

**Al contestar refiérase  
al oficio N° 4144**

06 de abril, 2017  
**DFOE-PG-0150**

Lic. Freddy Antonio Gutiérrez Rojas  
Auditor Interno  
**MUSEO NACIONAL DE COSTA RICA**  
**Correo:** [fgutierrez@museocostarica.go.cr](mailto:fgutierrez@museocostarica.go.cr)

Licda. Yilena Alcázar Arroyo  
Auditora Interna  
**MUSEO DE ARTE COSTARRICENSE**  
**Correo:** [yalcazar@musarco.go.cr](mailto:yalcazar@musarco.go.cr)

Lic. Albim Anchía Rojas  
Auditor Interno  
**TEATRO NACIONAL DE COSTA RICA**  
**Correo:** [anchiaq@teatronacional.go.cr](mailto:anchiaq@teatronacional.go.cr)

Lic. Juan Carlos Guadamúz Zumbado  
Auditor Interno  
**TEATRO POPULAR MELICO SALAZAR**  
**Correo:** [jc.guadamuz@teatromelico.go.cr](mailto:jc.guadamuz@teatromelico.go.cr)

Lic. William H. Kelly Picado  
Auditor Interno  
**MINISTERIO DE CULTURA Y JUVENTUD**  
**Correo:** [audinterna@mcyj.go.cr](mailto:audinterna@mcyj.go.cr)

Estimados señores:

**Asunto:** Se atiende consulta sobre el alcance del inciso e) del artículo 22 de la Ley n.º 8292, en relación con los libros contables digitales

Se refiere esta Área de Fiscalización al oficio n.º AI-SC-001-2017 de fecha 20 de febrero del presente año, mediante el cual se consulta el criterio de la Contraloría General de la República sobre el alcance del inciso e) del artículo 22 de la Ley General de Control Interno, Ley n.º 8292, en relación con los libros contables digitales y el artículo 251 del Código de Comercio.

## **I. MOTIVO DE LA GESTIÓN**

En el texto de la consulta realizada, se plantean las siguientes interrogantes:

*"1. ¿Qué se puede o debe entender por Libro Diario Digital, Mayor Digital e Inventarios y Balances Digital?"*

"2. ¿Qué requisitos formales debe tener un Libro Digital de Diario y Mayor para que cumpla con los requisitos del artículo 251 del Código de Comercio?"

"3. ¿Desaparecen o se funden los principios de Libro de Diario, Libro Mayor y Libro de Inventarios y Balances, transformándose en reportes de un sistema?"

"4. ¿Cómo se debe dejar constando la autorización del libro digital (mediante razón de apertura? ¿Dentro del sistema o mediante nota externa?"

"5. En muchos de los casos las instituciones llevan sus registros de operaciones en un sistema contable y los asientos de Diario, Mayor, Inventarios y Balances se imprimen en los folios debidamente autorizados. En estos casos que ya existen registros de operaciones en el sistema, ¿Puede un Auditor Interno dar la autorización de uso? De ser negativa la respuesta ¿Cómo se debe proceder al respecto?"

"6. Similar a la pregunta inmediata anterior ¿Cómo debe proceder un Auditor Interno cuando el proveedor del sistema contable realice una actualización del programa que actualice sus módulos y reportes?"

Sobre este particular, en la consulta se expone que las interrogantes citadas, se realizan debido a que los Órganos Desconcentrados del Ministerio de Cultura y Juventud utilizan distintos softwares para el registro de las operaciones contables y, han gestionado ante las auditorías internas la autorización de los libros contables digitales, siendo que existen directrices por parte de la Administración del Ministerio para que se procediera a partir del mes de enero del presente año con el cierre de los libros físicos.

## II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

En primer término, se señala que el ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General se encuentra regulada en el artículo 29 de la Ley Orgánica (Ley n.º 7428 del 4 de setiembre de 1994) y el Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República (Resolución n.º R-DC-197-2011), publicado en el Diario Oficial La Gaceta n.º 244 del 20 de diciembre de 2011.

Según lo dispuesto en la normativa citada, el órgano contralor emite criterios vinculantes en el ámbito de su competencia cuando se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Cuando la temática tenga relación con los componentes de la Hacienda Pública y en general con el ordenamiento de control y fiscalización superior de la Hacienda Pública.
- b) Cuando la consulta la hayan planteado los sujetos pasivos de fiscalización de la Contraloría General, según definición presente en el artículo 4 de la Ley n.º 7428. Deben entenderse incluidos el auditor y subauditor interno de las instituciones públicas.

Aunado a lo anterior, cabe señalar que el inciso 2 del artículo 8 del Reglamento de referencia, establece como uno de los requisitos de obligatorio cumplimiento para la presentación de las consultas dirigidas al Órgano Contralor, lo siguiente:

*"Artículo 8°—**Requisitos para la presentación de las consultas.** Las consultas que ingresen para su atención conforme al artículo 29 de la Ley No. 7428, deberán cumplir los siguientes requisitos:*

*(...)*

*2. Plantearse en términos generales, sin que se someta al órgano consultivo a la resolución de circunstancias concretas propias del ámbito de decisión del sujeto consultante, o que atañen a la situación jurídica del gestionante.*

*(...)."*

De lo cual se desprende la obligación de plantearse las consultas en términos generales, sin que se someta al Órgano Consultivo a la resolución de circunstancias concretas propias del ámbito de decisión del sujeto consultante, o que atañen a la situación jurídica del gestionante.

Dicho proceder, obedece a la finalidad propia del proceso consultivo, que no pretende sustituir a la Administración en la toma de decisiones respecto de las competencias que le han sido asignadas en el ordenamiento jurídico, a la vez que se trata de evitar el riesgo que genera la emisión de un criterio vinculante sobre la base de supuestos fácticos y jurídicos que no se conocen a plenitud, y por ende, puede generar un pronunciamiento errado en sus conclusiones. De manera que se reitera el carácter general de las observaciones y el análisis que aquí se plantea sobre los temas en consulta.

Por ello, la potestad consultiva no debe verse como un medio por el cual la Contraloría General sustituye a las Administraciones Públicas en el manejo de situaciones particulares en el plano meramente administrativo, la resolución de los conflictos internos que se puedan generar entre las diferentes instancias en el seno de la administración consultante, o la validación o confirmación de conductas previamente adoptadas por la Administración activa.

En ese tanto, lo anterior no impide emitir un criterio vinculante respecto a consultas relacionadas con el ámbito competencial del Órgano Contralor, máxime cuando se trata de temas o materias abordados previamente en el ejercicio de su potestad consultiva, bajo el entendido que se trata de consideraciones y observaciones que se esbozan desde una perspectiva general, y no de una situación específica e individualizada; para que sea utilizado en el análisis sobre la legalidad de las conductas administrativas que serán adoptadas por el sujeto competente, a quien corresponde finalmente tomar las decisiones que considere más ajustadas a derecho

### III. CRITERIO JURÍDICO DE LA CONTRALORÍA GENERAL

En primer término resulta pertinente indicar que la Contraloría General, se ha pronunciado en el pasado sobre el tema objeto de consulta, en este sentido se puede observar el oficio N° DFOE-ST-0007 / DJ-0114 del 27 de enero de este año, el cual se adjunta para su conocimiento, y en la misma línea de ideas están los oficios N° 04640 (DFOE-ST-0015) del 13 de abril de 2016 y N° 11081 (DFOE-ST-0074) del 18 de octubre de 2012.

#### A. Sobre la definición, requisitos y autorización de libros contables digitales

En el capítulo V del Título II del Código de Comercio titulado "De la Contabilidad y de la Correspondencia", se establece la definición y características de los libros contables, tal y como se detalla a continuación:

*"(...) Artículo 255: El libro de Inventarios se abrirá con la descripción exacta y detallada del dinero, valores, créditos, mercaderías, bienes muebles e inmuebles y demás que forman el activo al iniciar operaciones, lo mismo que de las deudas y toda clase de obligaciones que forman el pasivo, detallando, además, el capital neto resultante. En el mismo libro se registrará, cada fin de año fiscal, el nuevo inventario resultante al cierre del ejercicio. Este inventario, en sus diferentes cuentas, deberá coincidir con los saldos que ellas tuvieren en el libro de Balances..*

*Artículo 256: En el Diario se asentará por primera partida, el resultado del inventario a que se refiere el artículo anterior. Igualmente o en registros auxiliares, seguirán asentándose en estricto orden cronológico todas las operaciones que se efectúen, debiendo el comerciante o industrial individual, particularizar los retiros de efectivo, los otros destinados a sus gastos personales o los de su familia, los que llevará en cuenta especial.*

*Artículo 257: Al Mayor, que se llevará por debe y haber, se trasladarán por su orden, los asientos del Diario o registros auxiliares. De estos últimos se pueden hacer traslados totales resumidos. Podrán agruparse en una sola cuenta de Mayor y llevar al correspondiente Mayor Auxiliar aquellas partidas en que por afinidad y conveniencia proceda tal agrupación. Cada partida inscrita en el Mayor se referirá al folio del Diario en que se anotó, o al resumen del respectivo registro auxiliar.*

*Artículo 258: En el libro de Balances se asentará por primera partida el Balance General de Situación del negocio o empresa al iniciar operaciones".*

Adicional a lo anterior, las Normas de control interno para el Sector Público N-2-2009-CO-DFOE<sup>1</sup>, establecen:

"4.4.4 Libros legales El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben asegurar que se disponga de los libros contables, de actas y otros requeridos por el bloque de legalidad, según corresponda, y que se definan y apliquen actividades de control relativas a su apertura, mantenimiento, actualización, disponibilidad, cierre y custodia".

Así mismo, la Directriz N°002-2014 "Información Contable Digital", emitida por la Contabilidad Nacional, se menciona en lo de interés:

*"(...) Artículo 4 Cuando los responsables de las Unidades Contables de las Entidades y Órganos Públicos, quieran llevar la información contable en forma digital, incluyendo los libros contables digitales, podrán acudir a sus respectivas Administraciones Activas (El Jerarca y los titulares subordinados), según lo establecido en las Normas de Control Interno para el Sector Público, emitido por la Contraloría General de la República (CGR) y los artículos 8 y 10 de la Ley General de Control Interno, para obtener los lineamientos, políticas y procedimientos, para asegurar la confiabilidad, seguridad y controles, para la implementación de estos sistemas informáticos contables-financieros y la emisión de los documentos digitales emitidos por estos."*

Aunado a lo anterior y en referencia al tema "digital", resulta importante destacar lo expuesto en el oficio N° DFOE-ST-0007 / DJ-0114 indicado anteriormente, en lo respectivo a la Ley de Certificados, Firmas Digitales y Documentos Electrónicos, N.° 8454:

*"(...) establece en su ordinal 1 el ámbito de aplicación de la norma, siendo que se indica que la norma es aplicable a toda clase de transacciones y actos jurídicos, públicos o privados, y se faculta al Estado para utilizar los documentos electrónicos, dentro de sus respectivos ámbitos de competencia."*

*Por su parte, en el numeral 3 de dicha ley se establece el reconocimiento de la equivalencia funcional entre los documentos físicos y digitales, al señalarse que: "cualquier manifestación con carácter representativo o declarativo, expresada o transmitida por un medio electrónico o informático, se tendrá por jurídicamente equivalente a los documentos que se otorgan, residan o transmitan por medios físicos"; y que: "en cualquier norma del ordenamiento jurídico en la que se haga referencia a un documento o comunicación, se entenderán de igual manera tanto los electrónicos como los físicos. Indica además que el empleo del soporte electrónico para un documento determinado no dispensa, en ningún caso, el cumplimiento de los requisitos y las formalidades que la ley exija para cada acto o negocio jurídico en particular".*

<sup>1</sup> Aprobadas mediante Resolución del Despacho de la Contralora General de la República N° R-CO-9-2009 del 26 de enero, 2009. Publicadas en "La Gaceta" N° 26 del 6 de febrero, 2009

*Asimismo, el artículo 6 de dicho cuerpo normativo brinda también indicación de elementos que una institución deberá cumplir cuando pretenda que la información sobre sus actividades se realice en formato electrónico; en tal caso deberá cerciorarse de contar con las medidas de seguridad necesarias para garantizar la inalterabilidad, el acceso o consulta posterior, así como la preservación de los datos relativos al origen y a otras características básicas de la información.*

*En el mismo sentido esta Contraloría General se ha referido al tema (mediante el antes citado oficio DFOE-ST-0074, del 18 de octubre del 2012), siendo que en alusión a la equivalencia funcional de los documentos físicos con los digitales, y en consideración de la competencia de legalización de libros de las Auditorías Internas del sector público, indicó que: "Para lograr ese valor equivalente entre la información en soporte físico respecto de aquella que se consigne en formato electrónico debe además la administración contar con el medio que permita asegurar la integridad de cada documento, y que a su vez permita identificar en forma unívoca y vincular jurídicamente al autor con el documento electrónico". Continúa indicando que: "(...) lo anterior resulta plenamente aplicable tanto a la conversión de los libros legales a formato electrónico –es decir propiamente el registro de la información- como a la definición de los mecanismos que permitan contar con ese mismo nivel de seguridad al momento de la legalización de los mismos".*

Resultando de lo anterior, mediante la Ley N° 8454 se estableció un reconocimiento de la equivalencia funcional entre documentos físicos y digitales, para lo cual la norma dispone una serie de requisitos necesarios para que la equivalencia sea válida, de modo que el empleo de un documento en soporte electrónico no dispensa el cumplimiento de los requisitos y formalidades que la Ley ha establecido para cada acto o negocio jurídico en particular. Mismo tratamiento opera cuando la institución pretenda que la información sobre las actividades que ejerce, sean realizadas en formato electrónico, para lo cual debe contarse con las medidas de seguridad necesarias para garantizar la inalterabilidad de éstos, así como el acceso o consulta posterior, la preservación de los datos relativos al origen y otras características básicas de la información; en el entendido de que cada caso es particular y deberá valorarse por separado.

En relación con los requisitos y autorización de libros digitales, en el oficio de cita, se indica lo siguiente:

*"(...) Es así como entorno a la competencia de la legalización de libros que ostentan las Auditorías Internas, debe entenderse que la digitalización de los mismos no constituye impedimento alguno para que se establezcan los controles que se estimen pertinentes y necesarios a efectos de cumplir con la competencia que se les asignó en el numeral 22 inciso e) de la Ley N.º 8292, para lo que se requiere que estas establezcan los medios que permitan proporcionar una garantía razonable de la autenticidad, inalterabilidad, así como el acceso o*

*consulta posterior, y la preservación de los datos relativos al origen y a otras características básicas de la información contenida en estos libros. Con ese propósito resulta necesario asegurar la integridad de cada documento, de forma que sea posible identificar en forma unívoca y vincular jurídicamente al autor con el documento electrónico y se proporcione una garantía de que la información se encuentre documentada en un medio oficial. Dicha función se convierte, entonces, en un elemento coadyuvante en el fortalecimiento de los sistemas de control interno institucionales. Por ello, siempre que la Auditoría Interna en relación con aquellos libros que se encuentran en formato digital, cumpla con las pautas previamente indicadas, estaría cumpliendo en el entender de esta Contraloría General con la competencia de legalización de libros que le fuera asignada en el ordinal 22 inciso e) de la Ley N.º 8292.*

*De ahí que la Auditoría Interna en cuya institución se cambie el soporte en el que se mantienen sus libros legales, tendrá la libertad de idear el sistema, método o mecanismo que mejor se adapte a sus necesidades y que al mismo tiempo le permita cumplir tanto con la normativa vigente que regula el proceso de legalización de libros (Ley N. 8292, así como la normativa emitida por la Contraloría General y toda aquella que haya promulgado la propia administración) como con los niveles de seguridad que exige la Ley N.º 8454, lo que dependerán del caso y de las circunstancias particulares, de modo que no es posible generalizar las situaciones en esta materia."*

De acuerdo con lo señalado, la digitalización no constituye impedimento ni eximente alguno para establecer los controles que se estimen pertinentes y necesarios, a efectos de proporcionar una garantía razonable de la autenticidad de los libros y de la información que contienen; debiéndose definir los procesos y las verificaciones puntuales que van a permitir dar cumplimiento pleno a lo establecido en el ordenamiento jurídico, en el que la Auditoría Interna ejecutará las acciones de control con las que podrá ejercer su función preventiva de autorizar los libros que lleva la institución respectiva.

**B. Sobre el proceder de la Auditoría Interna con respecto a la actualización por parte del proveedor de los módulos y reportes**

Mediante el oficio DFOE-ST-0007 / DJ-0114 de cita, el Órgano Contralor indicó lo siguiente:

*"(...) con respecto a las plataformas tecnológicas que sean adquiridas por las instituciones públicas como servicios de apoyo, valga señalar que la administración como responsable del sistema de control institucional, y en atención de lo dispuesto en el ordinal 11 de la Ley N.º 8292, deberá analizar las implicaciones que esto pueda provocar en el sistema de control interno, así como tomar las medidas correspondientes para que los controles sean extendidos, modificados y cambiados, cuando resulte necesario, según sea el caso particular,*

*de forma tal que no se vea afectado el sistema de control interno. Es importante destacar que cuando se trate de sistemas de información institucionales, se debe tomar en cuenta lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de la Ley N.º 8292. "*

Lo anterior se fundamenta, en el tanto la Auditoría Interna en el ejercicio de su competencia y, en cumplimiento de sus obligaciones como componente orgánico del sistema de control interno institucional (artículo 22 de la Ley N° 8292), puede requerirle a la Administración solicitarle al proveedor ciertos requerimientos técnicos, de información o bien, los respectivos accesos a la plataforma; lo cual puede ser previo a la contratación, o durante su ejecución, a efectos de poder cumplir con las funciones que le atañen, así como en aras de proteger el sistema de control

#### **IV. CONCLUSIONES**

1. La definición y características de los libros contables se establecen en el Código de Comercio en los ordinales 255 al 258. Asimismo, los parámetros descritos en las Normas de control interno para el Sector Público y en la Directriz N°002-2014 "Información Contable Digital", referente a la autorización de libros legales, resultan de obligado cumplimiento para las Auditorías Internas.
2. La Ley N.º 8454 establece el reconocimiento de la equivalencia funcional entre los documentos físicos y digitales, de manera tal que el empleo del soporte electrónico para un documento no dispensa el cumplimiento de los requisitos y las formalidades que la ley exija para cada acto o negocio jurídico en particular.
3. La Administración cuando pretenda que la información sobre las actividades que ejerce, se realice en formato electrónico, deberá asegurarse de contar con las medidas de seguridad necesarias para garantizar la inalterabilidad, el acceso o consulta posterior así como la preservación de los datos relativos al origen y otras características básicas de la información, todo en atención de lo dispuesto en la Ley N° 8454.
4. La digitalización no constituye impedimento ni eximente alguno para que la Administración establezca los controles que estime pertinentes y necesarios, a efectos de proporcionar una garantía razonable de la autenticidad de tales libros y de la información que contienen; lo cual resulta aplicable tanto a la conversión de los libros legales a formato electrónico –es decir propiamente el registro de la información–, como a la definición de los mecanismos que permitan contar con ese mismo nivel de seguridad al momento de su legalización.
5. Las Auditorías Internas en el ejercicio de sus competencias pueden indicarle a la Administración (como parte del contrato y como responsable del sistema de control institucional), que le solicite al proveedor los requerimientos técnicos, de información, o bien los respectivos accesos a la plataforma, con la finalidad de poder cumplir con sus obligaciones como componente orgánico del sistema de control interno institucional, de conformidad con el señalado ordinal 22 de la Ley N.º 8292, lo que puede ser previo a la



contratación o bien durante su ejecución, en aras de proteger el sistema de control institucional.

Finalmente, se recuerda la importancia de registrarse y utilizar el Sistema de la Potestad Consultiva, de manera que podamos brindarle un servicio más oportuno y eficiente en la atención de su gestión. El mismo lo encuentra en nuestro sitio web [www.cgr.go.cr](http://www.cgr.go.cr).

Atentamente,

Lic. José Luis Alvarado Vargas  
**GERENTE DE ÁREA**



Licda. Marjorie Gómez Chaves  
**ASISTENTE TÉCNICA**

Licda. Tatiana Méndez Flores  
**FISCALIZADORA**

Licda. Hilda Natalia Rojas Zamora  
**FISCALIZADORA**

/aam

**Ci:** Área Secretaría Técnica DFOE CGR  
Archivo

**G:** 2017001252-1

**Exp:** CGR-CO-2017001931

**NI:** 4663 (2017)

**Adj:** DFOE-ST-0007 / DJ-0114