

DIVISIÓN JURÍDICA

Al contestar refiérase
al oficio N° **05342**

4 de junio de 2010
DJ-2213

Licencia
María del Carmen Redondo Solís
Gerente General
INSTITUTO NACIONAL DE VIVIENDA Y URBANISMO

Estimada señora:

Asunto: Se atiende consulta del Instituto Nacional de Vivienda y Urbanismo sobre la interpretación del requisito de experiencia mínima de tres años en el ejercicio de auditoría.

Nos referimos al oficio C-GG-119-2010 del 8 de abril de 2010, mediante el cual la Gerente General del Instituto de Vivienda y Urbanismo, consulta sobre la interpretación del requisito de experiencia mínima de tres años en el ejercicio de auditoría para el nombramiento del auditor interno en su cargo.

I.- Motivo de la consulta:

Señala en su consulta que de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento del Trámite y Requisitos de Incorporación al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, artículo 3, solo se tomará en cuenta la práctica ejercida a partir de la obtención de ciento veinte créditos específicos de la carrera, debidamente certificados por el centro universitario correspondiente. No obstante, esta práctica profesional no es propiamente el ejercicio de la profesión, que solo está permitido a los Contadores Públicos Autorizados.

Luego, ante lo que establece la Resolución R-CO-91-2006 de este órgano contralor, que establece en su punto 2.3, acápite c) -como requisito mínimo para el candidato al puesto de auditor o subauditor, la necesidad de que cuente con una experiencia mínima de tres años en el ejercicio de la auditoría interna o externa en el sector público o en el sector privado-, plantea la interrogante de cómo este órgano contralor valida dicha experiencia, en cuanto a si es partir de la incorporación del candidato al respectivo colegio profesional, o si dicha experiencia cuenta a partir del tiempo que un candidato ha realizado las funciones en auditoría pública o privada a pesar de que en ese momento no se encuentre incorporado al colegio.

También consulta si es válido nombrar a un funcionario por recargo de funciones en el puesto de auditor interno sin previa autorización de este órgano contralor a pesar de que posteriormente se nos informe lo resuelto.

En el criterio legal que se adjunta se concluye que hay que hacer la diferencia entre la práctica profesional como requisito exigible para incorporación y el ejercicio profesional de ésta, que es la habilitación legal para el ejercicio efectivo de la profesión, la cual surte todos sus efectos y responsabilidades que se derivan del profesional con fe pública.

II.- Criterio del Despacho

Es pertinente señalar, en primera instancia, que en el ejercicio de la potestad consultiva atribuida a la Contraloría General, y la Circular no. CO-529 sobre la atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República (publicada en el diario oficial La Gaceta no. 107 del 5 de junio de 2000), el órgano contralor no tiene por norma referirse a casos y situaciones concretas que deben ser resueltas por la administración respectiva, sino que en el ejercicio de sus funciones emite criterios generales que deben orientar a las administraciones en la toma de sus decisiones y que resultan vinculantes en lo de su competencia.

En punto a lo consultado, se parte en primera instancia de que el nombramiento de estos funcionarios públicos (auditores y subauditores) —de innegable importancia para las administraciones públicas— debe hacerse en forma indefinida, por la vía del concurso público y que, tanto el expediente como la terna que resulte del concurso, se comunicarán a este órgano contralor para su aprobación o veto, de previo al nombramiento. La designación de estos funcionarios es responsabilidad exclusiva del jerarca, el cual podrá ser sancionado disciplinariamente si incumple con esta obligación.

Los requisitos para el nombramiento de auditores y subauditores se encuentran establecidos en los artículos 29 y siguientes de la Ley de Control Interno N° 8292 del 31 de julio de 2002. El numeral 29 de esta ley establece que este órgano contralor —vía lineamientos— señalará las pautas a seguir al respecto¹. Dicha potestad de la Contraloría General de la República para emitir los lineamientos que describen los citados requisitos y las funciones atinentes a los puestos de auditor y subauditor internos, está sustentada en las normas constitucionales y legales que rigen la materia del control y la fiscalización de la Hacienda Pública (artículo 184 constitucional y Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, No. 7428).

En acatamiento a dichas normas, este órgano contralor efectivamente emitió los “Lineamientos para la descripción de las funciones y requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos”, publicados en el diario oficial La Gaceta no. 205 del 24 de octubre del 2003, en donde claramente se indica que éstos son de acatamiento obligatorio y prevalecerán sobre cualquier disposición que en oposición emitan las administraciones públicas.

La fijación de los requisitos y funciones desarrollados en los lineamientos procuran preservar el principio de idoneidad en la función pública de los puestos de auditor y subauditor internos, lo que tiene su fundamento en el artículo 31 de la Ley de Control Interno y en el principio constitucional del

¹ “Artículo 29: Los entes y órganos sujetos a esta Ley definirán, en sus respectivos manuales de cargos y clases, la descripción de las funciones y los requisitos correspondientes para cada uno de los cargos, de conformidad con los lineamientos que emita al respecto la Contraloría General de la República.”

numeral 192 de nuestra Carta Fundamental². Igual criterio ha sostenido la Procuraduría General de la República en el dictamen C-133-98³. Así las cosas, en materia de administración de personal, la idoneidad que pretende el concurso se convierte en el elemento esencial y característico de los nombramientos de los servidores de carrera.

En ese orden de ideas, los referidos lineamientos se constituyen en un instrumento que procura garantizar un estándar mínimo en la definición y evaluación de requisitos para los citados puestos, por consiguiente, coadyuva en la gestión de la administración activa a comprobar la idoneidad de los aspirantes a los puestos de auditor y de subauditor internos en el sector público, cuya condición especial —repetimos— se encuentra contenida en el artículo 31 de la Ley General de Control Interno.

Visto lo anterior, haremos referencia a esos requisitos mínimos, los que están regulados en el punto 2.1 de los lineamientos citados:

a. Licenciatura o superior en contaduría pública o similar

En el punto 3.3. de los lineamientos de reiterada cita, se establece que el servidor que ostente el cargo de auditor interno deberá tener los conocimientos, habilidades y experiencia profesional necesaria para administrar efectivamente los distintos procesos técnicos y administrativos de la auditoría interna en el sector público; considerando, entre otros, lo relativo a las normas, prácticas, enfoques, principios, procedimientos y técnicas de auditoría, contabilidad, administración, en concordancia con los elementos de orden legal, reglamentario y las disciplinas inherentes a la institución que le corresponde fiscalizar.

²A mayor abundamiento sobre el tema, la Sala Constitucional en resolución No. 2004-06504 manifestó que el derecho a ocupar un cargo público no se adquiere con el simple transcurso del tiempo o por haber ocupado plazas similares por cierto período, sino por tener la idoneidad comprobada para desempeñarlo conforme a lo dispuesto por la normativa que rige la materia. De tal suerte, que los servidores que deseen participar en un concurso deben cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos para el puesto respectivo.

³ “(...) Nos referimos a la exigencia del requisito de la llamada idoneidad comprobada, previsto en el numeral 192 de la Constitución, así como en la jurisprudencia que lo informa, la que ha establecido su obligada observancia en cualquier régimen estatutario existente en el sector público estatal. / Al respecto, en lo que interesa, dicho precepto expresa: / "Con las excepciones que esta Constitución y el estatuto de servicio civil determinen, los servidores públicos serán nombrados a base de idoneidad comprobada..." (El destacado es nuestro)... / Cabe hacer la observación de que si bien el Constituyente en esta última norma hizo referencia sólo al nombramiento y remoción del personal al servicio del Poder Ejecutivo, los principios allí contenidos son de entera aplicación a cualquier régimen estatutario existente en el sector estatal. Al respecto debe tenerse en cuenta que la jurisprudencia de la Sala Constitucional ha dejado claramente establecido que si bien el numeral 191 hizo mención de "un estatuto de servicio civil", ello no es óbice para que puedan existir diversos cuerpos (y regímenes) estatutarios, vg. de Servicio Judicial, de Servicio Exterior. Igualmente, cobra relevancia lo sostenido por dicha jurisprudencia, en el sentido de que la voluntad del Constituyente no se dirigió a restringir el régimen de servicio civil -creado en los artículos 191 y 192 constitucionales- sólo al Poder Ejecutivo, como se hizo originalmente por el Legislador, sino que debía cubrirse a todo el sector estatal (incluido el descentralizado).”

Además, el punto No. 3.1 de los lineamientos citados, establece que el jerarca es responsable de evidenciar por los medios que estime necesarios, la idoneidad para el puesto, siendo necesario que se verifique su capacidad en materia de auditoría; la cual resulta medular para el desempeño de dicho cargo. Es por ello, indispensable que el candidato seleccionado reúna los conocimientos, experiencia, actitudes, aptitudes, habilidades y demás características para administrar la unidad de auditoría interna, y que cumpla con los requisitos establecidos en los perfiles de la institución conforme a los Lineamientos.

En nuestro medio, hasta hace algunos años, la formación académica universitaria que más se acercaba a las cualidades o requisitos antes mencionados era —por excelencia— la carrera denominada “*Contaduría Pública*”, precisamente porque incluía dentro de su programa de estudios los cursos o materias específicas de esa profesión. En la actualidad, como producto del crecimiento del número de instituciones de enseñanza superior y de las carreras impartidas por éstas, se da una nomenclatura distinta a las carreras relacionadas con la Auditoría (vgr. Licenciatura en Contaduría Pública, Administración de Empresas con énfasis en Contaduría Pública, Licenciatura en Administración de Negocios con énfasis en Contaduría Pública, entre otras), de modo tal, que es muy difícil poder abarcar en esos lineamientos -que son de carácter general- una indicación exacta de la denominación que se da a esas carreras en los diferentes centros de enseñanza superior.

Por consiguiente, el término de “*similar*” al grado de Licenciatura en Contaduría Pública o superior, consignado en el punto 3.3 de los citados lineamientos, debe entenderse partiendo de la gama de nomenclaturas que se asignan a la carrera de “*Contaduría Pública*”, situación que obliga a las administraciones públicas apreciar cada una de las acreditaciones académicas con fundamento en los parámetros establecidos⁴.

En síntesis, las administraciones públicas deben permitir la participación en los concursos públicos para los nombramientos en los cargos de auditor o subauditor internos, tanto a los profesionales cuya formación académica por excelencia es la Contaduría Pública como aquellos cuyo grado académico es equivalente o similar a la Licenciatura en Contaduría Pública en sus distintas denominaciones. El contar solo con un grado de bachillerato en esas carreras constituye un incumplimiento a este requisito tan importante.

⁴ Sobre este aspecto, el anterior Centro de Relaciones para el Fortalecimiento del Control y la Fiscalización Superiores de esta Contraloría General manifestó: “(...) el término ‘similar’ fue contemplado en dichos lineamientos previendo que, debido al crecimiento del número de instituciones de enseñanza superior y de las carreras impartidas por éstas, se da una nomenclatura distinta a las carreras relacionadas con la Contaduría Pública (vgr. Licenciatura en Contaduría Pública, Administración de Empresas con énfasis en Contaduría Pública, Licenciatura en Administración de Negocios con énfasis en Contaduría Pública, entre otras), de forma tal que es muy difícil poder contemplar en esos lineamientos, que son de carácter general, una indicación exacta de la denominación que se da a esas carreras en los diferentes centros de enseñanza superior”. (Oficio No. 04806 (DI-CR-242) del 2 de mayo de 2005). Este criterio fue reiterado en el oficio número 08668 (DI-CR-391) del 22 de julio, 2005. Esta posición se mantiene actualmente.

b. Incorporación al colegio profesional respectivo.

El colegio profesional puede definirse como una organización sin fines de lucro y creada por ley, la cual está conformada por varios miembros de una misma profesión u oficio, cuyo objeto es la tutela tanto de intereses públicos como privados de sus propios miembros.

En ese orden de ideas, estas organizaciones colegiales forman parte de la administración pública, están sujetas al principio de legalidad y están habilitadas para ejercer sus funciones en aras de un interés público, situado en el ordenamiento jurídico de acuerdo a la escala jerárquica de las fuentes del derecho —artículo 6 de la Ley General de la Administración Pública—. Así las cosas, en aras del interés estatal, la afiliación a esas organizaciones colegiales adquiere un carácter de obligatoriedad en muchos casos. Para el ejercicio de una determinada profesión se requiere, en primer término la autorización que otorga el título universitario y, luego, el profesional que desee prestar sus servicios como tal, está sujeto a las regulaciones emitidas tanto por el Estado como por los colegios en el ámbito de su competencia. Entre las regulaciones impuestas por el Estado encontramos la necesidad de colegiarse para ejercer la profesión; colegiatura obligatoria que se justifica por las potestades de control y fiscalización respecto del ejercicio de la profesión y por el interés público en el correcto desempeño de la actividad profesional.

En ese sentido, los profesionales que ostenten el grado académico de contadores públicos o denominaciones similares en la especie, según lo anotado en el punto anterior de este documento, estarán obligados a incorporarse al colegio que regule y respalde el ejercicio de la respectiva profesión. En el ámbito del sector público, cuando en el punto 3.3 de los lineamientos se exige el requisito para ocupar los puestos de auditor y subauditor internos en el sector público, de estar “*Incorporado al colegio profesional respectivo*”, entiéndase que partiendo de esta premisa general, los profesionales en “*Contaduría Pública*” en sus distintas denominaciones, están obligados a demostrar a la administración pública la afiliación activa al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, sin embargo, congruentes con lo manifestado en la jurisprudencia constitucional, también es posible que los profesionales que no se encuentren afiliados a ese Colegio, satisfagan ese requisito con la acreditación a otras organizaciones colegiales que sin duda alguna controlen y fiscalicen respecto del correcto desempeño de la actividad profesional de auditoría.

c. Experiencia profesional

En los lineamientos mencionados se establece como requisito la experiencia mínima de tres años en el ejercicio de la auditoría interna o externa en el sector público o en el sector privado: El participante deberá demostrar mediante documento idóneo los períodos de trabajo, los puestos ocupados, las funciones desempeñadas, según corresponda, y demás información indispensable para acreditar la experiencia en el ejercicio de la auditoría interna o externa en el sector público o en el sector privado.

Esta experiencia es importante para demostrar la idoneidad del funcionario que pretende aspirar a un puesto de auditor o subauditor, de ahí que se aplique al respecto lo señalado en cuanto a la pertinencia y obligatoriedad de estos requisitos.

Ahora bien, en cuanto a su consulta en concreto, hemos de señalar que estos lineamientos constituyen requerimientos mínimos que han de ser cumplidos para el nombramiento de los auditores o subauditores, sin perjuicio de que el jerarca, en razón de la naturaleza del cargo, complejidad de la institución y otras variables, estime necesario establecer mayores requerimientos para quien ocupe este importante cargo.

En consecuencia, se aclara que el requisito de la experiencia que establece el lineamiento en comentario, nunca se ha considerado como referido exclusivamente a la experiencia acumulada con posterioridad a la incorporación al colegio profesional respectivo, por parte de quien se postula en el concurso para el cargo. Por el contrario, se admite toda clase de prueba para que el candidato demuestre su experiencia en auditoría interna o externa tanto en el sector público como en el sector privado, y esa experiencia a valorar puede haberla adquirido tanto con anterioridad a la incorporación al colegio profesional como con posterioridad a este acto, que no desconocemos que es la que efectivamente le permite ejercer legalmente la profesión.

Lo anterior, por cuanto es innegable que aún cuando no estuviese acreditado para el ejercicio de la profesión, ello no le ha impedido adquirir experiencia en la materia de auditoría (en funciones de auditoría de menor jerarquía, para las cuales no sea requisito obligatorio ineludible la incorporación y sin que ello constituya ejercicio ilegal de la profesión), no necesariamente requiriendo para ello la formalidad de la incorporación, requisito que sí se torna obligatorio para quien pretenda desempeñar el cargo de auditor o subauditor interno de la institución.

De conformidad con lo expuesto, se valida la experiencia previa, y es por ello que el lineamiento 2.4 señala expresamente: "Cada ente u órgano a los que les aplique esta normativa deberá solicitar para el puesto de auditor o subauditor interno los requisitos antes mencionados. Sin embargo, podrán definir en sus manuales de cargos y clases o denominación similar, los requisitos adicionales que procedan en razón de la naturaleza de la institución y la complejidad de sus funciones y del cargo que corresponda, ya sea de auditor o subauditor interno, conforme a su propia normativa interna que regula esa materia, con el fin de garantizar la capacidad, experiencia e idoneidad del auditor y subauditor internos".

En ese orden de ideas, reiteramos que lo establecido en los lineamientos es a título de requisitos mínimos, como el numeral 2.3 señala al final de su frase introductoria. Por consiguiente, este órgano contralor sólo regula lo que podría entenderse como "un piso", a partir del cual la institución empieza a definir requerimientos que le permitan contar con un profesional que pueda prestar un servicio de auditoría interna congruente con las necesidades particulares de la entidad u órgano. En ese sentido, es de esperar que en instituciones de mayor tamaño y complejidad los requisitos para los auditores internos sean más rigurosos. Esto es congruente con lo que señala el lineamiento 2.1, cuando indica que tanto el auditor como el subauditor deberán ser individuos "altamente capacitados en materia de auditoría que reúnan los conocimientos, experiencia, actitudes, aptitudes, habilidades para administrar la unidad de auditoría interna, asimismo, que cumplan con los demás requisitos establecidos en los perfiles de la institución a la que brindarán sus servicios".

Los requisitos mínimos se refieren a la formación académica, la incorporación al colegio y la experiencia, pero no mencionan otros conocimientos, ni actitudes, aptitudes o habilidades, ni indican cuáles otros requisitos específicos deben establecerse en los perfiles de la institución. Por eso, la

institución puede pedir experiencia en manejo de personal, estudios adicionales, formación en campos específicos, conocimiento demostrado de la normativa que rige su ámbito de acción, etc., e incluso, como comentábamos, considerar tanto la experiencia antes de la incorporación al colegio como la posterior, llegando en algunos casos a asignar un puntaje mayor a esta última, siempre y cuando así se haya establecido en las bases del concurso.

En cuanto a su segunda consulta, adjuntamos copia del oficio no. 02913, DJ-1170 del 26 de marzo de 2010 donde nos referimos ampliamente al tema de los supuestos de recargo de funciones en el caso del auditor interno y en donde expresamente, se concluye:

“(…) Ahora bien, la normativa también contempla la posibilidad del recargo de funciones. En ese sentido, los lineamientos establecen para el jerarca la potestad de hacer un recargo de funciones en un funcionario de la auditoría interna idóneo para el ejercicio de funciones, en primer lugar en el subauditor o en otro funcionario cuando se entienda que éste es idóneo y que cumple con todos los requisitos que le son exigidos al auditor interno. En esos casos, la posibilidad de recargo que puede hacer el jerarca, surge cuando se ausentare temporalmente el auditor o subauditor interno, y puede darse por un plazo máximo de tres meses. No requiere de la autorización previa de la Contraloría General (…).

De conformidad con lo expuesto, este órgano contralor ha interpretado que ante la ausencia temporal del auditor interno (que puede incluso constituirse en definitiva por muerte, incapacidad permanente o pensión y no limitarse solo a supuestos de vacaciones o incapacidades menores), el jerarca tiene la potestad de tomar la decisión de hacer o no el recargo de esas funciones en un funcionario idóneo de la auditoría interna⁵ —que en principio es el subauditor—, de ser posible y por un plazo máximo de tres meses, para lo cual no requiere de la autorización de este órgano contralor, mientras tramita el respectivo concurso para el nombramiento definitivo del auditor interno; o requerir la autorización a este despacho para el nombramiento temporal de un auditor interino, que podrá otorgarse hasta por un plazo máximo de doce meses (de 9 meses en caso de haberse recargado en alguien las funciones), mientras se tramita el concurso para el nombramiento definitivo; pero para tales efectos deberá cumplir con todos los requisitos que establecen los lineamientos (punto 4.1 y siguientes⁶)”.

⁵ **“2.1 Idoneidad del auditor y del subauditor:** El auditor y el subauditor internos deberán caracterizarse por su idoneidad para los puestos correspondientes. Por ello, serán profesionales altamente capacitados en materia de auditoría que reúnan los conocimientos, experiencia, actitudes, aptitudes, habilidades para administrar la unidad de auditoría interna, asimismo, que cumplan con los demás requisitos establecidos en los perfiles de la institución a la que brindarán sus servicios. El subauditor substituirá al auditor interno en sus ausencias temporales y será un colaborador de éste en el ejercicio de las funciones. El auditor asignará las funciones al subauditor de conformidad con lo previsto en el manual institucional de cargos y clases; el subauditor, a su vez, deberá responder ante el auditor interno por su gestión”.

⁶ **“4.3 Autorización para el nombramiento interino.** (…) La autorización para el nombramiento interino rige hasta por el plazo máximo de doce meses, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que la institución recibe el documento mediante el cual se autoriza dicho nombramiento, salvo en los casos en que haya habido un recargo por tres meses, en cuyo caso la autorización será por el plazo de nueve meses”.

De esta forma, dejamos evacuada su consulta.

Atentamente,

Lic. German Brenes Roselló
Gerente División

Licda. Silvia María Chanto Castro
Fiscalizadora

SCHC/Rbr
Adjunto/ Copia de oficio 02913 (DJ-1170) de 26 de marzo de 2010.
Ni: 6830
Ci: Área de Secretaría Técnica.
G: 2010001113-1