiva o concomitante; igualmente, podría requerírsele la prestación de manera verbal del servicio de asesoría.

En tales situaciones, el Auditor Interno deberá tener presentes las regulaciones sobre debido cuidado para brindar ese servicio. Además, puesto que la asesoría se ofrece verbalmente, debe procurarse que los criterios externados por el Auditor, y las eventuales solicitudes de tiempo para investigar y formar criterio sobre el asunto que se le consulta, se consignen en las actas de la sesión, en una minuta de la reunión o en otro documento escrito con carácter formal. Asimismo, el Auditor debe advertir que sus manifestaciones no van en detrimento de las potestades de auditoría que ostenta.

### **5.2.2. Participación en comisiones, comités o reuniones de trabajo**

El Auditor Interno, o el funcionario que éste designe, participará en sesiones de comisiones o comités, diferentes de las sesiones del jerarca, bajo los siguientes parámetros:

- El motivo de su participación podrá ser por disposición legal o reglamentaria, por solicitud expresa del jerarca, por solicitud expresa de titulares subordinados, debidamente valorada por el Auditor Interno, o por solicitud del Auditor Interno cuando requiera conocer o manifestarse sobre un asunto particular.
- Su participación es en calidad de asesor y no con carácter permanente, sino ocasional.
- Podrá ser de manera verbal o escrita.
- Con voz y sin voto, para no incurrir en la prohibición jurídica relativa a la participación en funciones de administración activa.
- Deberá resguardar la independencia y objetividad de la Auditoría Interna.
- Únicamente podrá expresar opiniones relativas a asuntos propios de su competencia.

Las participaciones del Auditor en tales comisiones, y en particular la prestación verbal del servicio de Auditoría, deben sujetarse a los mismos cuidados aplicables cuando esté presente en las sesiones del órgano colegiado y o en reuniones del jerarca unipersonal.

Sana práctica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicar por escrito la anuencia o la negativa de participar en comisiones, comités o reuniones de trabajo. En el caso de que se acepte la participación, informar las condiciones bajo las cuales se brindará la asesoría, tanto a la administración activa como al funcionario de la Auditoría Interna a quien se delegue tal labor.</li> </ul>
---------------	---

### **5.2.3. Asesoría informal durante la prestación de otros servicios**

Los funcionarios de la Auditoría Interna pueden brindar asesoría informalmente durante la prestación de otros servicios, particularmente cuando en el curso de un servicio de Auditoría se le someten consultas verbales por los sujetos fiscalizados. En tal caso, la actuación de los funcionarios deben darse en el marco de las regulaciones internas aplicables a la prestación de los servicios de la Auditoría Interna y estar fundamentadas en criterios oficiales de esa actividad; cuando éstos no existan, deben indicar claramente que se trata de su opinión, sujeta a la validación que pudiese darse por parte del titular de la Auditoría Interna, como funcionario oficialmente investido para brindar la asesoría, en su condición de superior de la unidad.

Sana práctica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aclarar, por parte de los funcionarios de la Auditoría Interna que brinden la asesoría de manera informal, que lo expresado se enuncia como una opinión que no necesariamente representa el criterio oficial de la Auditoría Interna, y que de requerirse dicho criterio debe solicitarse formalmente al titular de la unidad. Además, cuando no cuenten con la información necesaria para concretar dicha opinión, es recomendable que indiquen que corroborarán lo dicho y avisarán oportunamente a quien pregunta.</li> </ul>
---------------	---

## 6. ÁMBITOS EN LOS QUE SE BRINDA ASESORÍA

La asesoría se orienta a los ámbitos de competencia de la Auditoría Interna, fundamentalmente los procesos de control interno, valoración de riesgos y dirección, aportando comentarios, criterios u observaciones que lleven a garantizar su efectividad, así como sobre los objetivos del sistema de control interno establecidos en el ordenamiento jurídico.

Por otra parte, la asesoría puede estar complementada con otros temas tales como:

- Aspectos operativos y administrativos
- Aspectos contables
- Contratación administrativa
- Aspectos sustantivos de la entidad
- Aspectos presupuestarios
- Gobierno corporativo

Sana práctica	Incorporar en los planes de capacitación temas sobre las actividades sustantivas de la institución, para favorecer la asesoría.
---------------	---

## 7. PRINCIPIOS RECTORES DEL SERVICIO DE ASESORÍA

Al prestar el servicio de asesoría, la Auditoría Interna debe tener presentes los principios básicos que garanticen razonablemente la calidad del servicio y su contribución a la gestión institucional. Sobre el particular, merecen atención las consideraciones que se exponen a continuación.

### 7.1. Competencia

Al prestar el servicio de asesoría, el Auditor Interno debe delimitar su actuación procurando no incumplir el régimen de prohibiciones ni comprometer la ulterior prestación de los demás servicios de la actividad, particularmente el de auditoría, ni influir a favor o en contra de una decisión. A los efectos, debe fundamentar su actuación en las normas legales y técnicas y en las sanas prácticas aplicables a la actividad de Auditoría Interna, asegurándose en particular de que la temática

consultada corresponda a su ámbito de competencia institucional y profesional, y de no incurrir en las prohibiciones que establece el artículo 34, inciso a), de la Ley General de Control Interno.

### **7.2. Oportunidad**

Puesto que el objetivo de la asesoría es coadyuvar, mediante consejos, asistencia, ayuda y acompañamiento a la Administración Activa en la preparación de su voluntad, la Auditoría Interna deberá brindar ese servicio procurando oportunidad en las comunicaciones respectivas. Por ello, la prestación de la asesoría no se sujetará a las formalidades propias de los servicios de fiscalización, sin menoscabo de la calidad del servicio.

### **7.3. Salvaguarda de acciones posteriores**

La asesoría debe darse sin que se comprometa la actuación posterior de la Auditoría Interna. Con ese propósito, el contenido y el tono de la asesoría deben ser tales que se suministre información y elementos de juicio en forma imparcial, sin que se incline la toma de decisiones por parte de la administración activa en un sentido determinado, de modo que no se comprometa la independencia de la Auditoría Interna en la fiscalización ni los demás servicios de la actividad.

Sana práctica	Informar a la administración que la actuación de la Auditoría Interna en la prestación del servicio de asesoría no va en detrimento de la eventual evaluación posterior de la actividad respecto de la cual se prestó dicho servicio. Esta aclaración debe hacerse en todos los casos ya sea en forma verbal o escrita, dependiendo de la forma en que se brinde la asesoría.
---------------	---

### **7.4. Suficiencia de la información**

El Auditor debe asegurarse de contar con información suficiente, pertinente y competente sobre el asunto objeto de consulta; en caso contrario, debe manifestar la insuficiencia de la información y las limitaciones que ello conlleva, delimitando el alcance de sus comentarios y observaciones, y solicitando la posposición del servicio cuando las circunstancias lo requieran.

Cuando la asesoría se solicite durante una sesión del órgano colegiado o una reunión con el jerarca unipersonal u otra instancia, según corresponda, y en caso de que el Auditor no cuente con información suficiente para dar el servicio en el momento, debe posponer su criterio por un lapso razonable para documentarse e investigar apropiadamente, para evitar o minimizar el riesgo de inducir a error a la Administración en la toma de decisiones. En tal situación, también debe procurar que se consigne en actas su proceder, para que la posposición de sus manifestaciones no llegue a entenderse como una negativa de prestar el servicio de asesoría.

### **7.5. Prevalencia del interés público**

En la prestación del servicio de Auditoría, el Auditor Interno se asegurará de que los elementos que aporte para la formación de la voluntad administrativa y la consecuente toma de decisiones, siempre procuren satisfacer el interés general y colectivo, antes que cualquier interés particular o individual, orientando su gestión de manera congruente con sanas prácticas y con criterios de objetividad, probidad y legalidad.

**7.6. Objetividad de los criterios que fundamentan la asesoría**

El contenido de la asesoría que brinde la Auditoría Interna deberá estar sustentado en criterios idóneos, tales como marco jurídico y los principios generales, jurisprudencia, normativa técnica, doctrina, sanas práctica, la eficiencia, eficacia, economía, efectividad y otros, de la administración y el deber de probidad de los servidores públicos.

**7.7. Carácter no vinculante**

Las manifestaciones que la Auditoría Interna brinde en la prestación de la asesoría no constituyen indicaciones vinculantes para el receptor del servicio. Puesto que la asesoría no es un requisito para la formación de la voluntad de la administración activa, ésta no se encuentra obligada a requerirla de previo a la toma de decisiones. Ello no libera al Auditor de la obligación de asegurar que, cuando se brinde tal servicio, éste sea de calidad y se realice con el debido cuidado profesional y de conformidad con las normas para el ejercicio de la Auditoría Interna.

**7.8. Agregar valor público a la organización**

La asesoría debe tener como propósito agregar valor público a la organización en las áreas de gobierno, riesgo y control, y por ello debe brindarse con la pericia y el debido cuidado profesional.

**7.9. Interrelaciones entre los servicios de Auditoría y asesoría**

La asesoría enriquece el valor agregado de la Auditoría Interna; algunas veces dicha asesoría es el resultado directo de los servicios de Auditoría, pero también los servicios de Auditoría pueden originarse en la prestación del servicio de asesoría.

**7.10. Código de ética y normas sobre atributos y desempeño**

En la prestación del servicio de asesoría el Auditor Interno deberá guiarse por el código de ética y las normas de atributos y desempeño en lo que corresponda.

**8. DISTINCIÓN E INTERACCIÓN ENTRE LA ASESORÍA Y OTROS SERVICIOS DE LA AUDITORÍA INTERNA**

La asesoría presenta rasgos distintivos respecto de los otros servicios que brinda la Auditoría Interna. No obstante, en la práctica se identifican elementos que generan una interacción entre todos esos servicios y producen una relación sistémica y sinérgica en el desarrollo de la actividad.

**8.1. Advertencia**

La advertencia es un servicio preventivo que consiste en alertar a los órganos pasivos de la fiscalización, incluido el jerarca, sobre las posibles consecuencias de asuntos que llegan al conocimiento de la Auditoría Interna, y sobre conductas o actuaciones que podrían estar contraviniendo el ordenamiento jurídico y técnico o exponiendo a riesgo a la institución. Esta labor se ejecuta sobre asuntos de competencia de la Auditoría Interna y sin que se menoscaben ni se comprometan la independencia y la objetividad en el desarrollo posterior de sus labores.

En su forma más sencilla, la advertencia consistiría en prevenir sobre las posibles consecuencias de una decisión, hecho o situación, con el sustento jurídico y técnico pertinente, que puede expresarse,

tanto escrita u oral, en una sesión del órgano colegiado o en reunión con el jerarca unipersonal. Si es oral, debe quedar consignada en un acta o registro interno, para la debida rendición de cuentas.

El servicio de asesoría podría interactuar con el servicio de advertencia cuando el Auditor considere necesario, para lo cual debe tener criterio profesional para diferenciar entre uno u otro. También ambas dependiendo de las circunstancias pueden ser complementarias pero en ningún caso una puede sustituirse con otra.

De igual modo que en el caso de la asesoría, lo expresado como resultado del servicio de advertencia no es vinculante para la institución o el jerarca. Sin embargo, si la administración se aparta de lo advertido, debe justificar las razones de ello. Además, aunque la advertencia no se rige por las disposiciones relativas a los informes de Auditoría según los artículos 36, 37 y 38 de la LGCI, sí requiere de seguimiento, sea por medio de un estudio especial, o durante el estudio que se está realizando donde se consideró pertinente emitir la advertencia.

## **8.2. Auditoría**

En un sentido práctico, la auditoría se refiere a los servicios que se desarrollan en cumplimiento de las normas de Auditoría nacional e internacional, que involucran la evaluación del control interno sobre administración, control, custodia, uso, disposición de fondos públicos, labor que se desarrolla por medio de Auditorías y estudios especiales, con informes que contienen hallazgos, conclusiones y recomendaciones.

Por concepto es una actividad a posteriori, a diferencia de las asesorías o advertencias que se pueden realizar de manera preventiva y a priori o de manera concomitante.

Un informe de Auditoría se regula por lo dispuesto en el capítulo de informes de la LGCI, en cuanto a plazo para aceptar las recomendaciones y ordenar la puesta en ejecución de estas.

Los informes de Auditoría son el producto de un estudio de Auditoría o especial, que implican un proceso profesional, con resultados de la evaluación del control interno, del ordenamiento jurídico; sustentados en evidencia competente, confiable y suficiente; planeados, ejecutados y comunicados según las normas aplicables. Además, un estudio de Auditoría puede generar dos tipos de informes, a saber: informes de control interno, con hallazgos, conclusiones y recomendaciones, e informes sobre eventuales responsabilidades que generalmente constituyen relaciones de hechos que acreditan hechos, posibles infracciones, eventuales responsables y la recomendación de “apertura de un procedimiento administrativo”. Ambos tipos de informe deben cumplir con la normativa legal, técnica y reglamentaria pertinente.

También, como producto de una Auditoría o conocimiento de hechos graves, que el Auditor Interno estima que podrían constituir delito, existe otra modalidad de informe denominado Denuncia Penal, para remisión al Ministerio Público, el cual se debe preparar de conformidad con los lineamientos promulgados por la CGR.

## **8.3. Autorización, apertura y cierre de libros**

Es un proceso de trabajo que la Ley General de Control Interno asigna a la Auditoría Interna, que consiste en el acto de autorizar mediante razón de apertura y cierre, los libros de contabilidad, de actas y otros, que deben llevarse en la institución respectiva. En otros se incluyen aquellos libros que a criterio de la Auditoría Interna deban cumplir con este requisito y posteriormente deberá consignar la correspondiente razón de cierre.

La autorización de libros es una función a priori y cumple con el propósito de garantizar razonablemente a los usuarios de la información, que los libros sean considerados como oficiales y

por lo tanto, su manejo sea conforme a sanas prácticas administrativas y que la información que estos contienen, tenga valor público.

Producto de este servicio pueden originarse servicios de asesoría o de otro tipo.

#### **8.4. Facilitación (charlas, capacitación, etc.)**

En razón de la pericia en control interno que adquiere el Auditor Interno y su personal, considerando la disponibilidad de recursos, podrían participar en retroalimentar a los sujetos pasivos que fiscaliza, mediante diferentes modalidades de capacitación, sea charlas, seminarios, conversatorios y otros, sobre temas relacionados al ejercicio de su competencia profesional, constituyéndose esta actividad como una forma de asesorar a la Administración, para el mejoramiento del control interno institucional.

Sana práctica	Incorporar en el plan anual de trabajo de la auditoría interna una provisión de tiempo para las actividades de capacitación, desarrollo y facilitación en la cuales el Auditor Interno u otro personal de la Auditoría Interna funjan de manera activa.
---------------	---

#### **9. PRODUCTOS DEL SERVICIO DE ASESORÍA**

El producto de la asesoría se relaciona con la forma en que se brinde el servicio, por lo que si se brinda por escrito será un oficio y si es verbal será la emisión de un criterio verbal, como insumos para sustentar una adecuada toma de decisiones por la administración activa.

#### **10. ASUNTOS EN LOS CUALES EL AUDITOR INTERNO DEBE EJERCER CUIDADO ESPECIAL AL ASESORAR**

El Auditor Interno debe ejercer un cuidado especial cuando brinde asesoría sobre temas respecto de los cuales tiene limitaciones por falta de conocimiento o dominio o por falta de recursos, porque se trate de aspectos no relacionados con el control interno institucional o al negocio de la empresa, o por falta de información suficiente y competente.

##### **10.1. Materias de competencia de la administración activa**

El Auditor Interno debe abstenerse de dar asesoría cuando se le requiera una recomendación para tomar una decisión específica o suplantar el criterio decisorio de la administración activa, así como cuando no tenga conocimiento sobre el asunto. En este último caso, lo pertinente es que se documente, investigue y analice debidamente, para estar en la debida capacidad de comunicar los criterios aplicables en la asesoría que brinda.

Los criterios y opiniones que el Auditor Interno comunica como asesoría, deben proporcionar elementos, ideas e información para que el órgano responsable de la Administración valore como parte de los insumos a considerar en la toma de decisiones, sin inclinar en una determinada dirección la voluntad de la Administración, pues en dicho caso se puede considerar que está coadministrando y comprometiendo la independencia. La información que se aporte en el servicio de asesoría debe ser objetiva, independiente e imparcial, para un adecuado manejo del riesgo de

Auditoría, analizando las aristas posibles, para que el decisor, visualice valor agregado en la asesoría que le brinda el Auditor Interno.

Se incurre en el riesgo de coadministrar cuando la Auditoría Interna ejerce como labores propias la planeación, organización, dirección, coordinación y control de acciones propias de la administración activa o ser partícipe en la toma de decisiones.

**10.2. Asuntos de carácter confidencial**

En caso de que se le consulte sobre asuntos de carácter confidencial, el auditor debe adoptar los mecanismos pertinentes para no poner en riesgo dicha confidencialidad.

Sana práctica	Establecer un protocolo para el manejo de información confidencial por parte de la auditoría interna.
---------------	---

**10.3. Desarrollo de metodologías e instrumentos para uso de la administración**

La Auditoría Interna puede conocer proyectos y propuestas de metodologías e instrumentos para uso de la administración. Es posible que la Auditoría Interna realice observaciones a tales proyectos y propuestas, limitándose a aportar opiniones de control interno para que sean considerados por la Administración, pero no es admisible que se le encomiende su desarrollo, por tratarse de una función de carácter administrativo. Los comentarios y las observaciones de la Auditoría interna no conllevan una aceptación ni un aval de lo que se le ha sometido ni compromete su potestad de auditoría a posteriori.

Sana práctica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aclarar a la administración que los comentarios y observaciones de la Auditoría Interna no conllevan un aval ni una aprobación de los proyectos y las propuestas.</li> <li>• Abstenerse de responder con propuestas modificadas o alternas, y limitarse a hacer comentarios para su consideración por la administración.</li> </ul>
---------------	--

**10.4. Afectación de la independencia funcional y de criterio**

Los funcionarios de la Auditoría Interna debe abstenerse de ejecutar sus competencias de asesoría en relación con operaciones de las cuales hayan sido previamente responsables o cuando existan conflictos de intereses u otras eventuales afectaciones a su independencia funcional y de criterio.

Sana práctica	<p>Establecer un mecanismo en el que quede consignado que al Auditor Interno y sus colaboradores no los alcanza las prohibiciones o limitaciones para ejercer su gestión de asesoría.</p> <p>Requerir a los funcionarios de la Auditoría Interna, en el momento que corresponda, la declaración de que las asesorías asignadas no pueden ser atendidas ya que contravienen las prohibiciones vigentes, se tienen</p>
---------------	--

	limitaciones o se compromete la objetividad.
--	--

## 11. CONSIDERACIONES PARTICULARES

### 11.1. Jerarca unipersonal

La Ley General de Control Interno establece como una de las competencias de la Auditoría Interna la asesoría al jerarca. A diferencia de los órganos colegiados, el jerarca unipersonal carece en cuanto a su funcionamiento, de formalidades de los órganos colegiados como lo son programación de sesiones, agenda previa con los asuntos a tratar y el levantamiento de actas, situación que exige que el Auditor Interno tome las previsiones del caso para administrar los riesgos asociados a la prestación del servicio. Sin ser exhaustivos, algunas medidas de control que podrían los Auditores Internos considerar sería el documentar en hojas de trabajo su participación y en casos que considere de mayor importancia, documentando el contenido de la asesoría oral mediante la emisión de un documento escrito en que conste los principales elementos de la misma.

### 11.2. Gobiernos locales

La máxima autoridad jerárquica en los gobiernos locales la ejerce un Concejo Municipal de conformidad con el Código Municipal; por tanto la asesoría verbal y la escrita deberían ser similares a cualquier Auditoría Interna que participa en las sesiones de un órgano colegiado y de conformidad con lo establecido por la Contraloría General de la República en sus criterios.

### 11.3. Auditorías internas unipersonales

Al igual que cualquier Auditoría, cuando ésta sea unipersonal también debe cumplir con las normas legales y técnicas aplicables así como el debido cuidado profesional. De requerir recursos adicionales para brindar el servicio deberá coordinar con la Administración Activa el suministro de los mismos. Si las circunstancias lo requieran podrá delimitar el alcance conforme los recursos disponibles, documentando cuando así corresponda.

Sana práctica	Limitar el alcance de la asesoría en el caso de que los recursos disponibles no permitan atender lo solicitado por el jerarca.
---------------	--

**ANEXOS**

**Anexo 1 - REFERENCIAS**

**Normativa jurídica**

Ley General de Control Interno N° 8292, artículos 22, inciso d), 27 y 34.

Ley Orgánica Contraloría General de la República, N° 7428, artículo 26.

**Jurisprudencia de la CGR**

En lo referente a la participación regular del auditor interno en las sesiones del órgano colegiado, en el pronunciamiento 8438 (DFOE-PG-330) del 2 de setiembre de 2011, la Contraloría General de la República reconsideró el criterio externado, en lo demás mantuvo la posición contenida en los otros pronunciamientos los cuales fueron utilizados en la presente guía.

<b>Criterio</b>	<b>Fecha</b>	<b>Asunto</b>
2836 (DFOE-ST-033)	23 de marzo de 2012	Alcance del servicio de advertencia que presta la actividad de auditoría interna.
8438 (DFOE-PG-330)	2 de setiembre de 2011	Criterio sobre la participación del auditor interno en las sesiones del Directorio Legislativo.
14475 (DAGJ-1560)	4 de diciembre de 2007	Solicitud de criterio sobre la procedencia de incorporar en el artículo 41 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna de RACSA, la participación del Auditor Interno en las sesiones de Junta Directiva.
3848 (DI-CR-166)	16 de abril de 2004	Criterio con respecto a su participación como fiscal en una subsidiaria de la Empresa de Servicios Públicos de Heredia (ESPH)

**FUERZA DE TRABAJO COMPARTIDO  
AUDITORES INTERNOS Y CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

<b>Criterio</b>	<b>Fecha</b>	<b>Asunto</b>
00211 (DI-CR-009)	12 de enero de 2004	Criterio sobre la función de asesoría y advertencia de la actividad de la Auditoría Interna y la finalidad de los lineamientos que cita el artículo 29 de la Ley 8292-2002.
13610 (DI-CR-527)	24 de noviembre de 2003	Inconveniencia de emitir criterio por adelantado. Utilización de la advertencia por parte de la auditoría interna como mecanismo de prevención de conductas y decisiones administrativas contrarias al ordenamiento jurídico y técnico.
13558 (DI-CR-521)	21 de noviembre de 2003	Criterio sobre si el auditor interno está facultado para emitir resoluciones y directrices a instituciones que no son sus centros de trabajo.
10463 (DI-CR-407)	22 de setiembre de 2003	Ámbito de competencia de la Auditoría Interna institucional
5655 (DI-CR-218)	2 de junio del 2003	Solicitud de criterios sobre el alcance del inciso a) del artículo 34 de la Ley General de Control Interno y la participación de esa Auditoría General en las Comisiones de Recomendación de Adjudicaciones y de Informática del Ministerio de Seguridad Pública.
5202 (DI-CR-190)	20 de mayo de 2003	Criterio sobre si el artículo 12, inciso c, de la Ley General de Control Interno faculta a los auditores internos para emitir directrices y órdenes a la administración.

### **Jurisprudencia de la PGR**

<b>Criterio</b>	<b>Fecha</b>	<b>Asunto</b>
C-009-2011	21 de enero de 2011	Interrogantes concernientes a la participación y asistencia de esa Auditoría Interna en las sesiones de Junta Directiva del Consejo Nacional de Producción

### **Normativa técnica**

Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público Resolución R-Dc-119-2009 del 16/12/2009, de la Contraloría General de la República.

Manual de normas generales de Auditoría Para el Sector Público (M-2-2006-CO-DFOE), emitido por la Contraloría General de la República.

Directrices sobre la comunicación de Relaciones de Hechos y Denuncias Penales por las Auditorías Internas del Sector Publico, (D-1-CO-DFOE). emitidas por la Contraloría General de la República.

Normas de control interno para el Sector Público” (N-2-2009-CO-DFOE). Emitido por la Contraloría General de la República

## **Anexo 2 - PRONUNCIAMIENTOS**

**02836 (DFOE-ST-0033)**  
**23 de marzo, 2012**

**Asunto:** Alcance del servicio de advertencia que presta la actividad de auditoría interna.

(...)

Se da respuesta a la consulta planteada en su oficio AGSP/GA-B01-220-2012, conforme a la cual solicita la emisión de un criterio sobre los alcances que deben tener los documentos resultantes de la prestación del servicio de advertencia por la auditoría interna, de manera que agreguen valor e involucren una acción correctiva de parte de la administración, y no sólo una lectura y un posterior archivo.

Como usted lo indica en su misiva, es el inciso d) del artículo 22 de la Ley General de Control Interno (LGCI) el que establece como una de las competencias de la auditoría interna la de “advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento.”

El análisis de dicho artículo ha sido la base para el desarrollo de los elementos necesarios para comprender el alcance de tal servicio. Ese desarrollo ha tenido lugar mediante la emisión de criterios anteriores, tales como los que usted refiere en su nota<sup>1</sup>. Esos mismos elementos serán los parámetros para la presente respuesta, por lo que a continuación se procederá a resumir de manera ordenada lo que en la jurisprudencia de esta Contraloría se expone, y a agregar lo que se ha estimado procedente, en aras de la claridad de lo indicado y de la satisfacción de su requerimiento.

Así, es nuestro criterio que, en relación con la advertencia que brinda la auditoría interna, pueden identificarse las siguientes características y particularidades:

---

<sup>1</sup> Oficios 10463 (DI-CR-407 del 22 de setiembre de 2003, 13610 (DI-CR-527) del 24 de noviembre de 2003, y 00211 (DI-CR-009) del 12 de enero de 2004. Asimismo, e-mail 01 del 17 de marzo de 2003.

1. Se brinda a todos los órganos pasivos de la fiscalización de la auditoría interna. Esto significa que no está restringido al jerarca, sino que puede prestarse a las diferentes instancias del ámbito de fiscalización de esa unidad.
2. La auditoría interna suministra el servicio cuando los asuntos a los cuales se refiere llegan a ser de su conocimiento; en otras palabras, nace de su iniciativa ante conductas o decisiones de las cuales se entera por diversos medios, y no obedece a solicitudes formales del sujeto pasivo, si bien tales solicitudes pueden ser el medio que lleve a que la auditoría interna se entere, de manera colateral, de los asuntos sobre los cuales decide advertir. Lo anterior también implica que el auditor no necesariamente debe advertir sobre toda conducta o decisión que la administración ejecute o pretenda ejecutar, pues no puede esperarse que se entere de la totalidad de ellas.
3. No basta con que se señalen a la administración las conductas o decisiones identificadas, sino que es preciso que las eventuales consecuencias de las conductas o decisiones se identifiquen y se expongan con la motivación debida.
4. Puede brindarse a priori si la auditoría interna identifica la intención antes de que se convierta en conducta o decisión, o de manera concomitante. En el primer caso, procurará prevenir a la administración para que valore la intención; en el otro, su fin será que se valoren otras opciones. Por lo demás, si se hablase de una advertencia efectuada de manera posterior, su objetivo sería que la administración emprenda las medidas para corregir la conducta o decisión, de manera que no acarree las consecuencias esperables.
5. En todos los casos, la manifestación de la auditoría interna debe ser oportuna. Si se realiza de manera previa o concomitante, permitirá contribuir a la formación de la voluntad administrativa; si ya la conducta se ha puesto de manifiesto o la decisión ya se ha emprendido, este criterio de oportunidad reviste mayor relevancia pues la adopción de medidas correctivas ha de ser más urgente a fin de evitar las consecuencias eventuales.
6. Ha de ser constructiva, por lo que todo lo expuesto en la advertencia debe ser concienzudamente razonado y expresarse en términos de cortesía, profesionalismo y cooperación, y sin afán de crítica o juzgamiento, de modo que agregue valor al desempeño institucional.
7. Debe generarse evidencia escrita de su prestación. En esencia, esto implica una comunicación formal de lo observado por el auditor y sobre lo cual advierte, pero si la prestación del servicio ocurre en ocasión de la asistencia del auditor a las sesiones del jerarca (o a la participación en reuniones de otra naturaleza), debe anotarse todo lo pertinente en las actas respectivas (o al menos anotarse en las minutas respectivas, en el caso de las reuniones), incluyendo lo manifestado por el auditor y la reacción del órgano administrativo que recibe la advertencia.
8. Puede abarcar temáticas jurídicas, técnicas o administrativas, teniendo siempre presente que corresponde al auditor brindarla en asuntos de su competencia.
9. El auditor debe procurar su independencia y evitar incurrir en coadministración. Por consiguiente, si bien corresponde al auditor sugerir la reevaluación de lo actuado o decidido

por la administración, las observaciones no deben concluir con la sugerencia de acciones específicas para solventar la eventual conducta o decisión, pues ello colocaría al auditor en una posición de compromiso para la posterior fiscalización de las acciones y sus resultados.

10. Puesto que la advertencia se traduce en el suministro de observaciones, la recomendación esencial será valorar la conducta o decisión, así como las eventuales consecuencias, a fin de identificar acciones que puedan conducir al logro de lo pretendido por la institución, pero sin caer en faltas al ordenamiento ni provocar algún otro tipo de menoscabo a la gestión.

En punto al aspecto planteado en su consulta sobre la forma en que la advertencia girada agregue valor y de ella se derive una acción correctiva, debe indicarse que a pesar de que la advertencia no resulta de obligado acatamiento por parte del jerarca, es de esperar que éste actúe de manera congruente con la advertencia, toda vez que el artículo 12 de la LGCI le impone, entre otros, los siguientes deberes en su calidad de jerarca y responsable del adecuado funcionamiento del sistema de control interno:

- “b) Tomar de inmediato las acciones correctivas, ante cualquier evidencia de desviaciones o irregularidades.
- c) Analizar e implantar, de inmediato, las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y las demás instituciones de control y fiscalización que correspondan.”

Esa regulación es congruente con el principio de eficiencia que recoge el artículo 10 de la Constitución Política, así como con otras regulaciones del ordenamiento que preceptúan la obligación del funcionario público de actuar de forma que su gestión permita una rendición de cuentas ajustada a derecho. Por ende, no sería aceptable que el funcionario conozca y archive la advertencia que le brinda la auditoría interna, sin haber analizado lo que se le comunica y haber manifestado razonadamente su decisión al respecto, toda vez que, siendo ya conocedor de las eventuales consecuencias de la acción o decisión, su inacción podría acarrearle las responsabilidades previstas en el artículo 39 de la LGCI, por debilitamiento del control interno o, en general, por incumplimiento de los deberes que le asigna la ley.

Por consiguiente, debería esperarse que el destinatario de la advertencia adopte alguna acción válida a raíz de ella, o en caso de desechar lo comunicado por la auditoría interna, justifique claramente las razones atinentes. En ese sentido, si la advertencia se ha suministrado de manera verbal en el curso de una sesión o reunión, las manifestaciones de la administración al respecto deben quedar asentadas en el acta o en la minuta respectiva; si la comunicación de la advertencia ha tenido lugar mediante un documento formal, el órgano pasivo debería manifestar de igual modo lo pertinente a la auditoría interna; si no lo hace, tal omisión constituirá un elemento adicional a tomar en cuenta en el momento de efectuar el seguimiento respectivo, sin perjuicio de las reiteraciones que la auditoría interna estime conveniente cursar.

Al respecto, conviene tener presente que la advertencia y las acciones subsecuentes no están sometidas al régimen previsto en los artículos 36 a 38 de la Ley General de Control Interno, pues éste se refiere únicamente a las recomendaciones planteadas en los estudios formales de auditoría. No obstante, sí es necesario que la auditoría interna verifique el proceder posterior de la

administración, para determinar su legalidad y su propiedad técnica; ello puede realizarse como parte de un estudio de auditoría que incluya en su alcance, entre otros asuntos, los relativos a las acciones derivadas de las advertencias brindadas por la auditoría interna, o bien como un estudio especial que permita determinar la procedencia de lo actuado por la administración. Es claro que, dependiendo de cómo se realice este seguimiento, se obtendrán productos diferentes, ya sea un informe de control interno o uno de responsabilidad, según corresponda.

De este modo, damos por evacuada su consulta.  
(...)

**8438 (DFOE-PG-330)**  
**2 de setiembre de 2011**

**Asunto:** Criterio sobre la participación del auditor interno en las sesiones del Directorio Legislativo.

(...)

Se da respuesta al oficio PS-JRRQ-36-06-2011, mediante el cual se solicita el criterio de esta Contraloría General sobre si es procedente que el Auditor Interno asista a todas las sesiones del Directorio Legislativo, para disponer de la asesoría indicada en el artículo 22 de la Ley General de Control Interno, No. 8292 (LGCI), respecto de los asuntos que conozca y cuál es el alcance y la naturaleza de la asesoría que brinda el auditor al órgano colegiado.

La atención de la consulta planteada, se enmarca en el ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General, regulada en el artículo 29 de la Ley Orgánica (Ley No. 7428 del 4 de setiembre de 1994) y en la circular No. CO-529 publicada en el diario oficial La Gaceta No. 107 del 5 de junio de 2000 (disponible en la página web [www.cgr.go.cr](http://www.cgr.go.cr)).

Uno de los requisitos de obligado cumplimiento en las consultas que se planteen ante este órgano contralor, es que no deben estar referidas a un caso concreto, de ser así procedería rechazar de plano la gestión. Ahora bien, a pesar de que el presente es un caso concreto, por la importancia que reviste el asunto de fondo, esta Contraloría General atenderá la consulta en términos generales, para definir los aspectos que rigen la participación de los auditores internos en las sesiones de los órganos colegiados. Por lo anterior, corresponderá a la administración consultante analizar y resolver cada caso concreto, aplicando el marco legal que corresponda, así como los aspectos que se desarrollen en el presente criterio vinculante.

#### **I. MOTIVO DE LA CONSULTA**

Señala como aspecto a considerar que el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna de la Asamblea Legislativa, establece en el artículo 11 que el auditor interno podrá asistir a las sesiones o reuniones del Directorio Legislativo, cuando sea convocado directamente, por decisión de ese órgano colegiado o la Presidencia de la Asamblea Legislativa, o bien a solicitud del auditor, en cuyo caso tendrá voz pero no voto, y que la participación del auditor

interno en dichas sesiones será conforme a sus responsabilidades de asesoría y advertencia, en asuntos de su competencia, y no podrá ser de carácter permanente.

Asimismo, manifiesta que esta Contraloría General en el pronunciamiento N° 10939 del 2 de octubre del 2003 indicó que la asistencia del auditor a las sesiones del órgano colegiado es un deber de ese funcionario cuando sea convocado para asesorar en materia de su competencia al jerarca del cual depende, de conformidad con la doctrina que sustenta lo dispuesto en el artículo 22, inciso d), de la Ley General de Control Interno (LGCI). También señala el oficio que dicha participación tiene como objetivo que el auditor, en ese papel esencial de asesor, aporte elementos de juicio adicionales que coadyuven a la adecuada toma de decisiones por parte de ese órgano colegiado; debe limitarse estrictamente a lo de su competencia, otorgándose el derecho a voz pero no a voto, en garantía de la independencia que debe caracterizar el ejercicio de su función; debe darse sobre asuntos concretos y, por tanto, solicitarse por parte del jerarca explícitamente para temas específicos. Destaca también del oficio que se menciona, que el mismo indica que no es procedente fundamentarse en el artículo 22, inciso d), de la LGCI, para reclamar la presencia del auditor en todas las sesiones que celebre el órgano colegiado, aduciendo la necesidad de su asesoría y que la asistencia regular del auditor interno a las sesiones del órgano colegiado no debe ser la regla, excepto que así se disponga legalmente. La asistencia ocasional del auditor interno debe ser la regla.

Por otra parte hace referencia al oficio N° 14475 d e 4 de diciembre del 2007 de esta Contraloría General, donde se indica, en lo que interesa, que la participación de un auditor interno en las sesiones de la junta directiva de una institución específica, no debe ser con carácter permanente, salvo que exista norma legal que lo autorice.

Finalmente, alude a las Directrices generales relativas al reglamento de organización y funcionamiento de las auditorías internas del Sector Público, donde en lo conducente se dice que la participación permanente del auditor interno en las sesiones del jerarca no debe ser la regla, salvo que la ley así lo establezca; y comenta que dichas directrices fueron derogadas por resolución publicada en La Gaceta del 10 de febrero del 2010; agrega que sin embargo estuvieron vigentes hasta el 9 de febrero del 2011.

## **II. Criterio del órgano contralor**

De conformidad con lo ya señalado, se reitera que no se atenderá el caso concreto planteado en la consulta, por el contrario se procede a desarrollar los aspectos básicos que, para todos los casos, rigen y delimitan la participación del auditor interno en las sesiones del órgano colegiado.

### **Sobre la diferencia entre las funciones de administración activa y auditoría interna**

En primer término, para una adecuada respuesta a la presente consulta resulta necesario reiterar algunos señalamientos que esta Contraloría General ya ha desarrollado para diferenciar entre las funciones asignadas a la administración activa de aquellas que se encuentran a cargo de la auditoría interna. Al respecto, en el oficio N° 10939 del 2 de octubre del 2003 (DI-CR-425), se analizó, en lo que interesa:

“...En relación con este asunto, es preciso partir de que existen dos áreas de responsabilidad perfectamente delimitadas en la LGCI, excluyentes entre sí pero yuxtapuestas y complementarias: la administración activa y la auditoría interna.

En cuanto a la administración activa, se le define así en el artículo 2 de la LGCI:

“**Administración activa:** desde el punto de vista funcional, es la **función decisoria, ejecutiva, resolutoria, directiva u operativa** de la Administración. Desde el punto de vista orgánico es el conjunto de órganos y entes de la función administrativa, que deciden y ejecutan; incluyen al jerarca, como última instancia.” (El resaltado es nuestro).

Asimismo, disponen los artículos 8, 9 y 10 de esa misma Ley:

“Artículo 8°—**Concepto de sistema de control interno.** Para efectos de esta Ley, se entenderá por sistema de control interno la serie de **acciones ejecutadas por la administración activa**, diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los siguientes objetivos:

- a) Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.
- b) Exigir confiabilidad y oportunidad de la información.
- c) Garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones.
- d) Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.

Artículo 9°—**Órganos del sistema de control interno.** La administración activa y la auditoría interna de los entes y órganos sujetos a esta Ley, serán los **componentes orgánicos del sistema de control interno** establecido e integrarán el Sistema de Fiscalización Superior de la Hacienda Pública a que se refiere la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Artículo 10.—**Responsabilidad por el sistema de control interno.** Serán **responsabilidad del jerarca y del titular subordinado** establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional. Asimismo, será **responsabilidad de la administración activa** realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento.” (El resaltado es nuestro).

Por su parte, el capítulo III de esa LGCI es abundante en establecer los deberes que corresponden en diversos ámbitos al jerarca y a los titulares subordinados y, en general, a toda la administración activa.

En lo que se refiere a la auditoría interna, igualmente encontramos disposiciones que son un apropiado ejemplo para entender la naturaleza de esa actividad. Entre ellas, las contenidas en los artículos 21 y parte del 22:

“Artículo 21.—**Concepto funcional de auditoría interna.** 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.

Artículo 22.—**Competencias.** *Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente:*

a) **Realizar auditorías o estudios especiales** semestralmente, en relación con los fondos públicos sujetos a su competencia institucional, incluidos fideicomisos, fondos especiales y otros de naturaleza similar. Asimismo, efectuar semestralmente auditorías o estudios especiales sobre fondos y actividades privadas, de acuerdo con los artículos 5 y 6 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en el tanto estos se originen en transferencias efectuadas por componentes de su competencia institucional.

b) Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes.

c) (...)

d) **Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza** sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento.

e) (...) (El resaltado es nuestro).

Y en cuanto a las prohibiciones:

Artículo 34.—**Prohibiciones.** *El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones:*

a) **Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia.**

b) (...) (El resaltado es nuestro).

*Téngase presente, además, que las disposiciones anteriores coadyuvan a conseguir la finalidad del Ordenamiento de control y fiscalización superiores contenida en el artículo 11 de nuestra Ley Orgánica, cual es ‘garantizar la legalidad y la eficiencia de los controles internos y del manejo de los fondos públicos’.*

*Bastan las transcripciones hechas para que de su lectura se desprenda cuán distintas son ambas actividades -la administrativa y la de auditoría interna- y cuán complementarias para que se alcancen los fines de la organización y del citado ordenamiento de control y fiscalización superiores...”.*

Partiendo de lo anterior interesa entonces tener presente que a la administración activa le corresponde tomar las riendas de la organización, llevar a cabo el proceso administrativo (planear, organizar, dirigir, coordinar y controlar, básicamente) y asumir las consecuencias por sus acciones u omisiones derivadas de administrar; mientras que a la auditoría interna le corresponde fiscalizar que la actuación del jerarca y la del resto de la administración se ejecute conforme al marco legal y técnico y a las sanas prácticas. Lo anterior mediante la ejecución de auditorías y estudios especiales, así como mediante las funciones de asesoría y advertencia.

**Sobre la función de asesoría que desarrolla la auditoría interna**

Una vez diferenciadas las funciones de la auditoría interna respecto de las de la administración activa, interesa centrarnos en el análisis de la naturaleza de la función de asesoría que corresponde a aquella.

En ejercicio de dicha función el auditor interno suministra criterios, observaciones, opiniones, advertencias y recomendaciones, como resultado de sus procesos de control y fiscalización, con la intención de que se conviertan en insumos para la administración activa, que le permitan tomar decisiones más informadas y con una orientación hacia el mayor apego al ordenamiento jurídico y técnico.

Asimismo, la auditoría interna contribuye a que se alcancen los objetivos, se emitan recomendaciones y otros productos orientados al fortalecimiento de los sistemas de control interno, lo cual a su vez coadyuva al logro de los objetivos institucionales.

Ahora bien, este importante apoyo que brinda el auditor interno no debe nunca confundirse con una habilitación para coadministrar o sustituir la potestad y responsabilidad del jerarca en la toma de decisiones. Por ello interesa resaltar que en ejercicio de su función asesora, el auditor interno se constituye únicamente en parte del equipo de asesores del jerarca, por lo que sus manifestaciones le proporcionan información que éste deberá valorar - por su propia cuenta y bajo su entera responsabilidad- para tomar la decisión que corresponda.

Respecto de lo anterior, esta Contraloría General ha señalado en anteriores criterios<sup>1</sup> que en ejercicio de ésta función, la auditoría interna:

1. Suministra criterios e información de utilidad al jerarca para la toma de decisiones, siempre dentro de la materia de su competencia y conocimiento.
2. Brinda solo una parte de toda la información que corresponde analizar al jerarca para decidir lo que corresponda.
3. El jerarca nunca queda liberado de su responsabilidad de valorar y analizar la información que le proporcione el auditor y fundamentar una decisión en beneficio de los intereses institucionales.

Todo lo anterior tiene estrecha relación con la disposición contenida en el artículo 25 de la Ley General de Control Interno, No. 8292, que establece que la auditoría interna es una actividad independiente y objetiva, lo que significa que el auditor realiza sus funciones libre de influencias, con independencia del jerarca y de la administración activa. Dicha independencia cobra marcada relevancia para determinar los alcances de la participación del auditor en las sesiones del órgano colegiado, que se desarrollará a continuación.

### **Sobre la participación del auditor interno en las sesiones del órgano colegiado**

En reiteradas ocasiones<sup>2</sup> éste órgano contralor ha desarrollado los posibles supuestos en los que el auditor interno podría tener participación en las sesiones que realice el órgano colegiado. La primera de dichas posibilidades es que el propio auditor interno, determine la necesidad de asistir a una sesión en especial, ya sea porque en el ejercicio de su función de auditoría, decida que la asistencia resulta de alto interés en razón de que pueda obtener información relevante que le permita ejercer con mayor eficiencia sus funciones de fiscalización, o porque estime necesario gestionar su

asistencia, en calidad de asesor, ante el órgano colegiado, para la atención de un asunto propio de sus funciones.

Esta posibilidad se deriva de su función de asesoría, así como de la potestad que asiste al auditor interno de tener acceso directo a toda clase de información y documentos de los entes u órganos de su competencia institucional, y de solicitar directamente a cualquier funcionario de cualquier nivel jerárquico, la información y colaboración que demande el ejercicio de la auditoría interna (artículo 33 de la Ley General de Control Interno).

El auditor interno tiene entonces plena libertad para asistir a cualquier sesión, siempre y cuando así lo estime necesario y conveniente para el desempeño de sus funciones, esto en asuntos propios de su competencia.

Otra posibilidad se encuentra en el supuesto de que el auditor interno sea convocado por el jerarca, en cuyo caso no podría negarse asistir ya que existe deber legal e ineludible del auditor interno de asesorar al jerarca cuando este lo convoque a las sesiones del órgano colegiado, siempre y cuando la asesoría que requiera el jerarca verse siempre sobre las materias que son competencia del auditor interno. Debe tenerse presente que se trata de una actividad independiente, objetiva y asesora que contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales.

El auditor interno asistirá entonces a las sesiones, con derecho a voz pero no a voto, y deberá quedar constancia de su opinión en las actas respectivas. Con lo anterior se comprende que la participación del auditor no lo convierte en parte del órgano colegiado, sino que participará como simple asesor de quienes sí serán responsables de tomar la decisión del órgano colegiado.

A partir de todo lo desarrollado hasta este punto, resulta necesario entonces tener presente que la participación del auditor en dichas sesiones, independientemente de si lo hace por decisión propia o a raíz de una convocatoria, deberá enmarcarse en los siguientes parámetros:

- 1.** La actuación del auditor en las sesiones del órgano colegiado se debe limitar estrictamente a lo de su competencia, otorgándosele el derecho a voz pero no a voto, lo cual es acorde con la doctrina y la técnica, por cuanto tratándose de un asesor del jerarca, su labor no debe ir más allá de una asesoría en su campo, en garantía de la independencia que debe caracterizar el ejercicio de su función.
- 2.** Se busca garantizar con esta medida que la participación del auditor interno no se vea teñida de la administración activa.
- 3.** El auditor interno provee elementos de juicio para la preparación y formación de la voluntad administrativa, sin introducir ningún sesgo por el que se le señale al auditor una posible coadministración.
- 4.** Es necesario que conste en las actas respectivas la opinión que emita el auditor sobre los asuntos de su competencia que se discutan. Así también, se requiere que en los casos en que a criterio de este funcionario y por la complejidad del asunto en discusión, necesite recabar mayores elementos de juicio de previo a opinar, el jerarca posibilite que posponga su opinión para una sesión posterior.

**5.** La asesoría y las advertencias que brinde la auditoría interna a la administración, deben darse sin que se comprometa su independencia y objetividad en el desarrollo posterior de las labores propias de la actividad.

Este último parámetro señalado se sustenta en la necesidad de resguardar la independencia y objetividad del auditor cuando participe en las sesiones del órgano colegiado.

A partir de ello y considerando la diferencia de la naturaleza de las funciones de administración activa y auditoría –y por tanto las responsabilidades que a cada uno le corresponden- debe tenerse presente que:

**1.** Ni la presencia del auditor en reuniones en que se traten asuntos que incumben a la administración ni el silencio que guarde -que no emita opinión- sobre ellos, releva de responsabilidad a la administración activa sobre lo que decida y ejecute.

**2.** Ni la presencia del auditor en reuniones en que se traten asuntos que incumben a la administración ni el silencio que guarde limitará en forma alguna la posibilidad del auditor de analizar el tema posteriormente en fiscalización (ejercicio de sus competencias de auditoría).

Finalmente, para atender la consulta en cuanto al punto sobre la participación del auditor en todas las sesiones que realicen los órganos colegiados, se aclara que esta Contraloría General considera pertinente flexibilizar el criterio que se ha mantenido hasta la fecha.

Anteriormente<sup>4</sup>, este órgano contralor sostuvo la improcedencia de la participación permanente del auditor interno en dichas sesiones, en esta ocasión se reconsidera el criterio para que en adelante, la participación regular del auditor en las sesiones del órgano colegiado se determine a partir de una negociación entre éste y su jerarca en la que puedan pactarla si media mutuo acuerdos.

Para lo anterior el auditor deberá asegurarse que la participación regular no impacte negativamente su objetividad e independencia, que la misma se realice bajo los parámetros señalados en el presente criterio vinculante, así como en el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna, y en las disposiciones que la Ley General de Control Interno tiene para regular las funciones y competencias de la auditoría interna.

Además, el auditor interno podría tomar la decisión de no asistir a una sesión en particular, aún y cuando hayan pactado su participación regular, cuando considere que ésta sería inconveniente en razón de los temas que se vayan a tratar; es decir, cuando en ella valore que se vea afectada la independencia y objetividad en el ejercicio de las funciones que se le han asignado por ley.

Este cambio en la posición que venía desarrollando la Contraloría General encuentra eco en posiciones ya desarrolladas por las orientaciones internacionales de expertos técnicos en la materia, quienes se inclinan por promover una comunicación e interacción cada vez mayor y más cercana entre el auditor interno y la administración activa. Uno de los mecanismos que promueven para alcanzar dicho objetivo es la participación regular del auditor en las sesiones de los órganos colegiados. Todo lo anterior con la intención de que éste pueda asesorar mejor y más oportunamente al jerarca y, al mismo tiempo, pueda tener acceso a información sobre procesos o decisiones de la administración que le ayuden a ejercer de mejor forma sus funciones de auditoría<sup>6</sup>.

Reiteramos que cuando se acuerde la asistencia regular del auditor interno en las sesiones del órgano colegiado, su participación deberá enmarcarse dentro de todas las advertencias, parámetros, consideraciones y limitaciones que se han desarrollado en el presente criterio vinculante.

### **III. Conclusiones**

1. La asistencia del auditor interno a las sesiones del órgano colegiado, es un deber de ese funcionario cuando sea convocado para asesorar en materia de su competencia al jerarca del cual depende, de conformidad con la doctrina que sustenta lo dispuesto en el artículo 22, inciso d, de la Ley General de Control Interno. Dicha participación tiene como objetivo que el auditor, en ese papel esencial de asesor, aporte elementos de juicio adicionales que coadyuven a la adecuada toma de decisiones por parte de ese órgano colegiado.
2. El auditor interno podrá asistir a las sesiones del órgano colegiado cuando lo estime apropiado para la adecuada fiscalización y el cabal cumplimiento de sus funciones.
3. La administración activa y el auditor interno podrán negociar y pactar la asistencia y participación regular de éste último a las sesiones del órgano colegiado, la cual deberá enmarcarse siempre dentro de los parámetros señalados en el presente criterio vinculante, así como en el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna y en las disposiciones que la LGCI contiene para regular las funciones y competencias de la auditoría interna. El auditor interno conservará la potestad de abstenerse de asistir a una sesión en particular, cuando considere que ello podría afectar su independencia y objetividad.
4. La actuación del auditor en las sesiones del órgano colegiado se debe limitar estrictamente a lo de su competencia, otorgándosele el derecho a voz pero no a voto, lo cual es acorde con la doctrina y la técnica, por cuanto tratándose de un asesor del jerarca, su labor no debe ir más allá de una asesoría en su campo, en garantía de la independencia que debe caracterizar el ejercicio de su función.
5. Es necesario que conste en las actas respectivas la opinión que emita el auditor sobre los asuntos de su competencia que se discutan. Así también, se requiere que en los casos en que a criterio de este funcionario y por la complejidad del asunto en discusión, necesite recabar mayores elementos de juicio de previo a opinar, el jerarca posibilite que posponga su opinión para una sesión posterior.
6. Ni la presencia del auditor en reuniones en que se traten asuntos que incumben a la administración, ni el silencio que guarde -que no emita opinión- sobre ellos, releva de responsabilidad a la administración activa sobre lo que decida y ejecute. Tampoco limitará en forma alguna la posibilidad del auditor de analizar el tema posteriormente en fiscalización (ejercicio de sus competencias de auditoría).

En los términos indicados, se reconsidera el criterio externado por esta Contraloría General únicamente en cuanto a la participación regular del auditor interno en las sesiones del órgano colegiado. Por lo demás, se mantiene la posición en cuanto a los parámetros dentro de los que deberá ejercer dicha participación, los cuales se han retomado y desarrollado en el presente criterio vinculante.

<sup>1</sup> Al respecto, ver oficio 10939 (DI-CR-425) del 2 de octubre, 2003.

<sup>2</sup> Ver oficios No. 10939 (DI-CR-425) del 2 de octubre de 2003 y 14475 (DAGJ-1560-2007) del 4 de diciembre de 2007.

3 Al respecto, el artículo 22 de la Ley General de Control Interno, establece entre las funciones del auditor interno: "...Asesorar en materia de su competencia al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento..."

4 Ver nota al pie 2 de este oficio.

5 Resulta pertinente aclarar que en aquellos casos en los que una norma legal disponga la participación del auditor en todas las sesiones del órgano colegiado no podría mediar acuerdo entre partes y por el contrario deberá estarse a lo ordenado por la norma.

6 Posición desarrollada en documento elaborado por el Consejo para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna N° 1111-1, sobre interacción directa con la junta. Emitido por The Institute of Internal Auditors en enero de 2009.

**14475 (DAGJ-1560-2007)**  
**4 de diciembre de 2007**

**Asunto:** Solicitud de criterio sobre la procedencia de incorporar en el artículo 41 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna de RACSA, la participación del Auditor Interno en las sesiones de Junta Directiva.

Nos referimos a sus oficios Nos. 30.AUD.402.2007 y 30.AUD.474.2007 de fechas 02 de octubre y 08 de noviembre, ambos del 2007, recibidos en esta Contraloría General el 4 de octubre y el 13 de noviembre respectivamente, mediante los cuales solicita el criterio de este órgano contralor sobre la procedencia de incorporar en el artículo 41 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna de Radiográfica Costarricense Sociedad Anónima -en adelante RACSA- la participación del Auditor Interno en las sesiones de Junta Directiva.

Indica que es de suma importancia para el fortalecimiento del sistema de control interno de RACSA, la participación del auditor interno en las sesiones de Junta Directiva, dadas las circunstancias de cambio constante y de nuevas condiciones de apertura que se avecinan y que provocarán transformaciones en las políticas, la organización y el accionar de la empresa. Basado en lo anterior, señala que las disposiciones que se tomen en Junta Directiva deben ser conocidas por el auditor en forma inmediata y de esa manera incorporar las medidas necesarias para el Plan Estratégico y en los Planes Anuales de la Auditoría.

En virtud de lo anterior, somete a nuestra consideración el artículo 41 propuesto para el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna de RACSA, el cual nos permitimos transcribir textualmente, a continuación:

*“Artículo 41°. Asistencia a sesiones de Junta Directiva. El Auditor Interno participará en las sesiones de Junta Directiva de RACSA cuando lo considere pertinente, con el fin de mantenerse informado sobre el avance en el logro de los objetivos de la Empresa, ejercer su función de asesor en materia de su competencia y advertir, si conoce, de las consecuencias de determinadas conductas. La asistencia del Auditor Interno en las reuniones de Junta Directiva no es obligatoria; tendrá derecho a voz pero no a voto y de ninguna forma, comprometerá su independencia y objetividad en le (sic) el desarrollo posterior de sus competencias. La presencia o el silencio del Auditor en las sesiones de Junta Directiva, no relevan*

*a dicho órgano de la responsabilidad de respetar el ordenamiento jurídico, la técnica y las buenas prácticas en la protección del interés empresarial.”*

### **CRITERIO DEL DESPACHO**

Como asunto de primer orden, hacemos de su conocimiento que en reiteradas ocasiones, esta Contraloría General ha emitido una serie de pronunciamientos relacionados con la participación del auditor interno en las sesiones o reuniones del jerarca, los cuales se han ido ajustando conforme el marco normativo del momento.

En cuanto a este tema, este órgano contralor dispuso lo pertinente en el punto 1.2 del oficio No. 7967 (PI/ES-309) del 4 de julio de 1996. Posteriormente, el oficio No. 10939 (DI-CR-425) del 02 de octubre de 2003 retomó lo enunciado, en los siguientes términos:

- a) *“La asistencia del Auditor Interno a las sesiones del órgano colegiado, es un deber de ese funcionario cuando sea convocado para asesorar en materia de su competencia al jerarca del cual depende, de conformidad con la doctrina que sustenta lo dispuesto en el artículo 22, inciso d), de la Ley General de Control Interno. Dicha participación tiene como objetivo que el Auditor, en ese papel esencial de asesor, aporte elementos de juicio adicionales que coadyuven a la adecuada toma de decisiones por parte de ese órgano colegiado.*
- b) *El Auditor Interno debe asistir a las sesiones del órgano colegiado cuando lo estime apropiado para el cabal cumplimiento de sus funciones.*
- c) *La actuación del Auditor en las sesiones del órgano colegiado se debe limitar estrictamente a lo de su competencia, otorgándosele derecho a voz pero no a voto, lo cual es acorde con la doctrina y la técnica, por cuanto tratándose de un asesor del máximo jerarca, su labor no debe ir más allá de una asesoría en su campo, en garantía de la independencia que debe caracterizar el ejercicio de su función.*
- d) *Es necesario que conste en las actas respectivas la opinión que emita el Auditor sobre los asuntos de su competencia que se discutan. Así también, se requiere*
- e) *que en los casos en que a criterio de este funcionario y por la complejidad del asunto en discusión, necesite recabar mayores elementos de juicio de previo a opinar, el jerarca posibilite que posponga su opinión para una sesión posterior.”*

Por otro lado, en cuanto a la regularidad de la asistencia del auditor a las sesiones del jerarca u órgano colegiado conviene citar en lo conducente, lo señalado por esta Contraloría General en el supracitado oficio N° 10939 en el que se señaló que:

*“La asistencia regular del auditor interno a las sesiones del órgano colegiado no debe ser la regla -excepto que así se disponga legalmente-, pero quedará a juicio del auditor coordinar lo que corresponda para asistir si así lo requieren los asuntos que tenga en estudio; ello es su facultad, pero debe considerar las eventuales consecuencias en su independencia y objetividad de proceder de esa manera, así como estar alerta de advertir oportunamente sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, ya que probablemente será de su conocimiento mientras permanezca en las sesiones. Sobre este extremo, se reitera*

*que ni la presencia ni el silencio del auditor en las sesiones releva al jerarca de la responsabilidad de respetar el ordenamiento jurídico en lo que acuerde, y que no obstante el silencio, ello no impide que el auditor interno emita su opinión posteriormente de manera oportuna, sea de forma verbal en otra sesión, o por escrito”.*

Así las cosas, tenemos que en el oficio No.10939-2003, se concluyó que la asistencia del Auditor Interno a las sesiones que realice el órgano colegiado es de carácter obligatorio cuando sea convocado con el fin de servir como asesor, de conformidad con lo contemplado en el artículo 22, inciso d) de la Ley General de Control Interno, No. 8292 del 31 de julio de 2002, publicada en La Gaceta 169 del 4 de setiembre de 2002, el cual nos permitimos transcribir a continuación:

*“Artículo 22.—Competencias. Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente:*

*d) Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento.”.*

Como se aprecia del inciso transcrito, existe una doble obligación para el auditor interno: la primera, asesorar al jerarca del cual depende en asuntos estrictamente de su competencia y, la segunda, advertir a los sujetos pasivos que fiscaliza, incluyendo al jerarca, sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones que se encuentren a contrapelo del ordenamiento jurídico y técnico y siempre y cuando sean de su conocimiento. No obstante, este Despacho es del criterio de que dichas labores de asesoría y advertencia, no deben comprometer y menoscabar la independencia y objetividad que tiene la Unidad de Auditoría Interna.

La anterior interpretación se ve fortalecida con lo dispuesto en el oficio No 8429 (DI-CR-327) del 8 de agosto de 2003, en el cual se señaló lo siguiente:

*“ii. **La asesoría:** se refiere a aquella mediante la cual se provee al jerarca, criterios, opiniones u observaciones que coadyuvan a la toma de decisiones. Puede brindarse en forma oral pero de preferencia debe ser escrita y se emite por el auditor a solicitud de la parte interesada, sobre asuntos estrictamente de su competencia y sin que se menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias. En su forma más sencilla consistiría en un criterio con el sustento jurídico y técnico pertinente, que se exprese en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda, bajo el supuesto de que quedará consignada en actas o si es posible en un documento escrito. También, puede consistir en un trabajo de análisis que desarrolla y fundamenta dicha unidad a solicitud del jerarca. Los resultados de este análisis se expresan por escrito y el documento correspondiente no se rige por el trámite del informe que prescribe la LGCI.*

*iii. **La advertencia:** corresponde a una función preventiva que consiste en alertar con el debido cuidado y tono, a cualquiera de los órganos pasivos de la fiscalización, incluido el jerarca, sobre las posibles consecuencias de su proceder. Esta labor se ejecuta sobre asuntos de su competencia y sin que se menoscabe o*

*comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias, cuando sean de su conocimiento conductas o decisiones de la administración activa, que contravengan el ordenamiento jurídico y técnico. En su forma más sencilla consistiría en prevenir sobre las posibles consecuencias de una decisión, hecho o situación, con el sustento jurídico y técnico pertinente, que puede expresarse en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda y debe quedar consignada en actas o un documento escrito. También, puede consistir en un trabajo de análisis que desarrolla y fundamenta la auditoría interna, como producto del conocimiento de un asunto cuyas consecuencias pueden derivar en perjuicio para la administración. El resultado de este análisis se expresa por escrito mediante criterios que previenen (advertencias) a la administración de las consecuencias de un hecho o decisión; documento que al igual que las asesorías, no se rige por el trámite del informe que prescribe la LGCI”.*

Por su parte, el oficio No. 4935 (DAGJ-479-07) del 14 de mayo de 2007, refiriéndose a las funciones de asesoría y advertencia, señaló que: *“Esas funciones pueden ser ejercidas de múltiples formas, entre las cuales puede estar el asistir a sesiones de Junta Directiva, lo cual puede derivarse de un mandato legal expreso, de un acuerdo general o en concreto de la propia Junta Directiva en tal sentido o incluso cuando de mutuo propio el auditor estime necesario gestionar su asistencia a una determinada sesión si así lo requiere alguna situación en específico propia de su competencia, participación en la que en todo caso el Auditor Interno tiene derecho a voz pero no a voto, puesto que no tiene un rol de Administración Activa o decisoria.”*

Por lo demás, en el ejercicio de las funciones señaladas, el Auditor Interno debe ejercer el debido cuidado para no participar en la toma de decisiones de la Administración, lo cual nos remitiría a lo que contempla el artículo 34, inciso a) de la Ley 8292, que señala que el Auditor Interno tiene prohibido realizar funciones y actuaciones de Administración Activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia.

A propósito de las prohibiciones contenidas en el artículo 34, inciso a) -ejercer funciones de la administración activa- se expondrá, en lo que interesa, lo señalado por el dictamen No. 079 del 23 de febrero de 2005 de la Procuraduría General de la República:

*“En ese sentido, debe entenderse como función administrativa el establecimiento y ejecución del sistema de control interno, comprensivo de las acciones ejecutadas por la administración activa para proporcionar seguridad en la consecución de los objetivos legales (artículo 8). Consecución que corresponde ante todo a la administración interna. Es a ella a quien corresponde la consecución de los fines legales, la definición de los planes, objetivos y metas del accionar administrativo, el cumplimiento de la normativa legal, así como el logro de una acción operativa eficaz y eficiente. La administración activa verifica el cumplimiento de las acciones de control ‘en el curso de las operaciones normales integradas a tales acciones’ (artículo 17)”.*

Asimismo, señala este dictamen que:

*“La realización de labores de administración activa, repetimos, colocaría al auditor en un conflicto de intereses lesivo de la independencia con que debe ejercer la auditoría interna”.*

Lo anterior, tiene como origen lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley General de Control Interno, también analizado por el dictamen de repetida cita y que agrega al respecto lo siguiente:

*“Artículo 25.- Independencia funcional y de criterio. Los funcionarios de la auditoría interna ejercerán sus atribuciones con total independencia funcional y de criterio respecto del jerarca y de los demás órganos de la administración activa”.*

*Lo cual implica que el auditor debe ejercer sus funciones en forma independiente y objetiva, sin interferencias externas. El criterio con que se ejerce la función debe responder a principios técnicos y no estar determinado por la relación con la administración activa. Se otorga independencia como una garantía del cumplimiento de la función. Por consiguiente, en el caso de la auditoría, la independencia funcional está relacionada con la competencia de que este órgano es titular.*

*Esa independencia puede verse afectada sobre todo por el ejercicio de funciones propias de la administración activa. Es por ello que una de las prohibiciones que se impone al auditor es, precisamente, la del ejercicio de funciones administrativas, salvo las necesarias para ejercer su competencia, artículo 34, inciso a). Ergo, el auditor no debe involucrarse en operaciones administrativas ni sustituirse a la administración en el cumplimiento de sus funciones. No se trata sólo de participar activa o pasivamente en la toma de decisiones, en su ejecución, en los procesos directivos u operativos de la Administración. Por el contrario, la prohibición incluye las funciones de control interno propias de la administración.”.*

Ahora bien, en atención a la incorporación del artículo 41 del reglamento que dio origen a esta consulta, hemos de indicarle, como es de su conocimiento, que mediante la resolución R-CO-93-2006 de las trece horas del 17 de noviembre del 2006, y que contiene las “*Directrices Generales relativas al Reglamento de Organización y Funcionamiento de las Auditorías Internas del Sector Público (D-2-2006-CO-DFOE-DAGJ)*”, publicadas en La Gaceta N° 236 del 8 de diciembre de 2006, que son de carácter obligatorio para todos los entes y órganos sujetos a la Ley General de Control Interno N° 8292, se dispuso en el punto 2.3.2, inciso b), párrafo cuarto, que la participación del auditor interno en las sesiones o reuniones del jerarca **no debe ser en forma permanente ni debe ser la regla**, dado que interferiría en las funciones propias de la Administración Activa. En ese sentido, es importante recordar que solamente mediante **ley expresa** puede un Auditor Interno asistir a las sesiones en forma *permanente*, y siempre y cuando no existan motivos que lo inhiban de asistir, como en el caso de situaciones en las cuales pueda tener un interés personal, directo o indirecto, de modo que en aras de los principios de imparcialidad, neutralidad y objetividad se exige no ser parte de las sesiones.

Así también, estimamos importante acotar que el espíritu de la norma no es restringir la independencia y objetividad del Auditor Interno, ni tampoco restringir toda la gama de competencias que le otorga la Ley General de Control Interno, al contrario, al introducirse en un nuevo instrumento una norma expresa en ese sentido, se busca garantizar con esta medida que la

participación del Auditor Interno no se vea teñida de Administración Activa puesto que es una competencia de exclusiva responsabilidad del jerarca y, por otro lado, se busca que su actuación esté enfocada hacia lo medular de los asuntos, con un uso más eficiente de su tiempo laboral.

### CONCLUSIONES

1. Conforme el numeral 22, inciso d) de la Ley General de Control Interno, existe un deber legal e ineludible del Auditor Interno de asesorar al jerarca cuando éste lo convoque a las sesiones del órgano colegiado -en este caso la Junta Directiva de RACSA- o cuando el Auditor considera necesaria su participación para un asunto particular propio de sus competencias.
2. La labor de asesoría debe limitarse estrictamente a asuntos de su competencia, con derecho a voz pero no a voto, dejando constancia de su opinión en las actas respectivas.
3. Conforme lo dispuesto en el punto 2.3.2, inciso b), párrafo cuarto, de las “*Directrices Generales relativas al Reglamento de Organización y Funcionamiento de las Auditorías Internas del Sector Público (D-2-2006-CO-DFOE-DAGJ)*”, esta Contraloría General considera que en relación con el artículo 41 propuesto por usted, resulta procedente su incorporación y la redacción de su contenido, bajo el entendido de que deberá adicionarse una norma que se ajuste a lo señalado en las Directrices Generales arriba referidas, en el sentido de que la participación del Auditor Interno en las sesiones de Junta Directiva de RACSA **no debe ser con carácter permanente**, salvo que exista una norma legal expresa que autorice su participación en dichas sesiones.

De esta forma dejamos resulta su solicitud.

(...)

**03848 (DI-CR-166)**  
**16 de abril, 2004**

**Asunto:** Criterio con respecto a su participación como fiscal en una subsidiaria de la Empresa de Servicios Públicos de Heredia (ESPH)

(...)

Me refiero a su consulta planteada ante esta Contraloría General mediante un correo electrónico, en el cual solicitaba criterio respecto a si usted como auditor interno de la ESPH puede ser nombrado en el puesto de fiscal de una subsidiaria de esa misma empresa, de conformidad con el artículo 33 de la Ley de Transformación de la Empresa de Servicios Públicos de Heredia (ESPH), N° 7789.

Con el propósito de contar con el criterio de esa Auditoría y del Departamento de Asuntos Jurídicos de la ESPH y dada la naturaleza del asunto consultado, este Centro de Relaciones le solicitó la remisión de dichos criterios.

En respuesta se recibió la nota N° C-110-03 del 27, con la que remite las notas Nos. DAJ-164-2003 y AL-92-2003 del 23 y 27 de junio, respectivamente, contentivas de sendos pronunciamientos de la Dirección de Asuntos Jurídicos y de la Asesoría Legal de la Empresa.

### **1. Normativa legal y técnica**

En relación con el caso que nos ocupa es de primordial importancia mencionar lo que establece la Ley de Transformación de la Empresa de Servicios Públicos de Heredia (ESPH), N° 7789:

*“ARTÍCULO 5.- La Empresa gozará de plenas facultades para prestar servicios de agua potable, alcantarillado sanitario y evacuación de aguas pluviales; así como para la generación, distribución, transmisión y comercialización de energía eléctrica y alumbrado público, en convenio con las municipalidades de la provincia de Heredia incorporadas, dentro de la jurisdicción de estas. Además, la Empresa podrá desempeñar esas funciones en forma directa, por medio de las subsidiarias que constituya para tal efecto...ARTÍCULO 7.- La Empresa queda autorizada para constituir las sociedades mercantiles que considere necesarias para su mejor organización y el cumplimiento eficiente de los fines públicos asignados.”.*

En los artículos transcritos se evidencia la facultad otorgada a la Empresa de Servicios, para constituir las subsidiarias que estime conveniente, para el mejor desempeño de sus labores.

Por su parte el artículo 33 de esa misma ley describe las funciones del Contralor (entiéndase Auditor Interno) de la ESPH, el cual en lo que interesa dispone:

*“ARTÍCULO 33.- Son funciones del Contralor: a) Ejercer la fiscalización jurídico-financiera y de gestión operativa de la Sociedad y sus subsidiarias. b) Someter a consideración de la Junta Directiva los informes y las recomendaciones derivados del cumplimiento de sus tareas. c) Nombrar y remover a su personal auxiliar y ejercer la jurisdicción disciplinaria sobre él. d) Las demás funciones que la ley, el Pacto Constitutivo o los reglamentos le confieran.”.*

De acuerdo con la lectura de ese artículo, se entiende que la fiscalización jurídica-financiera que deberá hacer la Auditoría de la Empresa de Servicios Públicos de Heredia, es congruente con la competencia de la Auditoría Interna descrita en el artículo 22 de la Ley General de Control Interno N° 8292 (LGCI) referida a ejercer fiscalización, concepto que entre otras actividades fundamentales de control, de conformidad con el ordenamiento se traduce en comprobar e informar regularmente sobre el cumplimiento, la validez y suficiencia del sistema de control interno establecido por la Administración y así proporcionar recomendaciones necesarias a fin de fortalecerlo. Es así como la designación de esas funciones de control al Auditor Interno de la

Empresa de Servicios Públicos de Heredia no sustituye ni son obstáculo para que las subsidiarias de esa Empresa cuenten por su parte con un fiscal, el cual debe ser nombrado de acuerdo con lo establecido por el Código de Comercio.

De manera que el pretender que la Auditoría Interna sustituya a un órgano que dentro de la institución le compete tomar decisiones y llevar a cabo acciones de control como las de la fiscalía de la sociedad, compromete seriamente las competencias y deberes de la Auditoría Interna concebidas en el ordenamiento jurídico pertinente, ya que se pretende con ello convertirla en juez y parte de una actividad que eventualmente le compete fiscalizar. Además de que es claro que la función establecida por el citado artículo 33 no se refiere a que el Auditor deba ser nombrado como fiscal en las subsidiarias.

Existen otras razones por las cuales el Auditor Interno o los funcionarios de la Auditoría Interna no deben fungir como fiscal en una subsidiaria de la Empresa; a saber:

a) Una de esas razones fue expresada por esta Contraloría General en oficio N° 2818 del 8 de marzo de 1988, en el cual se indica en lo que interesa lo siguiente:

*"Al respecto, considera este Despacho que en estricto sentido jurídico, no se puede interpretar que el Fiscal sea miembro de la Junta Directiva de una Sociedad Anónima. El Fiscal se constituye como un órgano independiente, encargado de vigilar la administración de la Sociedad, controlando la legalidad, oportunidad y mérito de los acuerdos tomados por el órgano gestor, sin dejar de lado la importante labor de fiscalización de la contabilidad de las operaciones. Junta Directiva y Fiscal son órganos distintos, con esferas de competencia igualmente distintas./No obstante lo anterior, y en el caso sub-exámine, debe tenerse presente lo que dispone el inciso b) del artículo 196 del Código de Comercio; a saber: "No podrán ser nombrados para el cargo de fiscales: b) Los que desempeñen otro cargo en la sociedad; ...". Este inciso debe entenderse referido a cargos en el órgano gestor, o que sean subordinados a este órgano. De esta manera,... el Auditor estaría imposibilitado para desempeñar el cargo de Fiscal, pues depende directamente de la Junta Directiva. El espíritu de esta disposición tiende a que el Auditor no desempeñe otras funciones que eventualmente se vería obligado a fiscalizar de donde los cargos de auditor y de fiscal no pueden recaer en una misma persona por resultar incompatibles.*

En vista de que lo expuesto es igualmente aplicable con el actual marco normativo, es pertinente afirmar que no lleva razón el Lic. Rolando Sáenz Ulloa, Asesor Legal de la Junta Directiva de la ESPH al asegurar que: "...c) Sin perjuicio de lo expuesto – y en lo que tañe a la ESPH S.A. y sus subsidiarias- el requisito de designación de Fiscal, no deviene del cumplimiento de la Ley Reguladora del Mercado de Valores; sino, de la norma imperativa contemplada en el artículo 33 de su Ley de Transformación N° 7789 de 30 de abril de 1998, que señala dentro de las funciones propias del Contralor Interno: Ejercer la fiscalización jurídico-financiera y de gestión operativa de la sociedad y sus subsidiarias (inciso a)" y más adelante agrega "...la designación hecha en el caso de la EHLN S.A, conforme lo dispone la Ley N° 7789, recayó en la Contraloría Interna de la Empresa..."

b) Otra de las razones por las cuales el auditor no se debe desempeñar como fiscal está contenida en diversa normativa, tal es el caso del artículo 34 de la Ley No. 8292-02, el cual contiene la prohibición a las auditorías internas de realizar funciones y actuaciones administrativas, excepto las necesarias para el adecuado cumplimiento de sus propias funciones. Dicho artículo pretende preservar la objetividad de la auditoría y la independencia de criterio que deben caracterizar al auditor en el ejercicio de su función, enmarcando el límite de lo que en doctrina le corresponde. Lo anterior por cuanto, al momento de fiscalizar, la falta de independencia le impediría emitir un criterio objetivo e imparcial, como efecto de evaluar el contenido de documentos, actuaciones, labores o registros en lo que él o alguno de sus subalternos ha tenido algún grado de participación ajena a su competencia, debilitándose así la acción fiscalizadora que le compete. En lo que interesa el citado artículo estipula:

*“Prohibiciones. El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones: /a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia. /b) Formar parte de un órgano director de un procedimiento administrativo. /c) Ejercer profesiones liberales fuera del cargo, salvo en asuntos estrictamente personales, en los de su cónyuge, sus ascendientes, descendientes y colaterales por consanguinidad y afinidad hasta tercer grado, o bien, cuando la jornada no sea de tiempo completo, excepto que exista impedimento por la existencia de un interés directo o indirecto del propio ente u órgano. De esta prohibición se exceptúa la docencia, siempre que sea fuera de la jornada laboral. /d) Participar en actividades político-electorales, salvo la emisión del voto en las elecciones nacionales y municipales. e) Revelar información sobre las auditorías o los estudios especiales de auditoría que se estén realizando y sobre aquello que determine una posible responsabilidad civil, administrativa o eventualmente penal de los funcionarios de los entes y órganos sujetos a esta Ley...”*

Precisamente en relación con lo subrayado en la transcripción anterior y en forma expresa, en la norma No. 109 del Manual Sobre Normas Técnicas de Auditoría para la Contraloría General de la República y las Entidades y Órganos Sujetos a su fiscalización esta Oficina establece una salvedad obligatoria para la realización de labores administrativas:

*“Incompatibilidad de labores del personal de auditoría interna.  
El personal de auditoría interna, salvo disposición legal en contrario, no ejercerá ninguna labor propia de la administración”*

También la Norma Técnica No. 202 del mismo Manual dice:

*“Independencia del auditor.  
En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores que hayan sido designados para ejecutar el trabajo deberán mantener una actitud mental independiente.”*

c) Asimismo, si se valora la normativa transcrita a la luz de las facultades y obligaciones de los fiscales que se establecen en el Capítulo VII del Código de Comercio, se aprecia la incompatibilidad que se presenta entre la actividad de la auditoría interna y las labores

de los fiscales de las sociedades. Dicho Capítulo dispone respecto de la vigilancia de las sociedades:

*“...CAPITULO VII. De las Sociedades Anónimas.../SECCION VII. De la Vigilancia de la Sociedad.../ARTÍCULO 197.- Son facultades y obligaciones de los fiscales:/a) Comprobar que en la sociedad se hace un balance mensual de situación;/b) Comprobar que se llevan actas de las reuniones del consejo de administración y de las asambleas de accionistas;/c) Vigilar el cumplimiento de las resoluciones tomadas en las asambleas de accionistas;/d) Revisar el balance anual y examinar las cuentas y estados de liquidación de operaciones al cierre de cada ejercicio fiscal;/e) Convocar a asambleas ordinarias y extraordinarias de accionistas en caso de omisión de los administradores;/f) Someter al consejo de administración sus observaciones y recomendaciones con relación a los resultados obtenidos en el cumplimiento de sus atribuciones, por lo menos dos veces al año. Será obligación del consejo someter al conocimiento de la asamblea general ordinaria los respectivos informes;/g) Asistir a las sesiones del consejo de administración con motivo de la presentación y discusión de sus informes, con voz pero sin voto; / h) Asistir a las asambleas de accionistas, para informar verbalmente o por escrito de sus gestiones y actividades;/ i) En general, vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo, las operaciones de la sociedad, para lo cual tendrán libre acceso a libros y papeles de la sociedad, así como a las existencias encaja;/ j) Recibir e investigar las quejas formuladas por cualquier accionista e informar al consejo sobre ellas; y/ k) Las demás que consigne la escritura social.”.*

En el presente caso, la independencia de criterio se vería afectada por la participación del auditor como fiscal de la subsidiaria, principalmente por el nivel de participación del auditor en un proceso de análisis, valoración y generación de información evidentemente de carácter administrativo. Aunque su orientación sea de control, por lo que es importante tener claro que se refiere al control que corresponde a una figura creada con competencia y obligaciones distintas a las de la Auditoría Interna; más aún que es sujeta a la fiscalización de esta última.

## **2. Escritura constitutiva de la Empresa Hidroeléctrica Los Negros, S.A.**

De acuerdo con documentos remitidos por la Auditoría de esa Empresa, se determinó que según se indica en la escritura constitutiva, ante el notario público Eric Scharf Taitelbum, comparecieron los señores José Rodríguez Zelaya y Lech Garwacki Zawadzki, apoderados generalísimos de la Empresa de Servicios Públicos de Heredia, S.A. e Inversiones Nerja de San José, S.A., respectivamente, con el propósito de constituir la Empresa Hidroeléctrica Los Negros, S.A.

De la citada escritura constitutiva es importante comentar el artículo décimo quinto, el cual se refiere a “*De la vigilancia de la Sociedad*”, en dicho artículo se establece lo siguiente:

*“La vigilancia de la sociedad estará a cargo de un fiscal nombrado por todo el plazo social. Este cargo se regirá conforme lo dispone la sección séptima del*

*capítulo séptimo del libro primero del Código de Comercio y la Ley número siete mil setecientos ochenta y nueve. SIN QUE TOME NOTA EL REGISTRO. Se advierte que, de conformidad con el artículo treinta y tres de la Ley número siete mil setecientos ochenta y nueve, el puesto de Fiscal será ocupado por el titular de la Contraloría Interna de la Empresa de Servicios Públicos de Heredia, S.A. SIGUE TOMANDO NOTA EL REGISTRO.”.*

Con base en lo expuesto en este oficio y fundamentalmente con lo prescrito por el actual ordenamiento respecto de la actividad de auditoría interna (Ley 8292 del 2/9/2002), el párrafo subrayado del artículo décimo quinto anterior actualmente no es procedente, ni mucho menos que ello implique que el representante de la Auditoría deba ser nombrado como fiscal de todas las subsidiarias que constituya la Empresa de Servicios Públicos. Lo anterior, sin perjuicio de las acciones de fiscalización que al respecto le corresponden a la Auditoría Interna de esa entidad.

### **3. Conclusión**

Con fundamento en lo establecido en la Ley General de Control Interno artículo veinticuatro, se resuelve que ni el Auditor Interno de la ESPH ni su personal pueden participar como fiscales de dicha empresa o de las subsidiarias que ésta constituya, lo cual encuentra sustento en lo indicado líneas atrás, en donde lo que se persigue es evitar que la actividad de auditoría interna se debilite en su independencia y efectividad fiscalizadora, así como, el garantizar el cumplimiento de lo preceptuado en dicho cuerpo normativo.

Por último se advierte que la participación del Auditor Interno y su personal como fiscal de la Empresa de Servicios Públicos de Heredia o de las subsidiarias que ésta establezca darían lugar al incumplimiento de la prohibición contemplada en el artículo 34 literal a) de la citada Ley General de Control Interno.

(...)

**00211 (DI-CR-009)**  
**12 de enero, 2004**

**Asunto:** Criterio sobre la función de asesoría y advertencia de la actividad de la Auditoría Interna y la finalidad de los lineamientos que cita el artículo 29 de la Ley 8292-2002

(...)

Mediante oficio 154-C-2003 de 30 de junio del presente, se solicitó a esta Contraloría General "... interpretación al tipo de asesoría y apoyo que debe brindar el Departamento de Auditoría Interna de esta Municipalidad, en razón de que la Ley de Control Interno dice que las Auditorías Internas pueden cooperar y asesorar a la Administración." Referente a tal solicitud, mediante oficio N° 7889 de 24 de julio pasado esta Contraloría le solicitó, como paso previo, para dar curso a su solicitud, que adjuntara el criterio de la unidad especializada de esa Municipalidad

sobre el asunto en cuestión. Habiendo cumplido con tal requerimiento, mediante oficio N° 178-C-2003 de 18 de julio del año en curso, también solicita revisar el criterio emitido por la Dirección de Asesoría Legal de esa Municipalidad ( oficio 1081-DA-2003) en concordancia con lo que indicara la Auditora Interna.

El citado pronunciamiento jurídico, en esencia, se refiere a la definición de la actividad de la auditoría interna, sus competencias, su dependencia orgánica, su independencia funcional y de criterio y lo relativo a la función de asesoría y advertencia, fundamentándose en la Ley General de Control Interno (LGCI), N° 8292 y en el aparte denominado "Presentación" de los "Lineamientos para la descripción de las funciones y requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos" que se encontraban a nivel de borrador, en la página WEB de esta Contraloría General.

Referente a dicho pronunciamiento, la Auditora Interna Municipal manifiesta en su oficio N° 0144-AI-07-2003 que lo expuesto por el Director del Departamento Legal "...podría inducir a un error de interpretación por parte de la Administración, específicamente a partir del párrafo cuarto de la página tercera que inicia con la frase; '*Es importante mencionar que con base en el artículo N° 29 de la Ley General de Control Interno, la Contraloría General de la República, emitió una resolución que incluirá lineamientos generales de carácter obligatorio para todos los entes y órganos sujetos a su fiscalización, tendentes a garantizar un estándar mínimo para la definición de funciones y requisitos de los cargos de Auditor y Sub Auditor Interno..*' ".

Indica la Auditora que el "*... enfoque podría eventualmente interpretarse que el Auditor Interno participa conjuntamente con la Administración en la toma de decisiones, lo cual es un concepto muy equivocado, contrario al espíritu de la Ley en mención.*"

Es necesario destacar que, según los citados Lineamientos para la descripción de funciones y requisitos de los auditores internos del Sector Público, las funciones que se detallan en los correspondientes manuales no pueden ir en contra de las funciones que por ley le competen a dicha Unidad; tampoco pueden ir en contra de la independencia funcional y de criterio que caracteriza su actividad y mucho menos que contravengan las prohibiciones expresas en el artículo 34 de la referida Ley N° 8292. Conviene mencionar que dichos lineamientos ya fueron publicados en La Gaceta N° 205 del 24 de octubre pasado; y los mismos pueden ser consultados en nuestra página WEB cuya dirección es <http://www.cgr.go.cr/>.

Con respecto a la inquietud de la Auditora Interna es pertinente señalar que no se advierte motivos para que se pueda interpretar, de lo expuesto por la Asesoría Legal de esa Municipalidad, que la Auditoría debe participar conjuntamente en la toma de decisiones, ya que en el cuarto párrafo de la página cuatro de ese criterio legal, se indica que "... la función de la auditoría consiste en proveer al jerarca de criterios o elementos de juicio para la preparación y formación de su voluntad para tomar determinadas decisiones." En este sentido, en la página uno de ese pronunciamiento legal, con fundamento en el artículo 21 de la Ley General de Control Interno N° 8292, se indica que la auditoría interna es una actividad asesora, y bajo esta perspectiva no tiene autoridad de línea sobre ninguno de los órganos o unidades de la Administración. Por tal motivo, la implementación de sus recomendaciones requiere, de previo, de la aceptación y orden de acatamiento por parte de quienes ostentan tal autoridad.

Al respecto, teniendo presente que el Jerarca de la auditoría interna es el Concejo Municipal, seguidamente se analizará la función de asesoría y advertencia, a fin de ubicar la afirmación del asesor legal de ese Municipio en su adecuado contexto.

En cuanto al rol de la auditoría interna, en lo conducente a la consulta, se tiene que la Ley General de Control Interno estipula:

*" Artículo 21 Concepto funcional de auditoría interna. 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." (El subrayado no es del original)*

Además, el artículo 22 de esa ley establece:

*"a) Realizar auditorías o estudios especiales semestralmente, en relación con los fondos públicos sujetos a su competencia institucional, incluidos fideicomisos, fondos especiales y otros de naturaleza similar.*

...

*d) Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento." (El subrayado no es del original)*

Por su parte el artículo 34 de ese cuerpo normativo estipula, en lo que interesa, lo siguiente:

*" Artículo 34.- Prohibiciones. El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones:*

*a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia."*

De lo transcrito se concluye que, además de los auditorías y estudios especiales de auditoría, hay asuntos en los que las auditorías internas asesoran al jerarca — en este caso al Concejo Municipal— y otros sobre los que advierten sobre asuntos que son de su conocimiento a los órganos que fiscalizan, incluido el jerarca.

Para mayor abundamiento sobre las características de esas funciones, a continuación se transcribe lo indicado en el pronunciamiento N° 5202-2003 del 20 de mayo de 2003, de este Órgano Contralor:

"i. **La auditoría:** *consiste en el examen independiente, objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y de otra índole de un ente u órgano.*

*De conformidad con el artículo 35 de la LGCI, los informes de auditoría interna versan sobre asuntos de control interno y sobre aquellos que deriven en posibles responsabilidades. El primero contiene hallazgos, conclusiones y recomendaciones; y el segundo, la acreditación de hechos, posibles infracciones, eventuales responsables y la recomendación sobre la apertura de un procedimiento administrativo. Dichos informes deben tramitarse de conformidad con el capítulo IV de la mencionada Ley, y dirigirse al jerarca o a los titulares subordinados de la administración activa, con competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones.*

ii. **La asesoría:** *consiste en proveer al jerarca criterios, opiniones u observaciones que coadyuven a la toma de decisiones. Puede brindarse en forma oral pero de preferencia debe ser escrita, y se emite a solicitud de la parte interesada, sobre asuntos estrictamente de su competencia y sin que menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias. En su forma más sencilla consistiría en un criterio con el sustento jurídico y técnico pertinente, que se exprese en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda, bajo el supuesto de que quedará consignada en actas o, si es posible en un documento escrito. También, puede consistir en un trabajo de análisis que desarrolla y fundamenta dicha unidad a solicitud del jerarca. Los resultados de este análisis se expresan por escrito, y el documento correspondiente no se rige por el trámite del informe que prescribe la LGCI.*

iii **La advertencia:** *corresponde a una función preventiva que consiste en alertar con el debido cuidado y tono, a cualquiera de los órganos pasivos de la fiscalización, incluido el jerarca, sobre las posibles consecuencias de su proceder. Esta labor se ejecuta sobre asuntos de su competencia y sin que menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias, cuando sean de su conocimiento conductas o decisiones de la administración activa, que contravengan el ordenamiento jurídico y técnico. En su forma más sencilla consistiría en prevenir sobre las posibles consecuencias de una decisión, hecho o situación, con el sustento jurídico y técnico pertinente, que puede expresarse en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda, y debe quedar consignada en actas o un documento escrito. También, puede consistir en un trabajo de análisis que desarrolla y fundamenta la auditoría interna, como producto del conocimiento de un asunto cuyas consecuencias pueden derivar en perjuicio para la administración. El resultado de este análisis se expresa por escrito mediante criterios que previenen (advertencias) a la administración de las consecuencias de un hecho o decisión; documento que al igual que las asesorías, no se rige por el trámite del informe que prescribe la LGCI.*

*De acuerdo con lo anterior, la auditoría interna es un órgano de naturaleza asesora, y su trabajo por lo general consiste en una labor que se desarrolla con posterioridad a los actos de la administración, no obstante en asuntos que sean de su conocimiento o a solicitud del jerarca, también emitirá de previo, concomitante o posterior a dichos actos, criterios en asuntos de su competencia y en cumplimiento de su labor de asesoría y advertencia, y sin que se menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en la ejecución de estudios posteriores por parte de ese órgano. Como uno de los productos de dichas labores, según se indicó, están aquellos que versan sobre asuntos de control interno y sobre los cuales la auditoría emite recomendaciones a efectos fortalecer el sistema de control interno institucional, y que se dirigen al órgano que ostenta la competencia y autoridad para ordenar su implementación."*

Una vez expuesto lo anterior, en cuanto a si las " auditorías internas pueden cooperar y asesorar a la administración", es claro que sí, pero de conformidad con sus competencias y prohibiciones. Las funciones de asesorar al jerarca y de advertir a toda la administración son muy delicadas y deben ser manejadas por el auditor con la prudencia y el tino necesarios para no interferir con la voluntad administrativa y mucho menos sustituirla y desde luego, preservar en todo momento su independencia y objetividad respecto de los órganos que fiscaliza, incluido el jerarca.

Por este motivo, el ejercicio de estas funciones debe hacerse con el debido cuidado profesional a fin de evitar el menoscabo de la independencia de criterio y salvaguardar su su objetividad y la credibilidad de su función ante terceros, según lo que la LGCI, en el artículo 25 dispone:

*"Artículo 25.—Independencia funcional y de criterio. Los funcionarios de la auditoría interna ejercerán sus atribuciones con total independencia funcional y de criterio respecto del jerarca y de los demás órganos de la administración activa."*

Hay que destacar que es a la administración activa a la que corresponde tomar las riendas de la organización, llevar a cabo el proceso administrativo (planear, organizar, dirigir, coordinar y controlar, básicamente) y asumir las consecuencias por sus acciones u omisiones derivadas de administrar. Por su parte, la auditoría interna fiscaliza que la actuación del jerarca y la del resto de la administración se ejecute conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas. Hace su trabajo mediante la ejecución de auditorías y estudios especiales, así como mediante las funciones de asesoría y advertencia y, además, no le está permitido a los funcionarios de la unidad de auditoría efectuar funciones que le corresponden a la administración (a excepción de las que realicen para administrar su propia unidad), ya que deben verificar lo que esta hace y no deben sustituirla en el quehacer de sus responsabilidades.

Por último, se adjunta copia del pronunciamiento N.º 10939-03 del pasado 2 de octubre, en el cual esta Contraloría General, expone el papel del auditor en las sesiones del Concejo Municipal y su función de asesoría y advertencia, a la luz del ordenamiento jurídico sobre el tema.

(...)

13610 (DI-CR-527)  
24 de noviembre, 2003

(...)

**Asunto:** Inconveniencia de emitir criterio por adelantado. Utilización de la advertencia por parte de la auditoría interna como mecanismo de prevención de conductas y decisiones administrativas contrarias al ordenamiento jurídico y técnico

Me refiero a su nota A.I. 23-03 de 1 de julio de este año, en el que somete a este órgano contralor su parecer en relación con algunos de los contenidos de las propuestas que se exponen en el manual descriptivo de puestos confeccionado por ACEPESA (Asociación Centroamericana de la Economía y la Salud) para esa Municipalidad, así como fotocopia de varios folios de dicho manual para fundamentar su opinión al respecto. Así, usted requiere conocer el criterio de este Despacho en cuanto a si es correcta su apreciación de que lo dicho en ese manual va en contra de la normativa de control interno promulgada por esta Contraloría General de la República.

De previo a referirnos a su consulta, es pertinente indicar que, en general, no es política de este órgano contralor pronunciarse de antemano adelantando criterio sobre los puntos de vista y las razones que exponga un auditor o la administración para resolver una situación en particular, en este caso referida a la materia de control interno. Esto en virtud principalmente de las razones que de seguido se exponen.

Primero, la Ley General de Control Interno (LGCI) tiene previsto el llamado procedimiento de conflicto para resolver las divergencias insalvables de criterio que prevalezcan entre la auditoría interna y el jerarca (el Concejo en este caso), a raíz de las recomendaciones contenidas en los informes de la auditoría (véanse los artículos 37 y 38 de la referida Ley).

Segundo, porque este órgano contralor ha puesto a disposición de los auditores internos y la administración la normativa de control interno que establece criterios tanto para el control como para la fiscalización, esto aparte de otro tipo de normativa legal y reglamentaria que exista y le sea aplicable a la situación concreta.

Tercero, porque se parte de la premisa de que el auditor interno empleará su juicio profesional y recurrirá a los criterios legales y técnicos establecidos en nuestro ordenamiento jurídico, para realizar, con el mejor criterio a mano dentro de las circunstancias, las auditorías y estudios especiales de auditoría que son parte de sus competencias, como lo es también advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento.

Cuarto, porque el adelanto de criterio constituiría en cierto modo una forma de coadministración inaceptable en razón de los deberes y competencias que la administración y la auditoría interna tienen la responsabilidad de llevar a cabo de conformidad con el ordenamiento jurídico que aplica a cada cual.

Quinto, y quizás el más importante, porque adelantar criterio compromete la independencia para resolver luego con objetividad sobre el mismo punto, si hubiera que hacerlo; máxime que muchas veces no se pueden tener a mano todos los elementos de juicio para decidir, como sí es usual que se tengan para resolver en situaciones consolidadas.

De esta forma, las consultas que se remitan a esta Contraloría General en buena tesis no deben referirse a casos concretos que corresponda resolver a la administración o la auditoría interna, de conformidad con sus competencias y responsabilidades. De manera que la intervención del órgano contralor en tales casos debe ser a posteriori, conforme lo disponen sus facultades legales, así como la LGCI para esta situación en particular, en lo que respecta a resolver lo que legal y técnicamente proceda, si a lo interno de la institución no se logra un acuerdo entre quien fiscaliza y el sujeto pasivo de la fiscalización, todo conforme a los procedimientos previstos y a los plazos correspondientes.

Asimismo, no se objeta que las consultas se hagan remitiendo el documento vía fax; sin embargo, es necesario que a la vez se tome la previsión de enviar el documento original vía correo normal, a efectos de contar en nuestros archivos con la documentación original debidamente recibida.

En lo concerniente a su consulta, con la advertencia de que no se emite criterio sobre el asunto de fondo, se ha de indicar que conforme a los documentos remitidos por usted, se aprecia que la propuesta efectuada por la empresa requiere, al parecer, una revisión contrastada con el Manual de normas generales de control interno, publicado en La Gaceta nro. 107 de junio del 2002, porque como usted lo observa en sus comentarios, entre otras cosas, hay una mezcla de funciones de carácter incompatible (lo que se traduce en debilidad de los controles internos) que eventualmente podría dar lugar a la comisión de hechos indeseables para la administración.

De esta consulta parece apropiado derivar una forma que en lo sucesivo debería tomar en cuenta esa auditoría interna para tratar asuntos similares.

En casos como el que nos ocupa, en los que la unidad de auditoría interna tenga conocimiento de conductas o decisiones que pueden traer diversas consecuencias a la administración y hasta posibles responsabilidades, es necesario, como lo manda la LGCI, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre dichas posibles consecuencias, fundamentando sus observaciones adecuadamente. De lo contrario, estaría esa unidad incumpliendo sus deberes legales, en especial si la materia es de su competencia como sin duda es lo relativo al control interno.

La actividad de advertencia se dirige a todos los sujetos pasivos de la fiscalización y es una obligación que amerita que se haga por escrito, ya que consiste en advertir a la administración sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones a contrapelo del ordenamiento jurídico y técnico, siempre y cuando sean de su conocimiento. Por la naturaleza del concepto de advertencia es necesario que la auditoría interna verifique luego el proceder y la legalidad de lo actuado por la administración.

Asimismo, las advertencias que realice la auditoría interna a la administración deben darse sin que se comprometa su independencia y objetividad en el desarrollo posterior de las labores propias de la actividad.

Es oportuno recordar que en este año se envió a las auditorías internas el Recordatorio e-mail-01, de 17 de marzo del 2003, señalando algunas características de los productos que derivan de su trabajo (ejecución de auditorías y estudios especiales, funciones de asesoría y advertencia), el cual es importante tener siempre en cuenta.

De esta forma, es criterio de esta Contraloría General que la unidad de auditoría interna debe hacer lo que esté a su alcance para que la administración valore las circunstancias en que va a tomar ciertas decisiones de las que esa unidad tuvo conocimiento, advirtiéndole razonadamente de la situación o los hechos que ha observado. Asimismo, la auditoría interna debe valorar apropiadamente lo que está en juego para tomar decisiones proactivas en cuanto al alcance que debe dar a su actuación. De aquí que, dependiendo de las valoraciones de las consecuencias, la auditoría interna puede hacer desde un seguimiento inmediato y riguroso hasta un estudio posterior de lo actuado por la administración, que podría desembocar eventualmente en un informe de relación de hechos en casos extremos.

Por ejemplo, si lo advertido por la auditoría interna no fuera considerado por la administración, o los razonamientos que esta ofrezca en contra de lo advertido no fueran de recibo ni hiciera las consultas pertinentes para satisfacerse de lo dicho por la auditoría, y continua adelante con el asunto, el auditor debería —dependiendo de su juicio sobre la gravedad de las posibles consecuencias— desde programar un estudio especial de auditoría para constatar luego lo actuado por la administración, hasta proceder si es del caso a denunciar los hechos ante las instancias correspondientes, de previo a que se consuman y tengan consecuencias de difícil reparación.

Este proceder, valga aclarar, no interfiere con la voluntad administrativa de responder por las consecuencias de sus actos. De esta manera, si la auditoría interna se decidiera por hacer un estudio posterior sobre las situaciones consolidadas que acontecieron luego de la advertencia —por no haber considerado necesario llegar al extremo de la denuncia previa a esa consolidación—, ello perfectamente podría dar lugar a un informe de relación de hechos con el adecuado fundamento para instruir un procedimiento administrativo.

Se dejan planteadas así estas opciones de actuación para la auditoría interna que pueden redundar en una mejor labor de la unidad; sin perjuicio de otras que profesionalmente se determinen.

(...)

**13558 (DI-CR-521)**  
**21 de noviembre, 2003**

**Asunto:** Criterio sobre si el auditor interno está facultado para emitir resoluciones y directrices a instituciones que no son sus centros de trabajo.

(...)

Se atiende su oficio sin número mediante el cual consulta, si dentro de las potestades de los auditores se encuentra la de emitir resoluciones y recomendaciones, fuera de sus centros de trabajo en público, ante comunidades y asentamientos precarios.

El artículo 21 de la Ley General de Control Interno establece el concepto de auditoría interna como *“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.”*

En congruencia con el artículo el 22 del mismo cuerpo legal se establecen las competencias primordiales de la auditoría interna:

*“a) Realizar auditorías o estudios especiales semestralmente, en relación con los fondos públicos sujetos a su competencia institucional, incluidos fideicomisos, fondos especiales y otros de naturaleza similar. Asimismo, efectuar semestralmente auditorías o estudios especiales sobre fondos y actividades privadas, de acuerdo con los artículos 5 y 6 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en el tanto estos se originen en transferencias efectuadas por componentes de su competencia institucional./ b) Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes./ c) Verificar que la administración activa tome las medidas de control interno señaladas en esta Ley, en los casos de desconcentración de competencias, o bien la contratación de servicios de apoyo con terceros; asimismo, examinar regularmente la operación efectiva de los controles críticos, en esas unidades desconcentradas o en la prestación de tales servicios./ d) Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento./ e) Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban llevar los órganos sujetos a su competencia institucional y otros libros que, a criterio del auditor interno, sean necesarios para el fortalecimiento del sistema de control interno./ f) Preparar los planes de trabajo, por lo menos de conformidad con los lineamientos que establece la Contraloría General de la República./ g) Elaborar un informe anual de la ejecución del plan de trabajo y del estado de las recomendaciones de la auditoría interna, de la Contraloría General de la República y de los despachos de contadores públicos; en los últimos dos casos, cuando sean de su conocimiento, sin perjuicio de que se elaboren informes y se presenten al jerarca cuando las circunstancias lo ameriten./ h) Mantener debidamente actualizado el reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna./ i) Las demás competencias que contemplen la normativa legal, reglamentaria y técnica aplicable,*

*con las limitaciones que establece el artículo 34 de esta Ley.”. (El subrayado no es del original).*

La auditoría interna debe cumplir con dichas competencias, de conformidad con las disposiciones y normativa que el ordenamiento jurídico y técnico establece, y haciendo uso de las potestades que le confiere el artículo 33 de esa misma Ley. En ese sentido, esas competencias conllevan la ejecución de varios procesos o actividades, dentro de los cuales es de interés referirse a tres fundamentales, a saber: las auditorías, las asesorías y las advertencias. Los cuales han sido desarrollados por esta Contraloría General de la República en reiteradas ocasiones, al respecto se transcribe el oficio N° 5202 (DI-CR-190) del 20 de mayo del 2003, que indica lo siguiente:

*“i. **La auditoría:** consiste en el examen independiente, objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y de otra índole de un ente u órgano. / De conformidad con el artículo 35 de la LGCI, los informes de auditoría interna versan sobre asuntos de control interno y sobre aquellos que deriven en posibles responsabilidades. El primero contiene hallazgos, conclusiones y recomendaciones; y el segundo, la acreditación de hechos, posibles infracciones, eventuales responsables y la recomendación sobre la apertura de un procedimiento administrativo. Dichos informes deben tramitarse de conformidad con el capítulo IV de la mencionada Ley, y dirigirse al jerarca o a los titulares subordinados de la administración activa, con competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones./ ii. **La asesoría:** consiste en proveer al jerarca criterios, opiniones u observaciones que coadyuven a la toma de decisiones. Puede brindarse en forma oral pero de preferencia debe ser escrita, y se emite a solicitud de la parte interesada, sobre asuntos estrictamente de su competencia y sin que menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias. En su forma más sencilla consistiría en un criterio con el sustento jurídico y técnico pertinente, que se exprese en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda, bajo el supuesto de que quedará consignada en actas o, si es posible en un documento escrito. También, puede consistir en un trabajo de análisis que desarrolla y fundamenta dicha unidad a solicitud del jerarca. Los resultados de este análisis se expresan por escrito, y el documento correspondiente no se rige por el trámite del informe que prescribe la LGCI. / iii. **La advertencia:** corresponde a una función preventiva que consiste en alertar con el debido cuidado y tono, a cualquiera de los órganos pasivos de la fiscalización, incluido el jerarca, sobre las posibles consecuencias de su proceder. Esta labor se ejecuta sobre asuntos de su competencia y sin que menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias, cuando sean de su conocimiento conductas o decisiones de la administración activa, que contravengan el ordenamiento jurídico y técnico. En su forma más sencilla consistiría en prevenir sobre las posibles consecuencias de una decisión, hecho o situación, con el sustento jurídico y técnico pertinente, que puede expresarse en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda, y debe quedar consignada en actas o un documento escrito. También, puede consistir en un trabajo de análisis que desarrolla y fundamenta la auditoría interna, como producto del conocimiento de un asunto cuyas consecuencias pueden derivar en perjuicio para la administración.*

*El resultado de este análisis se expresa por escrito mediante criterios que previenen (advertencias) a la administración de las consecuencias de un hecho o decisión; documento que al igual que las asesorías, no se rige por el trámite del informe que prescribe la LGCI. / De acuerdo con lo anterior, la auditoría interna es un órgano de naturaleza asesora, y su trabajo por lo general consiste en una labor que se desarrolla con posterioridad a los actos de la administración, no obstante en asuntos que sean de su conocimiento o a solicitud del jerarca, también emitirá de previo, concomitante o posterior a dichos actos, criterios en asuntos de su competencia y en cumplimiento de su labor de asesoría y advertencia, y sin que se menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en la ejecución de estudios posteriores por parte de ese órgano. Como uno de los productos de dichas labores, según se indicó, están aquellos que versan sobre asuntos de control interno y sobre los cuales la auditoría emite recomendaciones a efectos fortalecer el sistema de control interno institucional, y que se dirigen al órgano que ostenta la competencia y autoridad para ordenar su implementación.”*

De lo expuesto se desprende que la auditoría interna de conformidad con lo preceptuado por el ordenamiento jurídico y técnico, como ya se dijo, es un órgano asesor que en cumplimiento de sus competencias principales puede emitir criterios, observaciones, opiniones, advertencias y recomendaciones; las cuatro primeras, principalmente como resultado de sus procesos de asesoría y advertencia, y las últimas, inherentes al proceso de auditoría.

En cuanto a si los auditores pueden ejercer las funciones supra explicadas en centros que no son los de su trabajo y en público, ante comunidades o asentamientos precarios, no es posible referirse, en virtud de que la información suministrada no es lo suficiente para analizar su inquietud. Por último, se le recomienda considerar lo que establece la ley General de Control Interno, Ley N° 8292 publicada en La Gaceta N° 169 del 4 de setiembre del 2002, así como, el Manual para el Ejercicio de la Auditoría Interna que en lo fundamental, regulan el rol del auditor.

(...)

**10463 (DI-CR-407)**  
**22 de setiembre, 2003**

(...)

**Asunto:** Ámbito de competencia de la Auditoría Interna institucional.

(...)

Me refiero a su oficio sin número de 15 de julio, en el que consulta se le aclare sobre la actuación de la Auditoría Interna por cuanto en su opinión “*El espíritu de la Auditoría no es actuar a posteriori sino a priori, sea aconsejar, recomendar para que alguna situación que roza con la normativa legal, no se de y con ello no se vulnere la norma.*”.

Su inquietud nace porque se estaba formalizando la contratación de un equipo de cómputo con una empresa y, al parecer, el precio resultaba inferior en varias empresas consultadas, por lo que usted considerando que la Municipalidad se veía perjudicada, le solicitó a la Auditoría Interna una investigación “*con recomendaciones y si era factible el pago del equipo*”, y la señora Auditora consideró que el asunto le correspondía a la Alcaldía investigarlo. Dicha funcionaria agregó en su nota que es propio de la administración decidir si se paga o no, y le recomendó que para determinar si hubo alguna anomalía en el proceso se verificara la actuación del Proveedor municipal tomando en cuenta tanto el ordenamiento jurídico que informa la contratación administrativa como el criterio del Asesor Legal de la Municipalidad, que es quien refrenda las contrataciones y tiene experiencia en ese campo; manifestando también que eso no significa que la Auditoría Interna no tenga facultad de hacer las revisiones que correspondan a posteriori.

Para enmarcar este asunto dentro de lo que establece nuestro ordenamiento jurídico y técnico, se procede, con fundamento en la Ley General de Control Interno (LGCI), a exponer brevemente las responsabilidades que competen tanto a la administración como a la auditoría interna en los asuntos de control y fiscalización, de forma que se aprecie con claridad los campos de competencia de cada una de ellas.

#### Algunas responsabilidades de la administración en la LGCI

Es fundamental que la administración analice con profundidad no solo esta Ley sino también el “Manual de normas generales de control interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización”, porque establecen el marco de referencia de su actuación y responsabilidades en materia de control; materia que es común que se asuma —erróneamente— que pertenece solo al ámbito de entes y órganos ajenos a la administración.

Dispone la mencionada LGCI en cuanto al concepto de control interno:

*“Artículo 8º—Concepto de sistema de control interno. Para efectos de esta Ley, se entenderá por sistema de control interno la serie de acciones ejecutadas por la administración activa, diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los siguientes objetivos:*

- a) Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.*
- b) Exigir confiabilidad y oportunidad de la información.*
- c) Garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones.*
- d) Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.”* (el resaltado es nuestro)

En cuanto a la responsabilidad por este sistema, dispone:

*“Artículo 10.—Responsabilidad por el sistema de control interno. Serán responsabilidad del jerarca y del titular subordinado establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional. Asimismo, será responsabilidad de la administración activa realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento.”* (el resaltado es nuestro)

En el capítulo III, referente a la administración activa, en la sección I en que dispone sobre los deberes del jerarca y titulares subordinados, se lee:

*“Artículo 12.—Deberes del jerarca y de los titulares subordinados en el sistema de control interno. En materia de control interno, al jerarca y los titulares subordinados les corresponderá cumplir, entre otros, los siguientes deberes:*

- a) *Velar por el adecuado desarrollo de la actividad del ente o del órgano a su cargo.*
- b) *Tomar de inmediato las medidas correctivas, ante cualquier evidencia de desviaciones o irregularidades.*
- c) *Analizar e implantar, de inmediato, las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y las demás instituciones de control y fiscalización que correspondan.*
- d) *Asegurarse de que los sistemas de control interno cumplan al menos con las características definidas en el artículo 7 de esta Ley.*
- e) *(...)*

Asimismo, es pertinente transcribir lo que dispone sobre seguimiento del sistema de control interno:

*“Artículo 17.—Seguimiento del sistema de control interno. Entiéndese por seguimiento del sistema de control interno las actividades que se realizan para valorar la calidad del funcionamiento del sistema de control interno, a lo largo del tiempo; asimismo, para asegurar que los hallazgos de la auditoría y los resultados de otras revisiones se atiendan con prontitud.*

*En cuanto al seguimiento del sistema de control interno, serán deberes del jerarca y los titulares subordinados, los siguientes:*

- a) *Que los funcionarios responsabilizados realicen continuamente las acciones de control y prevención en el curso de las operaciones normales integradas a tales acciones (...)*” (el resaltado es nuestro)

La valoración de la calidad del funcionamiento del sistema de control interno a que se refiere el párrafo primero del artículo anterior, básicamente lo es en cuanto a valorar su cumplimiento, validez y suficiencia.

De lo hasta ahora transcrito debe quedar claro entonces que la administración activa tiene un papel sumamente importante en lo que se refiere al control de las operaciones institucionales. En especial debe destacarse, para el caso que nos ocupa, que si la administración tiene cualquier evidencia de irregularidad, debe de inmediato tomar medidas correctivas. Lo cual significa su responsabilidad de indagar el motivo de conductas, acciones u omisiones que puedan resultar en perjuicio de los recursos de la institución, para así “*Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal*”, cual es uno de los objetivos del control interno ya transcritos que debe alcanzar la administración activa con acciones concretas.

Algunas responsabilidades de la auditoría interna en la LGCI

Por su parte, la auditoría interna tiene diferentes responsabilidades que cumplir. En lo que interesa, cabe señalar que principalmente su labor se desarrolla por medio de auditorías y estudios especiales, lo cual por definición es una actividad a posteriori, ello fundamentado principalmente en una de sus características primordiales cual es la independencia (artículo 25 de la LGCI), lo cual no obsta para que actúe o emita criterio de previo a que se perfeccionen los actos de la administración, pero esto ya no como labor de auditoría sino como asesoría o advertencia—preservando su independencia y objetividad—entendidas como más adelante se exponen.

Así, entre sus competencias encontramos:

*“Artículo 22.—Competencias. Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente:*

- a) **Realizar auditorías o estudios especiales** semestralmente, en relación con los fondos públicos sujetos a su competencia institucional, incluidos fideicomisos, fondos especiales y otros de naturaleza similar. (...)*
- b) Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes.*
- c) (...)*
- d) **Asesorar**, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, **advertir** a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento (...)*”(el resaltado es nuestro)

Y en cuanto a las prohibiciones:

**“Artículo 34.—Prohibiciones. El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones:**

- a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia.*
- b) (...)*”

Tenemos entonces que la Auditoría Interna hace su trabajo mediante la ejecución de auditorías y estudios especiales (fiscalización posterior de lo actuado por la administración, generalmente contenidos en el plan de trabajo), así como mediante las funciones de asesoría y advertencia y, además, no le está permitido a los funcionarios de la Auditoría efectuar funciones que le corresponden a la administración (a excepción de las que realicen para administrar la Unidad), porque deben verificar lo que esta hace y no sustituirla en el quehacer de sus responsabilidades.

Valga la oportunidad para que la Alcaldía conozca que en este año se envió a las auditorías internas un recordatorio (Recordatorio e-mail-01, de 17 de marzo del 2003) señalando algunas características de los productos que derivan del trabajo indicado en el párrafo precedente. De dicho recordatorio es pertinente transcribir lo que sigue.

*“Debe distinguirse un "informe de auditoría", de un "documento de asesoría o advertencia". No debe confundirse un producto de advertencia o asesoría con un informe de auditoría, porque lo que regula el capítulo de informes de la LGCI es justamente los informes producto de las auditorías y estudios especiales (que implican un proceso profesional, con resultados de la evaluación del control interno, del ordenamiento jurídico; sustentados en evidencia competente, confiable y suficiente; planeados, ejecutados y comunicados según las normas aplicables). Además, debe recordarse que un estudio de auditoría puede generar dos tipos de informes: **de control interno**, con hallazgos, conclusiones y recomendaciones, y **de posibles responsabilidades** (ó de relación de hechos) con acreditación de hechos, posibles infracciones, eventuales responsables y la recomendación de “apertura de un procedimiento administrativo”; ambos tipos de informe deben cumplir con la normativa legal, técnica y reglamentaria pertinente, teniendo en cuenta que para los informes de posibles irregularidades se ha dejado a criterio del auditor exceptuar del proceso de comunicación de resultados la comunicación preliminar, o conferencia final, con los presuntos implicados, en lo que les concierna estrictamente a su participación en los hechos.*

Debe tenerse presente que la asesoría y la advertencia, a diferencia de las auditorías y estudios especiales, pueden darse a priori o de manera concomitante. Deben tener un tono constructivo y de apoyo y estar fundamentadas y documentadas adecuadamente, dada la responsabilidad que implicaría inducir a error a quienes las reciben. La asesoría se ofrecería solamente a solicitud del jerarca; es decir, no se da oficiosamente, e involucra expresar criterios, opiniones u “observaciones” que coadyuvan a la toma de decisiones del jerarca, sin manifestar inclinación por una posición determinada ni sugerir o recomendar. Por su parte, la advertencia implica realizar “observaciones” que previenen lo que legal, administrativa y técnicamente corresponde a un asunto determinado. Según Cabanellas, Diccionario de Derecho usual, editorial Heliasta S.R.L., edición 1979. Observación: “Análisis de un hecho o de una situación, especialmente cuando está en curso.”.

De lo anterior se concluye que, aparte de las auditorías y los estudios de auditoría (fiscalización posterior) hay asuntos sobre los que la auditoría interna asesora al jerarca, en este caso el Concejo Municipal, a su expresa solicitud, sin que la asesoría sea vinculante para quien la solicita —excepto que el ordenamiento jurídico lo establezca—; lo que hace es proveer elementos de juicio para la preparación y formación de la voluntad administrativa. Cabe indicar que dicha asesoría puede brindarse en forma oral, pero de preferencia debe ser escrita.

Por su parte, la actividad de advertencia se dirige a todos los sujetos pasivos de la fiscalización (a todos los órganos municipales) y es una obligación que amerita que se haga por escrito, ya que consiste en advertir a la administración sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones a contrapelo del ordenamiento jurídico y técnico, siempre y cuando sean de su conocimiento. Por la naturaleza del concepto de advertencia es necesario que la Auditoría Interna verifique luego el proceder y la legalidad de lo actuado por la administración.

Asimismo, la asesoría y las advertencias que brinde la auditoría interna a la administración deben darse sin que se comprometa su independencia y objetividad en el desarrollo posterior de las labores propias de la actividad.

Observaciones con respecto a lo manifestado por la Alcaldía y la Auditoría Interna

Lo dicho anteriormente configura un conjunto de criterios que dan pie para discernir lo que ambas partes expresan en sus notas.

En el caso objeto de su consulta los hechos señalados son indicio de una posible irregularidad o de una seria deficiencia de control interno, asunto que, en efecto, como dice la señora Auditora, es de responsabilidad de la Alcaldía investigar. Esta investigación es parte de las funciones de un administrador, la cual está en posibilidad de realizarla si cuenta con los criterios legales y reglamentarios y con la asesoría legal adecuada, como sucede en este caso. Es más, lo que en el fondo hace la Auditora Interna configura una advertencia para que la Alcaldía actúe de conformidad con sus responsabilidades, y siendo así la Auditoría también está en el deber de verificar posteriormente el descargo efectivo de esa responsabilidad.

Lo indicado por su persona referente a que *“El espíritu de la Auditoría no es actuar a posteriori sino a priori, sea aconsejar, recomendar para que alguna situación que roza con la normativa legal, no se de y con ello no se vulnere la norma.”*—obviando lo de que la Auditoría no actúa a posteriori— se cumple en este caso. Véase que la señora Auditora le recomendó, para identificar una posible mala actuación, que se verificara si el señor Proveedor municipal ha cumplido con el ordenamiento jurídico por ella citado—referente a la materia de contratación administrativa— y que le solicitara el criterio al Asesor Legal para apoyar su actuación. Además le advirtió sobre su responsabilidad de investigar para proceder en consecuencia, sea sancionando de comprobarse una falta, sea decidiendo si el pago se verifica o no, dependiendo de los hechos a la vista.

(...)

**05655 (DI-CR-218)**  
**02 de junio, 2003**

**Asunto:** Solicitud de criterios sobre el alcance del inciso a) del artículo 34 de la Ley General de Control Interno y la participación de esa Auditoría General en las Comisiones de Recomendación de Adjudicaciones y de Informática del Ministerio de Seguridad Pública.

Me refiero a sus notas Nos AGSP-B01-1473-2002 y AGSP-B01-273-2003 del 14 de noviembre del 2002 y del 6 de marzo del presente año, respectivamente. En la primera de ellas solicita el criterio de esta Contraloría General de la República, respecto del alcance del inciso a) del artículo 34 de la Ley General de Control Interno. Manifiesta en esa nota que la Proveeduría Institucional le ha solicitado a esa Auditoría Interna participar en la Comisión de Recomendación de Adjudicaciones y firmar en las actas de adjudicación de las compras con presupuesto de la Actividad Presupuestaria de la unidad a su cargo, es decir en la adquisición de bienes y servicios para uso y consumo de esa Auditoría Interna.

La citada nota N° AGSP-B01-273-2003 se recibió como respuesta a solicitud de esta Contraloría General de la República, planteada mediante oficio N° 1921 del 4 de marzo del año en curso, en donde se le indicó que remitiera su criterio respecto a lo que estipula la Ley General de Control Interno y a su vez se le indica que detalle que tipo de participación tiene dicha auditoría en la mencionada comisión.

Al respecto, usted adjuntó el Reglamento para el funcionamiento de las Proveedurías Institucionales de los Ministerios de Gobierno, contenido en el Decreto Ejecutivo N° 30640-H del 27 de junio del 2002, publicado en La Gaceta N° 166 del 30 de agosto de ese mismo año y transcribe los artículos 20 y 21, los cuales se refieren a la creación, integración y funciones de la Comisión de Recomendación de Adjudicaciones. Aclara asimismo que el presupuesto asignado a esa unidad está bajo la modalidad de Actividad Presupuestaria del Programa Presupuestario Actividad Central N° 89, por lo que las adquisiciones se canalizan a través de la Proveeduría Institucional.

En el punto 3 de su respuesta, aclara que la participación de la Auditoría Interna en esa Comisión se da sólo cuando se tenga que resolver adjudicaciones de bienes y servicios que se estén adquiriendo para uso de la propia Auditoría Interna. Lo cual a su criterio es inconveniente puesto que desde su punto de vista se estarían ejecutando decisiones de tipo administrativo, que se apartan de lo establecido en el artículo 34 de la Ley General de Control Interno N° 8292.

En su comentada respuesta agrega una segunda consulta referente a la conveniencia o no de que esa Auditoría General, sea excluida de la Comisión de Informática del Ministerio de Seguridad Pública. Lo anterior según comenta, en razón de que la citada Comisión está proponiendo una serie de modificaciones al mencionado Reglamento, entre los cuales se encuentra la posibilidad de eliminar a la Auditoría como miembro de la supracitada Comisión y darle participación como invitada a sus sesiones de trabajo en los casos en que se considere conveniente.

**a) Sobre la participación en la Comisión de Recomendación de Adjudicaciones**

Con el propósito de complementar lo expuesto por el Auditor Interno y de obtener el criterio de la Administración, mediante oficio 1918, se le solicitó al Ministro de Seguridad Pública su opinión respecto de la participación del Auditor en la mencionada Comisión de Recomendación de Adjudicaciones.

Como respuesta la entonces Ministra a.í., transcribe el artículo 20 del Reglamento para el funcionamiento de las Proveedurías Institucionales de los Ministerios de Gobierno, y hace énfasis en que “el Jefe de la unidad administrativa solicitante de la obra, bien o servicio requerido” forma parte de los integrantes de la Comisión y manifiesta que posiblemente se le solicitó al Auditor Interno de ese Ministerio formar parte de la Comisión como representante de una actividad presupuestaria que promovió una compra determinada, por lo cual se constituiría en el Jefe de la unidad administrativa solicitante de la obra, bien o servicio requerido y por lo tanto lo define como “que es quien mejor conoce sus necesidades y las características del bien, servicio u obra requerida”.

Asimismo se informa que el encargado del programa presupuestario N° 089 al que pertenece la Auditoría Interna es el Oficial Mayor, quien podría constituirse como el representante

en la Comisión, siempre y cuando el Auditor Interno le brinde toda la información necesaria, con el propósito de que se elija la oferta más beneficiosa para la administración.

Para emitir un criterio respecto de la participación de la Auditoría Interna en la Comisión de Recomendación de Adjudicaciones, es necesario, además de conocer las razones externadas en ese sentido por la propia Auditoría Interna y la administración activa, se deben considerar algunos aspectos doctrinarios, técnicos y legales.

Un aspecto fundamental es lo relativo a la prohibición de realizar funciones de administración activa, comprendida en el inciso a) del artículo 34 de la Ley General de Control Interno que establece, en lo que interesa, lo siguiente:

***“ARTICULO 34.- Prohibiciones / El auditor interno, el subauditor y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones: a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia.”****(el subrayado no es del original)*

El artículo pretende preservar la objetividad e independencia funcional y de criterio de la auditoría interna previstas en los artículos 21 y 25 de esa misma Ley, en el cual se establece el concepto funcional de auditoría interna:

*“La auditoría interna es la actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano...”*

*“Los funcionarios de la auditoría interna ejercerán sus atribuciones con total independencia funcional y de criterio respecto del jerarca y de los demás órganos de la administración activa.”*

Características de independencia que deben prevalecer en toda actuación de la Auditoría Interna sobre todo considerando que su función es esencialmente posterior a la acción administrativa, esto implica sencillamente que no debe involucrarse en ningún trámite o proceso administrativo mientras esto ocurre y llega a su final, punto a partir del cual corresponde su fiscalización. Lo anterior, sin perjuicio de su labor asesora y de advertencia en asuntos puntuales y propios de su competencia.

Sin embargo, lo expuesto no significa que el Auditor Interno esté totalmente ajeno al proceso de compras, pues su unidad forma parte de la organización y deberá llevar a cabo funciones administrativas, al igual que el resto de las unidades, ***pero sólo para gestionar asuntos propios de la administración de la Auditoría Interna.*** Entre otras, participar en el proceso de adquisiciones, actividades que se consideran funciones eminentemente de carácter administrativo, ***pero necesarias para cumplir con su competencia.***

Una vez analizados los extremos expuestos por las partes y a la luz de la normativa que rige la materia, esta Contraloría General de la República no considera inconveniente que el Auditor General participe en la Comisión de Recomendación de Adjudicaciones, siempre y cuando su participación esté orientada a completar el proceso de compras necesarias para el quehacer de la propia Auditoría Interna, y cuya excepción está contemplada en el artículo 34 de anterior cita y que fuera resaltada en negrita y subrayada. Lo cual es coincidente con las potestades y

responsabilidades que le asisten respecto de la asignación y disposición de los recursos presupuestarios de la Auditoría Interna, según se estipula en el artículo 27 de la citada Ley General de Control Interno.

**b) Sobre la participación de esa Auditoría General en la Comisión de Informática del Ministerio de Seguridad Pública**

Seguidamente se refiere lo relativo a la conveniencia o no de que esa Auditoría General, sea excluida de la Comisión de Informática del Ministerio de Seguridad Pública, de la cual ha sido parte integrante con voz pero sin voto, de conformidad con lo establecido en el artículo N° 4 del Decreto Ejecutivo N° 26683-SP del 26 de febrero de 1998, sobre el “Reglamento Interno de la Comisión Informática del Ministerio de Seguridad Pública”.

Esta Contraloría General ha manifestado repetidamente sus reservas con respecto a la participación activa y permanente de los funcionarios de la Auditoría Interna en comisiones que impliquen la realización de funciones de carácter administrativo que no sean las necesarias para cumplir con su competencia.

En general, el criterio que ha primado es que los asuntos que se discuten en tales órganos tienen que ver con políticas organizacionales y decisiones que son del exclusivo resorte de los jefes superiores y los titulares subordinados de las áreas respectivas, por lo que resultan de su competencia exclusiva.

En ese sentido, debe tenerse presente que la administración activa tiene a su cargo las funciones relacionadas con la decisión, la ejecución y el control de los asuntos fundamentales de la organización, por lo que generalmente su gestión conlleva una declaración de voluntad, juicio, conocimiento o deseo que se realiza mediante actos administrativos cuando su alcance es concreto, y vía reglamento o actos generales de contenido no normativo cuando su alcance es general.

De acuerdo con el citado Reglamento Interno, la referida Comisión de Informática tiene las siguientes funciones y atribuciones:

*“1. Establecer las prioridades y recomendar en materia de inversión en equipo de cómputo./2 Tomar decisiones en cuanto a la asignación y reubicación de los recursos informáticos, tomando en cuenta las necesidades institucionales./3 Definir las políticas en cuanto al desarrollo de Sistemas de Información que tiendan a facilitar el trabajo de las diversas áreas del Ministerio./4. Aprobar los planes estratégicos anual y operativo que deba desarrollar la Dirección de Informática del Ministerio, y conocer del avance de los mismos./5. Estudiar y recomendar posibilidades para la contratación de Consultorías para el área informática, así como del apoyo solicitado por los grupos de trabajo./6. Conocer del avance en el desarrollo de los sistemas que se encuentre elaborando la Dirección de Informática./7. Realizar recomendaciones y revisar los contratos de mantenimiento del recurso informático -Hardware y Software- del Ministerio./8. Fomentar la formación de los servidores del Ministerio por medio de artículos de revistas, periódicos, charlas o seminarios para mejorar la cultura informática./9 Recomendar sobre los convenios interinstitucionales sobre la tecnología informática (hardware,*

*software, información y comunicaciones)./10. Aprobar y promover los temas de investigaciones que se realicen en el área de su competencia, como proyectos de graduación, investigaciones académicas y otros similares.*

Para ello, tal y como lo establece su artículo 5º, se llevan a cabo sesiones ordinarias, extraordinarias y se conforman grupos de trabajo. Aspecto que aunado a lo que estipula el artículo 15 sobre las funciones y atribuciones de sus miembros, evidencian que la participación de éstos, sin que se considere excepción alguna para la Auditoría Interna, es competencia de la administración respecto de la tecnología y sistemas de información. Dichas funciones y atribuciones son:

*“A. Asistir puntualmente a las sesiones ordinarias, extraordinarias y de trabajo para las cuales sea citado y en caso de no poder asistir remitir al secretario la justificación correspondiente./B Proponer a la Presidencia la inclusión de asuntos a tratar en el Orden del Día de las sesiones ordinarias, y aprobar esta como acto inicial de la reunión./ C. Desempeñar las comisiones que el Presidente designe e informar por escrito de los resultados en el plazo convenido./D. Pedir al Presidente la palabra, para referirse a asuntos puestos en discusión./E. Solicitar la revisión de los acuerdos del Consejo y la revocatoria o modificaciones de los mismos./F. Dar su voto, positivo o negativo, sobre los asuntos que se sometan a su conocimiento./G. Formular proyectos, proposiciones y mociones que crean oportuna./H. Procurar y estudiar la información necesaria, consultar actas, libros, correspondencia referente a la materia informática, etc., a efecto de tener mejor criterio sobre los asuntos resueltos o que deben resolverse en las sesiones./I. Participar en todas aquellas actividades en que tenga interés el Ministerio en materia de informática./J. Llamar al orden al Presidente, cada vez que en el ejercicio de su cargo se separe de las actividades que la ley y este Reglamento le otorguen./K. Solicitar al Secretario que se hagan constar sus palabras en el acta, cuando lo considere necesario./L. Las demás facultades que la Comisión les otorgue mediante acuerdo.”*

La revisión completa del Reglamento, tal y como se comentó, refleja que en ninguno de sus artículos se hace excepción para el caso del Auditor Interno, por lo que este debe cumplir con dichas funciones y atribuciones, obviamente propias de la administración, lo cual implica que puede ingerir en las determinaciones, aún cuando tenga voz pero no voto; más aún, con ello se podrían estar menoscabando recursos que deberían estarse destinando a áreas críticas de fiscalización.

La función de auditoría se concibe como netamente preventiva –no previa- y asesora –no de línea-. Es preventiva en el tanto que su responsabilidad está orientada en proporcionar a la administración en forma oportuna, información, análisis, evaluaciones, comentarios y recomendaciones propias del ámbito de su competencia, para que sea aquella la que tome decisiones y las ponga en práctica. Es asesora porque el auditor interno no tiene autoridad para ordenar a las unidades administrativas u operativas de su ente, que se implanten nuevos sistemas, procedimientos o rutinas, o que se modifiquen o eliminen los que ya existen.

Para el cumplimiento de sus funciones, el Auditor y sus funcionarios deben gozar de autonomía, preservar la objetividad e independencia tanto de hecho como de apariencia, deben

sentirse libres de toda injerencia externa o presión que pueda entorpecer su funcionamiento o influenciar el criterio que le exigen la técnica y las normas personales.

Tenemos entonces que la participación activa y permanente del Auditor en comisiones va en detrimento de la independencia de criterio señalada en el artículo 25 de la Ley No. 8292-02, de repetida cita, principalmente porque el personal de auditoría no debe involucrarse en comisiones donde su relación con ellas lo ubiquen en un momento dado como juez y parte integral de los asuntos o de las operaciones que esas hayan estado realizando.

Al respecto debe considerarse la norma 302.10.01 del “Manual sobre Normas Técnicas de Control Interno relativas a los Sistemas de Información Computadorizados”, la cual establece:

*“La Unidad de Auditoría Interna evaluará el cumplimiento, la suficiencia y la validez del control interno en los SIC./Declaración interpretativa./Para cumplir con su competencia, la Auditoría Interna deberá planear y ejecutar auditorías de los sistemas de información computadorizados y como parte de ellas, evaluar el cumplimiento, la suficiencia y la validez del sistema de control interno teniendo como marco de referencia la normativa expuesta en el presente Manual./La Auditoría Interna certificará que los sistemas operen en forma eficiente y eficaz y que brinden información útil y confiable; deberá emplear las técnicas y herramientas computadorizadas que considere convenientes y oportunas.”.*

Precisamente en virtud de lo anterior y en forma expresa en la norma No. 109 del Manual Sobre Normas Técnicas de Auditoría para la Contraloría General de la República y las Entidades y Órganos Sujetos a su fiscalización esta Oficina establece una salvedad obligatoria para la realización de labores administrativas:

*“Incompatibilidad de labores del personal de auditoría interna./El personal de auditoría interna, salvo disposición legal en contrario, no ejercerá ninguna labor propia de la administración”*

También la Norma Técnica No. 202 del mismo Manual dice:

*“Independencia del auditor./En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores que hayan sido designados para ejecutar el trabajo deberán mantener una actitud mental independiente.”*

En el oficio DI-CR-235 del 14 de agosto del año recién pasado, este Centro de Relaciones manifestó al respecto lo siguiente:

*“Si bien es cierto que por ser la Auditoría Interna un órgano de control interno, forma parte de la institución, pero, también lo es que por su naturaleza no debe realizar funciones típicas del proceso administrativo ni de competencia de los órganos sujetos a su fiscalización, porque su responsabilidad básica se circunscribe a comprobar e informar regularmente el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de la organización, lo contrario convertiría esa actividad en juez y parte de ese proceso administrativo, comprometiendo su imparcialidad y objetividad.”.*

El objetivo fundamental de lo expuesto es evitar que la actividad de auditoría se debilite en su efectividad respecto de las auditorías, asesorías y advertencias que debe brindar a los sujetos pasivos y a la ciudadanía en general.

En conclusión, este Despacho le recomienda a esa Auditoría Interna que realice las gestiones pertinentes ante las instancias que corresponda, con el propósito de que se lleven a cabo los cambios necesarios en el Reglamento Interno de la Comisión Informática del Ministerio de Seguridad Pública, a fin de que se elimine su obligación respecto de la Comisión de Informática, sin perjuicio de los estudios que esa Auditoría programe y de las asesorías y advertencias que brinde al respecto.

(...)

**5202 (DI-CR-190)**  
**20 de mayo, 2003**

**Asunto:** Criterio sobre si el artículo 12, inciso c, de la Ley General de Control Interno faculta a los auditores internos para emitir directrices y órdenes a la administración.

(...)

Con el propósito de que lo haga del conocimiento de los señores miembros del Consejo Nacional del Deporte y la Recreación, se da respuesta a consulta planteada mediante oficio C.N.D.R.-0035-01-03 del pasado 16 de enero, con ocasión del acuerdo tomado por ese órgano en el artículo III, inciso 3C, de la sesión ordinaria 264-2002 de 5 de diciembre del 2002. Particularmente, se requiere que esta Contraloría General emita criterio “*acerca de los alcances del artículo 12, inciso c, de la Ley General de Control Interno, N° 8292*” (LGCI), con el propósito, según se indica, de aclarar “*si dicho artículo faculta a los auditores internos a emitir directrices y órdenes a los funcionarios del ICODER de las instituciones públicas a **coadministrar**(sic)*”.

Como complemento al oficio señalado, con el C.N.D.R.-0129-02-03 de 19 de febrero, ese Consejo aportó los criterios sobre el asunto objeto de consulta, emitidos por la Asesoría Legal y la Auditoría Interna de ese Instituto.

De previo a dar respuesta al asunto consultado, es necesario referirse, en primera instancia, a conceptos básicos en cuanto al control interno y sus componentes orgánicos, a saber: la auditoría interna y la administración activa (artículo 9°, LGCI).

## **1. De los conceptos básicos del control interno y sus componentes orgánicos**

### a) Sobre el control interno

El control interno comprende la totalidad de las operaciones que ejecutan las organizaciones en el cumplimiento de sus objetivos. En ese sentido, el artículo 8 de la LGCI establece lo siguiente:

*“ARTÍCULO 8.- Concepto de sistema de control interno/ Para efectos de esta Ley, se entenderá por sistema de control interno la serie de acciones ejecutadas por la administración activa, diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los siguientes objetivos:/ a) Proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal./ b) Exigir confiabilidad y oportunidad de la información./ c) Garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones./ d) Cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico.”.*

Por su parte, el artículo 9 siguiente, establece que la administración activa —entendida como el jerarca y el titular subordinado— y la auditoría interna “serán los componentes orgánicos del sistema de control interno”.

b) Sobre la administración activa

El artículo 2 de la LGCI, inciso a), presenta una definición de administración activa, señalando lo siguiente:

*“Administración activa: desde el punto de vista funcional, es la función decisoria, ejecutiva, resolutoria, directiva u operativa de la Administración. Desde el punto de vista orgánico es el conjunto de órganos y entes de la función administrativa, que deciden y ejecutan; incluyen al jerarca, como última instancia.”.*

De acuerdo con lo anterior, corresponde a la administración activa —el jerarca y los titulares subordinados, cada uno en el ámbito de sus competencias— las labores de decidir, ejecutar, resolver, dirigir y llevar a cabo las acciones que son propias de los órganos de una organización, así como emitir directrices y órdenes a los funcionarios que conforman dichos órganos.

En cuanto a la responsabilidad de la administración activa con respecto al control interno, el artículo 10 de la LGCI establece que “Serán responsabilidad del jerarca y del titular subordinado establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional. Asimismo, será responsabilidad de la administración activa realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento.”. En ese sentido, el artículo 12 estipula los deberes generales del jerarca y del titular subordinado, y los específicos con respecto a cada componente orgánico de dicho sistema (artículos 13 y siguientes).

c) Sobre la auditoría interna

El artículo 21 de la LGCI establece lo siguiente:

*“Concepto funcional de auditoría interna. 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.” (El subrayado no es del original)*

En congruencia con el citado artículo, el 22 establece como competencias primordiales de la auditoría interna, las siguientes:

*“a) Realizar auditorías o estudios especiales semestralmente, en relación con los fondos públicos sujetos a su competencia institucional, incluidos fideicomisos, fondos especiales y otros de naturaleza similar. Asimismo, efectuar semestralmente auditorías o estudios especiales sobre fondos y actividades privadas, de acuerdo con los artículos 5 y 6 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en el tanto estos se originen en transferencias efectuadas por componentes de su competencia institucional./ b) Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes./ c) Verificar que la administración activa tome las medidas de control interno señaladas en esta Ley, en los casos de desconcentración de competencias, o bien la contratación de servicios de apoyo con terceros; asimismo, examinar regularmente la operación efectiva de los controles críticos, en esas unidades desconcentradas o en la prestación de tales servicios./ d) Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento./ e) Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban llevar los órganos sujetos a su competencia institucional y otros libros que, a criterio del auditor interno, sean necesarios para el fortalecimiento del sistema de control interno./ f) Preparar los planes de trabajo, por lo menos de conformidad con los lineamientos que establece la Contraloría General de la República./ g) Elaborar un informe anual de la ejecución del plan de trabajo y del estado de las recomendaciones de la auditoría interna, de la Contraloría General de la República y de los despachos de contadores públicos; en los últimos dos casos, cuando sean de su conocimiento, sin perjuicio de que se elaboren informes y se presenten al jerarca cuando las circunstancias lo ameriten./ h) Mantener debidamente actualizado el reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna./ i) Las demás competencias que contemplen la normativa legal, reglamentaria y técnica aplicable, con las limitaciones que establece el artículo 34 de esta Ley.”. (El subrayado no es del original).*

La auditoría interna debe cumplir con dichas competencias, de conformidad con las disposiciones y normativa que el ordenamiento jurídico y técnico establece, y haciendo uso de las potestades que le confiere el artículo 33 de esa misma Ley. Es condición indispensable para el ejercicio de esta actividad la independencia funcional y de criterio (artículo 25), condición que procura la objetividad e imparcialidad que debe prevalecer en la labor de auditoría interna, lo cual es consecuente con la prohibición establecida en el artículo 34, inciso a), en cuanto a la realización de funciones administrativas. Por otra parte, el accionar de la auditoría interna conlleva la ejecución de varios procesos o actividades, dentro de los cuales es de interés referirse a tres fundamentales, a saber: las auditorías (esencialmente, financiera, operativa y estudios especiales), las asesorías y las advertencias. En ese sentido, de conformidad con lo preceptuado por la LGCI, y

la doctrina y la técnica, tales procesos y actividades presentan las siguientes características principales:

i. **La auditoría:** consiste en el examen independiente, objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y de otra índole de un ente u órgano.

De conformidad con el artículo 35 de la LGCI, los informes de auditoría interna versan sobre asuntos de control interno y sobre aquellos que deriven en posibles responsabilidades. El primero contiene hallazgos, conclusiones y recomendaciones; y el segundo, la acreditación de hechos, posibles infracciones, eventuales responsables y la recomendación sobre la apertura de un procedimiento administrativo. Dichos informes deben tramitarse de conformidad con el capítulo IV de la mencionada Ley, y dirigirse al jerarca o a los titulares subordinados de la administración activa, con competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones.

ii. **La asesoría:** consiste en proveer al jerarca criterios, opiniones u observaciones que coadyuven a la toma de decisiones. Puede brindarse en forma oral pero de preferencia debe ser escrita, y se emite a solicitud de la parte interesada, sobre asuntos estrictamente de su competencia y sin que menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias. En su forma más sencilla consistiría en un criterio con el sustento jurídico y técnico pertinente, que se exprese en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda, bajo el supuesto de que quedará consignada en actas o, si es posible en un documento escrito. También, puede consistir en un trabajo de análisis que desarrolla y fundamenta dicha unidad a solicitud del jerarca. Los resultados de este análisis se expresan por escrito, y el documento correspondiente no se rige por el trámite del informe que prescribe la LGCI.

iii. **La advertencia:** corresponde a una función preventiva que consiste en alertar con el debido cuidado y tono, a cualquiera de los órganos pasivos de la fiscalización, incluido el jerarca, sobre las posibles consecuencias de su proceder. Esta labor se ejecuta sobre asuntos de su competencia y sin que menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias, cuando sean de su conocimiento conductas o decisiones de la administración activa, que contravengan el ordenamiento jurídico y técnico. En su forma más sencilla consistiría en prevenir sobre las posibles consecuencias de una decisión, hecho o situación, con el sustento jurídico y técnico pertinente, que puede expresarse en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda, y debe quedar consignada en actas o un documento escrito. También, puede consistir en un trabajo de análisis que desarrolla y fundamenta la auditoría interna, como producto del conocimiento de un asunto cuyas consecuencias pueden derivar en perjuicio para la administración. El resultado de este análisis se expresa por escrito mediante criterios que previenen (advertencias) a la administración de las consecuencias de un hecho o decisión; documento que al igual que las asesorías, no se rige por el trámite del informe que prescribe la LGCI.

De acuerdo con lo anterior, la auditoría interna es un órgano de naturaleza asesora, y su trabajo por lo general consiste en una labor que se desarrolla con posterioridad a los actos de la administración, no obstante en asuntos que sean de su conocimiento o a solicitud del jerarca, también emitirá de previo, concomitante o posterior a dichos actos, criterios en asuntos de su

competencia y en cumplimiento de su labor de asesoría y advertencia, y sin que se menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en la ejecución de estudios posteriores por parte de ese órgano. Como uno de los productos de dichas labores, según se indicó, están aquellos que versan sobre asuntos de control interno y sobre los cuales la auditoría emite recomendaciones a efectos fortalecer el sistema de control interno institucional, y que se dirigen al órgano que ostenta la competencia y autoridad para ordenar su implementación.

**2. De los alcances del artículo 12, inciso c), de la Ley General de Control Interno, N° 8292**

El artículo 12 de los deberes del jerarca y de los titulares subordinados en el sistema de control interno, literal c) de la Ley General de Control Interno, establece:

*“En materia de control interno, al jerarca y los titulares subordinados les corresponderá cumplir, entre otros, los siguientes deberes: /.../ c) Analizar e implantar, de inmediato, las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y las demás instituciones de control y fiscalización que correspondan.”.*

a) Criterio de la asesoría legal del ICODER

Mediante oficio sin número del 11 de diciembre de 2002, el Asesor Legal del Consejo Nacional del Deporte y la Recreación, emite su criterio con respecto al asunto objeto de consulta, señalando principalmente lo siguiente:

*“Nótese que, de conformidad con el encabezado del artículo, las diferentes conductas que deben cumplir el jerarca y los titulares subordinados de la administración pública, entre las que se encuentran las de analizar e implantar de inmediato las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la Auditoría Interna y las demás instancias de control y fiscalización que correspondan, **están limitadas a la materia de control interno.** /.../ Incluso, a tenor de lo que establece el artículo 12, inciso c), de la tantas veces citada Ley General de Control Interno, podría aceptarse que la auditoría interna gire instrucciones precisas a diferentes componentes de la administración activa para que apliquen normativa vigente sobre control interno (utilización de cierto tipo de formularios establecidos, observación de montos máximos a pagar por caja chica, aplicación de normas sobre custodia de bienes y valores de la institución, etc.)/ En criterio del suscrito, el artículo 12, inciso c), de la Ley General de Control Interno, no autoriza a la auditoría interna a emitir órdenes directas a componentes de la administración interna para que giren o no giren fondos, realicen o no realicen una determinada actividad. Es decir, dicha norma no establece de ninguna manera a favor de las auditorías internas la facultad de **coadministrar**, que sigue siendo una función reservada a los órganos establecidos de la administración activa bajo su total responsabilidad, por lo que no puede ser utilizado por los órganos de control y fiscalización para dictar órdenes, directrices o circulares sobre materia propia de la administración sobre la que ejerce su competencia institucional”. (El subrayado no es del original).*

b) Criterio de la auditoría interna del ICODER

Con oficio Aud-062-2003 del 18 febrero de 2003, el Auditor Interno de ese Instituto, aporta su criterio sobre el asunto en referencia, en el cual principalmente manifiesta:

*“...sobre la pregunta si dicho artículo faculta a los auditores internos a emitir **directrices y órdenes** a los funcionarios del ICODER./ Obviamente no. No se pueden emitir ni directrices ni órdenes. Amplió más sobre el particular, no se pueden realizar funciones de administración activa./.../ Ahora bien, el artículo 12 de la ley 8292, inciso c) señala como deberes del jerarca y titulares subordinados, lo siguiente: / ‘ Analizar e implantar, de inmediato, las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y las demás instituciones de control y fiscalización que correspondan. ’ / Las observaciones, recomendaciones y disposiciones (no hay mayor diferencia entre una y otra de acuerdo con las definiciones del diccionario, ni se observa mayor diferencia en el artículo 12 de la ley) serán de acatamiento obligatorio una vez que la administración las acepte, antes no./...en resumen **‘el inciso c, del artículo 22 de la ley de control interno NO faculta a auditores a emitir directrices y órdenes a la administración’.**”*

c) Consideraciones de la Contraloría General de la República

En razón de lo expuesto en el aparte 1 de este documento, y dados los criterios aportados por ese Consejo, los cuales en términos generales son congruentes al concluir que el inciso c) en comentario no faculta a las auditorías internas para emitir directrices y órdenes a la administración activa, son necesarias las siguientes consideraciones:

i) Si bien la Asesoría Jurídica es del criterio que no corresponde a la Auditoría emitir órdenes e instrucciones, del contenido del oficio se desprende que esta parte de un concepto limitado de lo que involucra el control interno, pues pareciera que se circunscribe a los asuntos de índole financiero-contable, lo cual viene a afectar la adecuada comprensión de las responsabilidades que con respecto al control interno poseen tanto la auditoría interna como la propia administración activa; así también, la afirmación de que “podría aceptarse que la auditoría interna gire instrucciones precisas a diferentes componentes de la administración activa para que apliquen normativa vigente sobre control interno (utilización de cierto tipo de formularios establecidos, observación de montos máximos a pagar por caja chica, aplicación de normas sobre custodia de bienes y valores de la institución, etc.)”, no es congruente con la conclusión citada, pues ello resultaría contrario a la naturaleza misma de dicha actividad y a las regulaciones que le rigen, contenidas en el ordenamiento jurídico y técnico.

ii) Con respecto a la afirmación de la Auditoría, en cuanto a que de acuerdo con el diccionario y el citado artículo 12, no existe mayor diferencia en el significado de los términos observaciones, recomendaciones y disposiciones, cabe indicar según diccionarios jurídicos y de acuerdo con las competencias de cada órgano a que refiere dicho artículo, tales términos tienen distintas acepciones, cuya principal diferencia consiste en la obligatoriedad que conllevan unas con respecto a las otras, y en consecuencia, en el órgano competente para su emisión. Específicamente, una disposición es una orden o mandato de obligatorio cumplimiento, mientras que una observación o una recomendación, puede consistir en el análisis de un hecho o de una situación, en una opinión, un juicio, una sugerencia o un consejo con respecto a un asunto en particular, que

deberá ser objeto de análisis por el jerarca o el titular subordinado a quien se dirija, a efectos de que en cumplimiento de sus responsabilidades y con estricto apego al ordenamiento, tome las decisiones y gire las órdenes que procedan.

Como se observa, el artículo 12 literal c) hace referencia a los conceptos de observaciones, recomendaciones y disposiciones, para luego referir a los entes y órganos que emiten tales acciones para con la administración, ello en el ejercicio de las potestades o competencias legales de control y fiscalización que cada cual tiene. De manera que dichos conceptos deben ser analizados a la luz de las competencias que la constitución y las leyes asignan en materia de control y fiscalización a la auditoría interna, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y las demás instituciones de control. Seguidamente, sin pretender ahondar sobre el asunto, se hace un comentario general en cada caso.

♦ La **auditoría interna** de conformidad con lo preceptuado por el ordenamiento jurídico y técnico, como ya se dijo, es un órgano asesor que en cumplimiento de sus competencias principales puede emitir criterios, observaciones, opiniones, advertencias y recomendaciones; primeras como resultado de sus procesos de asesoría y advertencia, y las últimas, inherentes al proceso de auditoría, tal y como se comentó en el punto 1 de este documento.

♦ La **Contraloría General de la República** como órgano constitucional auxiliar de la Asamblea Legislativa con potestades constitucionales y legales en materia de control y fiscalización de la Hacienda Pública, en el ejercicio de sus potestades está facultada para emitir disposiciones u órdenes a los funcionarios públicos, tal como lo preceptúa, entre otros, el artículo 12 de su Ley Orgánica, el cual establece lo siguiente:

*“ARTICULO 12.- ORGANISMO RECTOR DEL ORDENAMIENTO/ La Contraloría General de la República es el organismo rector del ordenamiento de control y fiscalización superiores, contemplado en esta Ley./ Las disposiciones, normas, políticas y directrices que ella dicte, dentro del ámbito de su competencia, son de acatamiento obligatorio y prevalecerán sobre cualesquiera otras disposiciones de los sujetos pasivos que se le opongan./ La Contraloría General de la República dictará, también, las instrucciones y órdenes dirigidas a los sujetos pasivos, que resulten necesarias para el cabal ejercicio de sus funciones de control y fiscalización./ La Contraloría General de la República tendrá, también, la facultad de determinar entre los entes, órganos o personas sujetas a su control, cuáles deberán darle obligada colaboración, así como el marco y la oportunidad, dentro de los cuales se realizará esta y el conjunto razonable de medios técnicos, humanos y materiales que deberán emplear.”*

♦ Por su parte la **auditoría externa**, constituye una actividad de control externo a la que puede acudir la misma administración, mediante un proceso de contratación del servicio, con el objetivo y alcance que al efecto se convenga, y que es brindado por Contadores Públicos Autorizados o Despachos de esos profesionales debidamente acreditados; cuyos resultados en materia de control interno, usualmente constituyen recomendaciones, observaciones u opiniones, que corresponde a la administración valorar, a efectos de ordenar las acciones que estime pertinentes, en cumplimiento de su responsabilidad de establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional.

♦ Por último, las leyes han preceptuado la creación de **instituciones de control** especializadas en temas particulares y que ejercen control sobre otras instituciones públicas, con potestades legales para girar, según corresponda, observaciones, recomendaciones, disposiciones, normas y otro tipo de regulaciones, todo ello en materia de su competencia.

### **3. Conclusión**

En razón de lo expuesto y a la luz de lo dispuesto en el ordenamiento jurídico y técnico, se concluye que el alcance del inciso c) del artículo 12 de la LGCI no conlleva el otorgamiento de facultades a la auditoría interna, a la Contraloría General, a la auditoría externa y a las instituciones de control, para que emitan observaciones, recomendaciones y disposiciones, pues ello es materia de los distintos cuerpos normativos que regulan las competencias de cada una de estas. Por tanto, las observaciones, recomendaciones y disposiciones que deben ser analizadas e implantadas por la administración activa, de conformidad con el citado artículo, son aquellas que formulen según su competencia, la auditoría interna, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y las demás instituciones de control y fiscalización que correspondan. Particularmente, en lo que respecta a la auditoría interna, el inciso se refiere a las observaciones y recomendaciones que en razón de su naturaleza asesora y en cumplimiento de sus competencias dirige al jerarca o al titular subordinado, según proceda. Dichas recomendaciones y observaciones están sujetas al análisis y aceptación de la administración activa, de acuerdo con lo establecido en el ordenamiento.

La auditoría interna, en virtud de su carácter asesor y de la objetividad e imparcialidad que debe prevalecer en su accionar, como se dijo, no tiene la competencia ni la autoridad para emitir órdenes o disposiciones a los órganos integrantes de la administración activa de la institución a la que pertenece, pues su labor consiste fundamentalmente en asesorar, advertir y recomendar de conformidad con lo comentado en este oficio.

(...)

**C-009-2011**  
**21 de enero, 2011**

**Asunto:** Interrogantes concernientes a la participación y asistencia de esa Auditoría Interna en las sesiones de Junta Directiva del Consejo Nacional de Producción.

(...)

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, nos referimos a su oficio AG 003-11, de fecha 12 de enero de 2011, por el que nos consulta una serie de interrogantes concernientes a la participación y asistencia de esa Auditoría Interna en las sesiones de Junta Directiva del Consejo Nacional de Producción, al tenor de lo dispuesto por el ordinal 26 de la Ley Orgánica de dicho Consejo (Nº 2035 de 17 de julio de 1956 y sus reformas).

Con base en la reforma introducida al artículo 4 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, mediante el artículo 45, inciso c) de la Ley No. 8292 de 31 de julio del 2002, publicada en la Gaceta # 169 de 4 de setiembre del 2002, se faculta a los Auditores Internos a consultar directamente en lo que atañe a la materia de su competencia.

### **I.- Consideraciones previas**

El ámbito de nuestra competencia consultiva se enmarca dentro de los presupuestos que vienen contenidos en la gestión formulada por la Administración consultante. Ello implica que debemos analizar el objeto de la consulta tal y como nos viene formulada, para precisar así el alcance de la misma, como muestra de la decisión sopesada, seria y concienzuda de someter formalmente determinado tema a conocimiento de este órgano asesor.

Ahora bien, analizado el objeto de la presente consulta, en principio, al menos un motivo podría impedirnos desarrollar nuestra función consultiva vinculante, pues si bien la competencia consultiva de la Procuraduría General es genérica, no podemos pronunciarnos en aquellos casos en que el ordenamiento jurídico expresamente atribuya una potestad consultiva específica a otro órgano o ente (art. 5 de nuestra Ley Orgánica, N° 6815 de 27 de setiembre de 1982).

Véase que el asunto consultado, por su objeto, bien podría estimarse que prevalece la competencia exclusiva y excluyente de la Contraloría General de la República, al versar sobre aspectos puntuales del régimen de control interno, que sin duda involucran funciones que les son propias tanto a las auditorías internas, como a aquel órgano contralor como rector del ordenamiento de control y fiscalización superiores (arts. 12, 26, 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, N° 7428 de 7 de setiembre de 1994, y 3, 20, 23 y 24 de la Ley General de Control Interno, N° 8292 de 27 de agosto de 2002).

No obstante, aún cuando la presente gestión pudiera resultar, en principio, por ello inadmisibles –y así lo hemos determinado en al menos un precedente administrativo: C-051-2004 de 4 de febrero de 2004-, una vez revisada nuestra doctrina y precedentes administrativos atinentes a lo consultado, lo cierto es que estimamos que podemos hacer importantes aportaciones jurídico doctrinales sobre la materia en consulta, pero bajo el entendido de que lo que pudiera decirse al respecto, tendría que hacerse sin perjuicio del mejor criterio que al efecto pudiera tener el órgano contralor, pues ha sido con base en sus pronunciamientos que hemos hecho puntuales referencias al tema en consulta.

### **II.- Sobre lo consultado**

Comencemos por indicar que en el dictamen C-050-92 de 16 de marzo de 1992, interpretamos el citado artículo 26 de la Ley Orgánica del CNP, en el sentido de que para cumplir su competencia la Junta Directiva requiere de la presencia de otros servidores de la propia Institución (Gerentes, Subgerentes, Auditor, Jefes de División o Departamento). Por lo que la finalidad de la norma a nuestro juicio revela la necesidad de que la Junta Directiva, al tomar un acuerdo, cuente con el apoyo de un personal calificado por su experiencia y especialidad. Estos servidores no concurren a participar de modo decisorio (pues no son miembros integrantes) en la formación de la voluntad del órgano colegiado, sino en función asesora.

Y especialmente orientado en esa función asesora que cumple la Auditoría Interna con respecto a Juntas Directivas, en diversos dictámenes nuestros (C- C-051-2004 op. cit. y C-237-2007 de 18 de

julio de 2007) hemos referenciado que en el oficio N° 10939 (DI-CR-425) de 2 de octubre de 2003, la Contraloría General se refirió en extenso respecto de la asistencia de los auditores internos a las sesiones del órgano colegiado y a comisiones administrativas, de acuerdo con Ley General de Control Interno, N° 8292 de 31 de julio de 2002.

En esa ocasión, la Contraloría enfatizó que el auditor debe comparecer cuando sea convocado por el jerarca pero también puede asistir cuando lo considere apropiado. No obstante, esa asistencia no debe convertirse en permanente.

Al respecto, se indicó:

*“a. La asistencia del Auditor Interno a las sesiones del órgano colegiado, es un deber de ese funcionario cuando sea convocado para asesorar en materia de su competencia al jerarca del cual depende, de conformidad con la doctrina que sustenta lo dispuesto en el artículo 22, inciso d, de la citada LGCI. Dicha participación tiene como objetivo que el Auditor, en ese papel esencial de asesor, aporte elementos de juicio adicionales que coadyuven a la adecuada toma de decisiones por parte de ese órgano colegiado.*

*b. El Auditor Interno debe asistir a las sesiones del órgano colegiado cuando lo estime apropiado para el cabal cumplimiento de sus funciones.*

*c. La actuación del Auditor en las sesiones del órgano colegiado se debe limitar estrictamente a lo de su competencia, otorgándosele el derecho a voz pero no a voto, lo cual es acorde con la doctrina y la técnica, por cuanto tratándose de un asesor del jerarca, su labor no debe ir más allá de una asesoría en su campo, en garantía de la independencia que debe caracterizar el ejercicio de su función.*

*d. Es necesario que conste en las actas respectivas la opinión que emita el Auditor sobre los asuntos de su competencia que se discutan. Así también, se requiere que en los casos en que a criterio de este funcionario y por la complejidad del asunto en discusión, necesite recabar mayores elementos de juicio de previo a opinar, el jerarca posibilite que posponga su opinión para una sesión posterior.*

*De los cuatro puntos anteriores se extraen dos conclusiones. Primera, el deber doctrinario y legal del Auditor Interno de asesorar al jerarca cuando este lo convoque a las sesiones del órgano colegiado o cuando requiera asistir en cumplimiento de su labor, debe ir de la mano con condiciones que le permitan ejercer la función de asesoría adecuadamente y con independencia, cuales son: condición de tener derecho a voz para cumplir a su vez la condición de expresar su opinión en materia estrictamente de su competencia; condición de que dicha opinión debe constar en actas y condición de que se posibilite al Auditor a posponer su opinión en caso de que lo considere necesario. Segunda, la actuación del Auditor enmarcada en las condiciones supracitadas, le permite una gestión enfocada hacia lo medular de los asuntos con un uso más eficiente de su tiempo laboral.*

*Lo anterior, excepto la referencia legal (punto a.) <sup>3</sup>/<sub>4</sub> que originalmente remitía a la Ley Orgánica de esta Contraloría General de la República en iguales términos <sup>3</sup>/<sub>4</sub>, está tomado del pronunciamiento nro. 7967-96, de 04 de julio de 1996, de este órgano contralor.*

*Aunque la posición de esta Contraloría General de la República en la actualidad es básicamente la misma, se va a enfatizar y ampliar sobre el concepto medular de asesoría, con el propósito de que, a partir de lo se entienda por ella, podamos comprender si es necesaria la presencia regular de los auditores en las sesiones del órgano colegiado. También, es necesario partir de las dos grandes actividades que por lo general encontramos en la organización, yuxtapuestas y coadyuvantes en la consecución de los fines de las instituciones: la administración activa y la auditoría interna, para apreciar más claramente su papel complementario y la necesidad de que no interfiera una con otra dada la disimilitud de sus responsabilidades. Obviamente, esta disertación para determinar cuán regular debe ser la asistencia de los auditores en las sesiones del órgano colegiado, no tiene mayor trascendencia en el caso de que la presencia regular en las sesiones la exija expresamente el ordenamiento jurídico (...).*

Puesto que la asistencia del auditor a las sesiones se hace derivar de la función de asesoría, parte importante del oficio se dedica a desentrañar el concepto de asesoría y a diferenciarla de otras funciones como la “advertencia” o el informe de auditoría. Importa destacar que si bien es parte de la competencia de la auditoría el dar asesoría, esta se brinda a “solicitud del jerarca”, no oficiosamente. Además, la asesoría debe ser imparcial y no conllevar una recomendación. En este ámbito se indica:

*“De lo anterior se concluye que, aparte de las auditorías y los estudios especiales de auditoría (fiscalización posterior) hay asuntos sobre los que la auditoría interna asesora al jerarca a su expresa solicitud, sin que la asesoría sea vinculante para quien la solicita <sup>3</sup>/<sub>4</sub>excepto que el ordenamiento jurídico lo establezca <sup>3</sup>/<sub>4</sub>; lo que hace es proveer elementos de juicio para la preparación y formación de la voluntad administrativa sin introducir ningún sesgo por el que se le señale al auditor una posible coadministración. Y esto es muy importante que no ocurra. Cabe indicar que dicha asesoría puede brindarse en forma oral, pero de preferencia debe ser escrita (...).*

*Asimismo, la asesoría y las advertencias que brinde la auditoría interna a la administración deben darse sin que se comprometa su independencia y objetividad en el desarrollo posterior de las labores propias de la actividad.*

*También, es de lo más importante notar que la asesoría que se presta a solicitud del jerarca no lo es sobre un asunto indefinido; por el contrario, debe darse sobre asuntos concretos y, por tanto, solicitarse por parte del jerarca explícitamente para casos específicos. Ello así por cuanto, si en realidad se quiere una adecuada asesoría, el auditor debe conocer de previo y con suficiente anticipación la materia de los asuntos sobre la que se requiere que asesore, porque debe formar criterio, documentarse, informarse, e inclusive anticipar si el asunto es o no de su competencia, y hacerlo ver al jerarca, o si deviene más bien en una advertencia que remitiría por escrito.*

*En consecuencia, no es procedente fundamentarse en el artículo 22, inciso d, de la LGCI, para reclamar la presencia del auditor en todas las sesiones que celebre el órgano colegiado, aduciendo la necesidad de su asesoría, por lo dicho en el párrafo precedente y porque, además, con esa solicitud quizás se pretenda “garantizar” el buen quehacer administrativo, dentro de la tónica de confusión con respecto a lo que se espera de la auditoría interna o más específicamente del auditor interno, que a fin de cuentas, como ya se explicó, en esos casos no puede garantizar nada ni releva de responsabilidad a la administración y posiblemente lo que consiga sea que se ponga en entredicho su independencia y objetividad. La administración debe estar clara de sus*

*responsabilidades y de los riesgos que implica administrar y tomar decisiones en el sector público, así como del verdadero papel de la auditoría interna en la organización, como fue expuesto resumidamente con las citas de la LGCI al inicio de este oficio.*

*Por tanto, solicitar asesoría al auditor interno no es invitarlo o convocarlo a estar presente en reuniones o sesiones de la administración, distraendo así su tiempo para que permanezca escuchando tal vez durante horas lo que se dice o delibera, a la espera de que “aparezca algún asunto” durante la reunión o sesión para que emita su criterio”.*

Se deriva de lo expuesto que la presencia del auditor en las sesiones de la junta directiva debe ser la excepción y no la regla, salvo que la ley lo haya dispuesto. En caso de que considere que debe asistir por el cumplimiento de sus funciones, no puede hacerlo en forma permanente y su asistencia no puede comprometer bajo ninguna circunstancia su independencia u objetividad. Así:

*“La asistencia ocasional del auditor interno debe ser la regla. En este caso la asistencia lo será :*

- Para ofrecer la asesoría solicitada por el jerarca, de conformidad con lo dicho sobre la asesoría en general.*
- Para justificar apropiadamente que la asesoría solicitada lo fue de un asunto que no es materia de su competencia.*
- Para explicitar una advertencia, ya que en eso devino la asesoría solicitada.*
- Para el cabal cumplimiento de sus funciones; verbigracia, dar a conocer un informe, para ampliar sobre él, o para hacer alguna advertencia.*

*Además, el auditor debe solicitar que conste en actas lo dicho por él durante su participación. Asimismo, está facultado a retirarse cuando el asunto por el cual asistió a la sesión ya fue ventilado”.*

Es de advertir, además, que en las Directrices Generales relativas al Reglamento de Organización y Funcionamiento de las Auditorías Internas del Sector Público, oficio D-2-2006-CO-DFOE-DAGJ de la Contraloría General de la República, en el capítulo de “Formulación, aprobación y promulgación del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría interna”, se dispone:

*“Que la participación permanente del auditor interno en las sesiones o reuniones del jerarca no debe ser la regla, salvo que la ley así lo establezca; también debe considerarse que cuando se requiera su participación en dichas sesiones o reuniones, su actuación ha de ser conforme a su responsabilidad de asesor según la normativa y criterios establecidos por la Contraloría General al respecto.*

*El auditor y su personal no deben ser parte de grupos de trabajo o comisiones que ejerzan función propia de la administración activa. Cuando así lo solicite el jerarca, se debe tener en cuenta que su participación será exclusivamente en su función de asesor, en asuntos de su competencia y no podrá ser con carácter permanente. Lo anterior, en resguardo de la independencia y objetividad de la auditoría interna”.*

Lo que reafirma que, salvo que la norma legal así lo establezca, el auditor no debe asistir permanentemente a las sesiones del órgano colegiado y que cuando se solicite su presencia debe ser a título de asesor. El ejercicio de las otras funciones propias de la auditoría interna puede determinar que ocasionalmente el Auditor Interno deba asistir a las sesiones del órgano colegiado, aun cuando no haya sido convocado para ello. Se entiende, sin embargo, que debe comunicar al órgano su interés en ser recibido, ya sea para efectos de explicar sus informes, porque debe hacer advertencias o bien, para ampliar su asesoría.

Se desprende de lo anterior que no puede identificarse función de auditoría y, por ende, control interno, con asistencia a las sesiones. Por regla de principio, la auditoría no implica asistencia a sesiones” (Dictamen C- C-237-2007 op. cit.).

Y sobre el mismo tema, el órgano contralor ha indicado además, lo siguiente de interés:

*“(...) la relación de asesoría y coordinaciones que establezca el jerarca con el auditor interno, deben estar regulados por medio de procedimientos, políticas, prácticas y otros mecanismos, lo cual deberá ser definido por esa Junta Directiva, de común acuerdo con el Auditor Interno, y estructurar su contenido teniendo en cuenta, al menos, las siguientes consideraciones:*

1. *La asesoría que brinda la Auditoría Interna a su jerarca consiste en proponer criterios, opiniones u observaciones que coadyuven a la toma de decisiones; dicha asesoría debe tener un tono constructivo y puede ser expresada en forma oral pero de preferencia debe ser escrita, fundamentada y sobre asuntos estrictamente de su competencia y sin que menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias, observando lo indicado en el artículo 22 de la Ley General de Control Interno, No. 8292, el artículo 62 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y en la norma 1.1.3.1 del Manual de normas para el ejercicio de la auditoría interna en el sector público.*

2. *La asesoría que el Auditor Interno debe brindar al jerarca, debe darse en condiciones tales que le permitan a éste conocer de previo y con suficiente anticipación la materia de los asuntos sobre la que se requiere que asesore, con el propósito de que pueda formar criterio, documentarse, informarse, e inclusive anticipar si el asunto, objeto de consulta, es o no de su competencia, y hacerlo ver al jerarca.*

3. *La asesoría del auditor no tiene carácter vinculante; de ahí que el jerarca tiene la potestad de decidir de inmediato o postergar su decisión el tiempo que considere prudente y conveniente para que el Auditor Interno pueda informarse y así brindar una asesoría efectiva. Asimismo el Auditor tiene la facultad de solicitar posponer su asesoría si considera que necesita recabar información adicional para emitir un criterio sobre el asunto sobre el cual se está pidiendo su asesoría. En el evento de que el órgano colegiado postergue su decisión, es conveniente que, de común acuerdo con el Auditor Interno, establezca la forma y fecha en que se brindará la asesoría respectiva.*

4. *Existe deber del Auditor Interno de asistir a una sesión de Junta Directiva, siempre y cuando sea convocado para una asesoría específica, en materia de su competencia, pero el jerarca debe estar claro que tales convocatorias no deben tener un carácter regular, excepto que así se disponga legalmente. Ello en razón de las eventuales consecuencias que podría conllevar la*

*asistencia permanente del Auditor Interno a las sesiones, en su independencia y objetividad, así como el compromiso que supone estar alerta para advertir oportunamente sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, ya que probablemente serán de su conocimiento mientras permanezca en las sesiones.*

5. *En el momento de requerir la presencia del Auditor Interno en las sesiones que realiza, la Junta Directiva debe estar clara en que ni la presencia ni el silencio del auditor en dichas sesiones releva al jerarca de la responsabilidad de respetar el ordenamiento jurídico en lo que acuerde, y que no obstante el silencio, ello no impide que el auditor interno emita su opinión posteriormente de manera oportuna, sea de forma verbal en otra sesión, o por escrito.*

6. *El Auditor Interno tiene la potestad de solicitar su participación en las sesiones del órgano colegiado cuando de acuerdo con su juicio profesional y en cumplimiento de sus competencias, así lo requiera.*

*Es necesario indicarle que el papel de asesoría que le ha sido encomendado a las Auditorías Internas, tiene un sustento técnico y doctrinario establecido en el ordenamiento jurídico que regula la actividad de la auditoría interna y que los criterios que ha emitido esta Contraloría General, sobre este tema, por el carácter genérico de su planteamiento, son de alcance general (...). Los mismos pueden ser consultados en la página web [www.cgr.go.cr/](http://www.cgr.go.cr/) "(Oficio N° 6703 – FOE-SOC-0570 de 22 de junio de 2007).*

#### **Conclusiones:**

Por todo lo expuesto, con base en la doctrina administrativa expuesta, el órgano consultante cuenta con los criterios hermenéuticos necesarios para encontrar, por sus propios medios, concretas respuestas a cada una de sus interrogantes y subsecuentemente, sugerir a lo interno de la Administración activa la adopción de medidas correctivas necesarias, en caso de estimarse procedentes, a fin de depurar la participación de la Auditoría Interna en las sesiones de Junta Directiva.

En caso de persistir dudas en torno a los asuntos en cuestión, especialmente referidos a su conformidad con el régimen de control interno, las mismas deberán dirigirse al órgano contralor, que ostenta una competencia prevalente en dicha materia, y no a la Procuraduría General.

(...)