

**Al contestar refiérase
al oficio N° 20329**

19 de diciembre, 2019
DFOE-PG-0736

Licenciado
William H. Kelly Picado, MBA
Auditor Interno
MINISTERIO DE CULTURA Y JUVENTUD
CORREO: audinterna@mcj.go.cr

Estimado señor:

Asunto: Emisión de criterio sobre el ámbito de fiscalización de la auditoría interna del Ministerio de Cultura y Juventud respecto de los órganos desconcentrados de ese Ministerio.

Se refiere esta Área de Fiscalización al oficio N.º MCJ-AI-303-2019 de fecha 7 de noviembre del presente año, mediante el cual se consultó el criterio de la Contraloría General de la República en relación con el ámbito de fiscalización que tiene la auditoría interna del Ministerio de Cultura y Juventud (MCJ) respecto de los órganos desconcentrados de ese Ministerio, sobre la independencia funcional y de criterio de esa auditoría; así como algunas dudas sobre la vigencia o actualidad de algunos pronunciamientos emitidos por el Órgano Contralor.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

En el texto de la consulta realizada, se plantea las siguientes inquietudes, que se enuncian en su literalidad:

“1. Existe algún criterio emitido por ese Órgano Contralor donde se modifique lo indicado en los criterios emitidos en el año 2000 y 2003 y del que esta Auditoría no tenga conocimiento?”

2. Ha existido alguna consideración o autorización de parte de la Contraloría General de la República para que la administración activa pueda emitir este tipo de Resoluciones y omita o excluya la participación de esta Auditoría siendo a quien le corresponde auditor al Museo de Arte y Diseño Contemporáneo?

3. *Cómo se debe procederse (sic) ante estas situaciones en donde podría existir eventualmente una injerencia de parte de la administración activa del Ministerio y de sus Órganos Desconcentrados, en la función que realiza esta Auditoría desde el punto de vista de la Independencia Funcional y de Criterio?*

4. *Es factible que una Auditoría de un órgano Desconcentrado, por voluntad de la administración efectúe Auditorías sobre los Órganos Desconcentrados que no poseen Auditoría, aún y cuando se conoce que esos Órganos forman parte del Ámbito de Fiscalización de la Auditoría del Ministerio? .*

5- De acuerdo a las competencias que asisten a las Auditorías, es procedente que una Auditoría Interna efectúe Auditoría de los Estados Financieros de órganos de la Institución o solo podría eventualmente realizar una revisión de las cuentas que conforman dichos Estados Financieros?.”.

II. ANTECEDENTES

Es indispensable enmarcar la presente consulta dentro de un elenco de hechos y circunstancias que procuren una mayor contextualización del asunto por resolver; y que aporten mayor claridad para su abordaje integral, por lo que a continuación se recuentan algunos de ellos incorporados por el auditor y aportados en la prueba adjunta que se analizó:

1) Que por el diseño administrativo que presenta el Ministerio de Cultura y Juventud, con una alta densidad de órganos desconcentrados; unos con su propia auditoría interna y otros no; la auditoría de ese Ministerio solicitó en su oportunidad criterio al Órgano Contralor sobre cuál era el ámbito de fiscalización que correspondía atender.

2) En respuesta a dicha facultad consultiva, la Contraloría General mediante oficio Nro. 9513 (CR-245) de 14 de agosto de 2000, indicó al respecto que correspondía a la auditoría interna institucional del Ministerio de Cultura y Juventud la fiscalización de aquellos órganos desconcentrados que no contaran con su propia auditoría interna.

3) Que lo indicado en el oficio referido, fue posteriormente ratificado por la Contraloría General mediante el oficio Nro. 07189 (DI-CR-273) de 7 de julio del 2003; que señaló en lo que interesa; lo siguiente:

“Mediante oficio N° 00150 del 08 de enero del presente año, este Órgano Contralor le solicitó al consultante su criterio acerca de las interrogantes realizadas.

Es por lo anterior que, mediante oficio N° AI-016-03 el auditor Interno del Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes, aporta el oficio 9513 del 14 de setiembre del 2000 de esta Contraloría General de la República, indicando que comparte el criterio expuesto por este Órgano Contralor, en el sentido de que “sobre la fiscalización de los recursos de los órganos desconcentrados al Ministerio de Cultura, Juventud y Deportes; ya que en el tanto esos órganos no cuentan con Auditoría Interna, alguien debe ejercer esa fiscalización, y quien mejor que la Auditoría de este Ministerio, que se encuentra cerca de los procesos. Sin embargo, existe un inconveniente, el cual está delimitado, por el escaso recurso humano con que cuenta esta oficina.”

Sobre el particular, me permito indicarle que esta Contraloría General de la República mantiene el criterio aportado por usted, sea 9513 (CR-245) del 14 de setiembre del 2000.”. (Subrayado no es de su original).

4) Que según el aporte documental agregado por el auditor en la presente gestión, se observa la Resolución Nro. JA-MNCR-MADC-049-A-2019; suscrita el 12 de abril de 2019 por representantes del Ministerio de Cultura y Juventud, el Museo Nacional de Costa Rica, el Museo de Arte y Diseño Contemporáneo y un funcionario del Museo Nacional; la cual estipuló un traslado horizontal temporal de un funcionario del Museo Nacional de Costa Rica al Museo de Arte y Diseño Contemporáneo.

5) Según se desprende de las motivaciones vertidas en el “Por Tanto” de dicha Resolución, el objeto del traslado de ese funcionario se da: *“A efecto de que colabore con el Museo de Arte y Diseño Contemporáneo en una auditoría, para mejorar las prácticas contables del MADC, según plan de trabajo elaborado por el Auditor Interno y superior inmediato (...).”*

6) Según se desprende del Resultando “séptimo” de la Resolución de comentario, fue la apoderada generalísima del Museo de Arte y Diseño Contemporáneo quien requirió en febrero del presente año del Viceministro Administrativo del MCJ *“(...) la autorización para requerir el apoyo de un auditor del Museo Nacional de Costa Rica, para mejorar las práctica (sic) contables del Museo de Arte y Diseño Contemporáneo (MAC).”*

7) Que por oficio formal, en febrero de 2019; fue concedido por el Viceministro del MCJ el aval solicitado por la apoderada del MAC, previa anuencia y coordinación con el Museo Nacional de Costa Rica, según se desprende del Considerando octavo de la Resolución.

8) Según el Resultando Noveno de la Resolución, por acuerdo de la Junta Directiva del Museo Nacional de Costa Rica se solicitó al Auditor Interno de dicho órgano *“(...) define (sic) un plan de trabajo para realizar una evaluación de auditoría en las áreas de ingresos y compras del Museo de Arte y Diseño Contemporáneo”*; plan que fue diseñado formalmente por ese auditor según se desprende del Resultado Décimo de la Resolución.

9) Finalmente, según el Resultando Duodécimo de la Resolución de reiterada cita, se aprobó el traslado temporal del funcionario del Museo Nacional de Costa Rica al Museo de Arte y Diseño Contemporáneo *“para desarrollar una auditoría interna específica en el MACD”*.

III. 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 en 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 8º—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.

I. CRITERIO JURÍDICO DE LA CONTRALORÍA GENERAL

Para un mejor orden y entendimiento del presente criterio, las inquietudes del auditor se abordarán en el orden de su presentación. De esta forma tenemos la primera consulta:

“1. Existe algún criterio emitido por ese órgano Contralor donde se modifique lo indicado en los criterios emitidos en el año 2000 y 2003 y del que esta Auditoría no tenga conocimiento? “

Al respecto, es importante dimensionar el contexto y el enfoque que fundamentó la emisión de los criterios aducidos por el auditor.

Respecto del oficio Nro. 9513 (CR-245) de 14 de setiembre del 2000, emitido por la reconstituida División de Desarrollo Institucional de la Contraloría General; ésta aclaró el ámbito de acción de la auditoría del MCJ; para lo cual se amparó en lo que disponía en su momento el artículo 63 inciso c) de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República; Ley 7428, que indicaba:

“Artículo 63.-Competencias de las auditorías internas

*Compete principalmente a las auditorías internas: (...) c) Realizar auditorías o estudios especiales, en relación con cualquiera de los órganos **sujetos a su jurisdicción institucional**”.* (Subrayado no es de su original)

A partir de este numeral, -el cual dicho sea de paso fue derogado posteriormente en el año 2002 por el artículo 46 de la LGCI, Ley 8292-; se desarrolló el concepto normativo de “*jurisdicción institucional*”. Por la importancia que tiene este desarrollo, se cita a continuación “*in extenso*” lo que el Órgano Contralor indicó en el referido oficio Nro. 9513 (CR-245) del año 2000:

*“Antes de contestar, es necesario aclarar el concepto de **jurisdicción institucional**, para lo cual recurrimos a algunos criterios ya emitidos: "..., cabe indicar que las unidades de auditoría interna por principio general constituyen un órgano del sujeto componente de la Hacienda Pública (art. 61 de nuestra Ley Orgánica) y en esa medida debemos circunscribir su competencia al resto de los órganos que lo componen, salvo ley especial en contrario. **Es dentro de este contexto, precisamente, que debe delimitarse el concepto de jurisdicción institucional a que hace referencia el inciso c) del numeral 63 de aquella Ley. En tal sentido, estimamos que para su adecuada interpretación, este concepto debe verse aparejado a las potestades que le otorga el artículo 64, al atribuirle a dichas unidades amplios poderes-deberes de libre acceso '... a todos los libros, archivos, valores y documentos del ente, empresa órganos públicos', para lo cual se habilita a la auditoría interna para solicitar de los***

funcionarios que en él laboran todo tipo de colaboración y asesoramiento, así como informes, datos y documentos relacionados con su quehacer. De modo que desde nuestro punto de vista, bien podría hablarse de jurisdicción institucional en tratándose de los órganos y dependencias que forman parte de la propia Administración, en primera instancia, lo cual incluiría evidentemente también a los fondos especiales que existan a lo interno con finalidades específicas y sean administrados por sus mismos funcionarios, verbi gratia, los fondos de ahorro, retiro, vivienda y jubilación para sus empleados, en los cuales existen aportes del ente patronal, sobre todo si éstos carecen de personalidad jurídica propia. En tales casos, valga reiterar, hemos señalado que las potestades de fiscalización tanto nuestra como de la respectiva auditoría interna, deben entenderse limitadas a los recursos de origen público. **En suma, las potestades de las auditorías internas deben verse circunscritas al accionar de las diferentes dependencias, unidades, departamentos, direcciones, o divisiones del sujeto componente de la Hacienda Pública, cualesquiera que sea su denominación, por formar estos órganos el ámbito de competencia institucional sobre el cual debe verse limitada su jurisdicción.** Y, por extensión, a cualquier tipo de fondo constituido con finalidades específicas a lo interno de la Administración y administrado por sus funcionarios,... pero en este caso dichas atribuciones estarían limitadas a los aportes que realice el ente u órgano público, tal y como también lo ha reconocido la Procuraduría General de la República (OJ-016-98). Bajo este orden de ideas, los aportes y transferencias de recursos públicos que pudieran efectuarse a sujetos privados por cualquier otro título podrían igualmente ser objeto de fiscalización, no por considerarlos parte de la jurisdicción institucional, sino en virtud de lo dispuesto por los artículos 5, 6 y 7 de nuestra Ley Orgánica, deberes que -salvo mejor criterio de la Dirección a su cargo- serían más apropiadamente cumplidos por las unidades de auditoría interna del ente u órgano concedente y con apego a esa normativa. Para ello, estimamos que no resultaría necesario que el sujeto beneficiario acepte formalmente ese control por vía de un convenio o algún otro instrumento. En todo caso, si ello quedara expresamente previsto en este tipo de documentos, sobra señalar que ese control no podría ir en contra de lo estipulado en dicha Ley." (Oficio DAJ-1067 de 20 de mayo de 1999).

Ahora, pasamos a contestar, en el mismo orden que fueron planteadas, sus consultas.

1. Si esas instituciones públicas desconcentradas tienen personalidad jurídica propia, que les dé plena capacidad jurídica para actuar dentro los límites que les fija su ley de creación y demás normas del ordenamiento jurídico, **les corresponde a esas desconcentradas llevar a cabo una adecuada administración y uso de los recursos que el Ministerio de Cultura les transfiera u otros fondos públicos que reciban, lo que**

incluiría un sistema de control interno y, eventualmente, una unidad de Auditoría Interna propia, como es el caso de algunas. En esta circunstancia, la Auditoría Interna del Ministerio de Cultura no tiene la competencia jurídica que le habilite para fiscalizar tales desconcentradas, las que evidentemente no estarán dentro de su jurisdicción institucional.

2. En cuanto a la relación de esa Auditoría con las unidades de auditoría de dichas desconcentradas: "No debe perderse de vista que nuestra Ley Orgánica refiere a la existencia de un sistema de fiscalización (artículo 1), regulado por el ordenamiento de control y fiscalización superiores (artículo 10), del cual la Contraloría General es el órgano rector (artículo 12). La idea de un 'sistema' implica un conjunto de 'componentes' que, ordenadamente relacionados entre sí, contribuyen a determinado objeto. En el caso concreto de nuestro sistema de fiscalización, son componentes del mismo la Contraloría General, las auditorías internas y la propia administración activa. El objeto de este sistema es garantizar la legalidad y la eficiencia de los controles internos y del manejo de los fondos públicos, o de las actividades y fondos privados en cuanto tengan su origen en beneficios patrimoniales o liberación de obligaciones por parte de la Hacienda Pública. De manera que el tema de la 'jurisdicción institucional' a la que están sujetas las auditorías internas, debe enfocarse, necesariamente, desde la perspectiva del sistema de fiscalización. O sea, se espera la interacción de los componentes alrededor de un objeto, y no se les puede ver como partes aisladas." (Oficio ST-EA-0124-00).

Como vemos, las auditorías internas son parte del sistema de fiscalización, y esa Auditoría Interna como las demás que existen en las instituciones desconcentradas de ese Ministerio, no son la excepción, lo cual implica que deben coordinar adecuadamente sus acciones en asuntos que les resulten comunes, sin perder de vista su propia jurisdicción institucional, la independencia funcional y de criterio, respecto de los demás órganos de la administración activa, comprendidas ellas mismas, con excepción de lo que alguna norma específica disponga.

3. Con relación a si la citada Auditoría Interna puede efectuar estudios en las mencionadas desconcentradas que cuentan con Auditoría Interna, se debe atener a lo dicho en el punto 1., salvo que exista una norma que obligue a la Auditoría del Ministerio a efectuar algún tipo de estudio." (Subrayado no pertenece a su original).¹

¹Debe indicarse que este oficio fue confirmado posteriormente por el oficio Nro. 07189 (DI-CR-273) de 7 de julio, 2003.

Ahora bien, siendo que el fundamento legal utilizado por el Órgano Contralor en el oficio transcrito, remite al artículo 63 inciso c) de la LOCGR, el cual como se indicó resultó derogado por el artículo 46 de la LGCI, Nro. 8292; podría surgir la duda si dichas argumentaciones devienen improcedentes por no estar vigente su fundamento jurídico original, siendo la respuesta negativa. En efecto, lo regulado por la LOCGR en su oportunidad referente al concepto de “*jurisdicción institucional*” de las auditorías, haya su debida regulación con idéntico significado conceptual en el actual y vigente artículo 7 de la LGCI que señala:

“Artículo 7.- Obligatoriedad de disponer de un sistema de control interno. Los entes y órganos sujetos a esta Ley dispondrán de sistemas de control interno, los cuales deberán ser aplicables, completos, razonables, integrados y congruentes con sus competencias y atribuciones institucionales. Además, deberán proporcionar seguridad en el cumplimiento de esas atribuciones y competencias; todo conforme al primer párrafo del artículo 3 de la presente Ley.”

Igualmente, el artículo 33 vigente de la LGCI utiliza el concepto de “*competencia institucional*” dentro de la cual resultan legítimas el ejercicio de una serie de potestades de la auditoría interna.

Es decir, de conformidad con dicha normativa, la Ley General de Control Interno obliga a disponer del sistema de control interno, **sistema que debe corresponder a las competencias y atribuciones propias de la organización**. Esa correspondencia ha indicado el Órgano Contralor “*(...) se justifica por cuanto el sistema debe evaluar el desempeño institucional, pero al mismo tiempo debe dar seguridad en el cumplimiento de las atribuciones y competencias. En consecuencia, el sistema de control no puede ser abstraído de la competencia de la organización. No es algo que se superpone a ésta*”.

Respecto del oficio emitido por el Órgano Contralor en el 2003, remitimos sin mayor exposición a lo indicado en el antecedente tercero del presente oficio, siendo que lo de interés del mismo radica en que por su medio se mantiene lo indicado en el oficio del año 2000 ya analizado.

Aclarado el contexto de emisión de ambos oficios, resta indicar que la posición del Órgano Contralor respecto a las conclusiones sostenidas en ambos criterios (oficio Nro. 9513 (CR-245) de 14 de setiembre del 2000 y oficio Nro 07189 (DI-CR-273) de 7 de julio del 2003), no han sido modificadas por criterios ulteriores² en ningún sentido, por lo que su contenido tiene plena vigencia y ostentan el carácter de obligado acatamiento al prevalecer sobre cualquiera otras disposiciones de los sujetos pasivos que se le opongan; de conformidad con lo que disponen los artículos 12, 24 y 62 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Nro. 7428.

²Al contrario, iguales criterios han sido emitidos en los oficios 8896 (DI-CR-386) de 5 de agosto de 2004 y oficio Nro. 00409 (DAGJ-0056-2009) de 19 de enero del 2009.

De esta forma se deja por atendida su inquietud expresada en el punto 1 de su consulta.

La segunda inquietud del auditor refiere lo siguiente:

“2. Ha existido alguna consideración o autorización de parte de la Contraloría General de la República para que la administración activa pueda emitir este tipo de Resoluciones y omita o excluya la participación de esta Auditoría siendo a quien le corresponde auditor al Museo de Arte y Diseño Contemporáneo?”

La inquietud planteada hace referencia a que se aclare si para la emisión de la Resolución administrativa descrita en el numeral 4 del apartado de “Antecedentes” del presente oficio; existió algún tipo de consideración o autorización de parte del Órgano Contralor; siendo la respuesta negativa.

La tercera consulta del auditor, se expresa de la siguiente manera:

“3. Cómo se debe procederse (sic) ante estas situaciones en donde podría existir eventualmente una injerencia de parte de la administración activa del Ministerio y de sus Órganos Desconcentrados, en la función que realiza esta Auditoría desde el punto de vista de la Independencia Funcional y de Criterio?”

En este punto se demanda del Órgano Contralor una ruta de actuación para esa auditoría en la situación planteada de una supuesta injerencia de parte de la administración activa del MCJ y de sus órganos desconcentrados, en la función que realiza desde el punto de vista de la independencia funcional y de criterio.

Debe indicarse al respecto que existe una imposibilidad jurídica dada por los Lineamientos de atención de consultas para dar respuesta en este punto, ya que lo que se pretende es someter 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; lo cual sería desvirtuar el sentido que tiene el instrumento consultivo para todo efecto; contrario al artículo 8 inciso b) de dichos Lineamientos.

No obstante lo anterior, y a título de marco general; debe indicarse que la función de la auditoría interna es una actividad independiente, objetiva y asesora. Así también, 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 ese sentido, el legislador proporcionó herramientas normativas para que la actividad se llevará a cabo en esos términos y mediante el artículo 25 de la LGCI indicó que 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.”*

Para comprender mejor estos conceptos, el glosario contenido en las *Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público* los define de la siguiente manera:

“Independencia de criterio: Condición según la cual la auditoría interna debe estar libre de injerencias del jerarca y de los demás sujetos de su competencia institucional, en la ejecución de sus labores. // ***Independencia funcional:*** Atributo dado por la posición de la auditoría interna en la estructura organizacional, como un órgano asesor de alto nivel dependiente del jerarca.”

Es importante considerar que, de conformidad con el artículo 7 de la LGCI, los sistemas de control interno deben ser *“congruentes con sus competencias y atribuciones institucionales”*, de lo cual tanto los jefes como los titulares subordinados deben asegurarse de que sea así (artículo 7 inciso d) LGCI), pudiendo su incumplimiento injustificado hacerlos incurrir en responsabilidad administrativa y civil; de conformidad con el régimen de responsabilidades establecido en el artículo 39 y siguientes de la LGCI.

Finalmente, no sobra indicar que la administración activa y la auditoría interna deben procurar relaciones armoniosas y de coordinación mediante el diálogo, toda vez que ambos se orientan a actividades complementarias y no antagónicas; por un lado la administración activa es la responsable del Sistema de Control Interno y por otro lado la auditoría interna mediante un adecuado ejercicio de su función, apoya a la administración en los esfuerzos para el fortalecimiento de dicho Sistema y en el aseguramiento razonable del logro de los objetivos y cometidos institucionales. Efectivamente, en este sentido el Órgano Contralor ha indicado que:

*(...) en lo que respecta a la función sustantiva de auditoría interna, la relación que se entabla entre la administración activa y la auditoría interna es de coordinación y no de subordinación al garantizarse a esta última independencia funcional y de criterio para un adecuado ejercicio de su función de control y que en todo momento debe primar el diálogo entre ambas partes a efecto de que la auditoría interna pueda cumplir cabalmente su papel de apoyo a la administración activa en los esfuerzos para el fortalecimiento del Sistema de Control Interno y en el aseguramiento razonable del logro de los objetivos y cometidos institucionales.*³

El punto 4 de la consulta indica:

“4. Es factible que una Auditoría de un órgano Desconcentrado, por voluntad de la administración efectúe Auditorías sobre los Órganos Desconcentrados que no poseen Auditoría, aún y cuando se conoce que esos Órganos forman parte del Ámbito de Fiscalización de la Auditoría del Ministerio?.”

³ Oficio Nro. DFOE-IFR-0637 del 22 de diciembre de 2016.

Sobre esta interrogante, se hace remisión al análisis indicado en el punto 1 de la presente consulta, donde se analizaron los criterios vertidos por el Órgano Contralor referente al ámbito competencial de fiscalización de esa auditoría; respecto de los órganos desconcentrados del MCJ que no tuviesen auditoría propia.

Finalmente, el punto 5 de la consulta, señala:

“5- De acuerdo a las competencias que asisten a las Auditorías, es procedente que una Auditoría Interna efectúe Auditoría de los Estados Financieros de órganos de la Institución o solo podría eventualmente realizar una revisión de las cuentas que conforman dichos Estados Financieros?”

Sobre el particular, la Contraloría General de la República se ha referido al punto, y ha indicado que:

“En relación con las auditorías de tipo financiero, las Unidades de Auditoría Interna pueden llevar a cabo estudios sobre información financiera, cuyos resultados y recomendaciones versen sobre el fortalecimiento del sistema de gestión y control de información financiera; pero no, la emisión de dictámenes u opiniones sobre la razonabilidad de los estados financieros de la institución a la que pertenecen.”⁴

El *Manual de Referencia para Auditoría Interna*⁵ establece una clara diferencia entre el producto de auditoría de información financiera emitido por las Unidades de Auditoría Internas que forman parte de la estructura de la organización cuyo usuario principal de los resultados es el jerarca y los titulares subordinados de la institución, y que refiere a informes finales que contienen una conclusión sobre el objetivo trazado, incluyendo, de ser necesario, resultados y recomendaciones para fortalecer el sistema de gestión y control de información financiera; y por otra parte los dictámenes u opiniones sobre la razonabilidad de los estados o información financiera de la institución que deberá ser emitido por un auditor externo independiente.

Al respecto, señala el apartado 03 de la Política 7.1.3. Política PO-G-010-003 Auditoría de información financiera, del citado Manual:

“El usuario principal de los resultados de estos servicios será el Jerarca y los Titulares Subordinados de la Institución, pues a pesar de que, por el principio de transparencia, sus informes son de acceso público, las UAI forman parte de la estructura de la organización, de manera que dichos informes no son equivalentes ni podrán sustituir el dictamen u opinión brindado por un auditor externo independiente (profesionales autorizados que laboran de forma unipersonal u organizados por medio de despachos o firmas

⁴ Oficio Nro. 04982 (DFOE-SOC-0473) de 5 de abril, 2019.

⁵ Emitido por la Contraloría General de la República en el año 2018.

de auditoría, órganos de supervisión o de fiscalización superior). Las UAI en el ejercicio de la auditoría financiera emitirán como producto final informes con una conclusión sobre el objetivo trazado, incluyendo, de ser necesario, resultados y recomendaciones para fortalecer el sistema de gestión y control de información financiera. (El resaltado no corresponde al original).

Tal diferenciación respecto a las auditorías de tipo financiero, radica principalmente (como se mencionó con anterioridad) en la independencia y objetividad que implica o requiere la emisión de una opinión o dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros de una institución, dado que a pesar de que la auditoría interna (institucional) goza de conformidad con los artículos 6210 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (LOCGR), Ley N.º 742811 y el artículo 2512 de la LGCI, de independencia funcional y de criterio; no obstante, sigue formando parte de la institución objeto de análisis, motivo por el cual, a fin de evitar un conflicto de intereses que le restaría la objetividad e imparcialidad de criterio al auditor interno, deberá asignarse ese servicio de auditoría financiera a un auditor externo.

Al respecto, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento o IAASB por sus siglas en inglés (International Auditing and Assurance Standards Board) de la Federación Internacional de Contadores o IFAC por sus siglas en inglés (International Federation of Accountants), establecen en el apartado 4 de la Norma 610 lo siguiente, respecto a la relación entre la función de auditoría interna y el auditor externo:

“Con independencia del grado de autonomía y de la objetividad de la función de auditoría interna, dicha función no es independiente de la entidad, tal como se le requiere al auditor externo a la hora de expresar una opinión sobre los estados financieros. El auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y su responsabilidad no se reduce por el hecho de que utilice el trabajo de los auditores internos.”. (El resaltado no corresponde al original).

En esta misma línea de análisis, el Órgano Contralor, mediante oficio N.º 6879 (DFOE-PG-0243) de 18 de mayo de 2015, indicó lo siguiente:

(...) Según se dispone en la NIA 610, para efectos de emitir opinión sobre los estados financieros, el auditor externo tiene la posibilidad de hacer uso de información derivada de los estudios efectuados por la auditoría interna, pero el valor general de la opinión, tanto a lo interno como a lo externo, lo acredita el hecho de que sea emitida por un agente totalmente externo a la organización, razón por la cual la auditoría interna no podría emitir una opinión o dictaminar sobre los estados financieros o bien alguno de los rubros que lo integran. / Es claro que este proceder no pretende cuestionar la objetividad, el profesionalismo ni la calidad con que las auditorías internas realizan su función, ni mucho menos, inhibir a esas unidades de efectuar estudios de auditoría financiera que pueden constituirse en insumos importantes para ser utilizados por los auditores

externos (tal y como lo establece la NIA 610); no obstante, estos estudios de auditoría financiera, ya sean estudios sobre cuentas específicas o bien sobre estados financieros en su conjunto, deben estar incorporados en el plan de trabajo de la Auditoría Interna y estar debidamente sustentados en la valoración de riesgos que justifica dicho plan. (...) (El resaltado no corresponde al original).

CONCLUSIONES

- 1) Corresponde a la auditoría interna institucional del Ministerio de Cultura y Juventud el control interno de aquellos órganos desconcentrados que no cuenten con su propia auditoría interna; criterio vertido por el Órgano Contralor en los oficios Nro. 9513 (CR-245) de 14 de agosto de 2000 y Nro. 07189 (DI-CR-273) de 7 de julio del 2003.
- 2) Los oficios referenciados no han sufrido ulterior modificación, por lo que su contenido tiene plena vigencia y ostentan el carácter de obligado acatamiento al prevalecer sobre cualquiera otras disposiciones de los sujetos pasivos que se le opongan; de conformidad con lo que disponen los artículos 12, 24 y 62 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Nro. 7428.
- 3) No ha existido alguna consideración o autorización de parte de la Contraloría General de la República para que la administración activa del MCJ pueda emitir resoluciones administrativas y omita o excluya la participación de esa auditoría.
- 4) Sobre la ruta de acción que debe implementar esa auditoría ante la supuesta injerencia de parte de la administración activa del MCJ y de sus órganos desconcentrados, desde el punto de vista de la independencia funcional y de criterio; existe una imposibilidad jurídica de pronunciamiento; de conformidad con el artículo 8 inciso b) de los *Lineamientos*, ya que lo que se pretende es someter 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; lo cual sería desvirtuar el sentido que tiene el instrumento consultivo para todo efecto.
- 5) A título de marco general; debe indicarse que la función de la auditoría interna es una actividad independiente, objetiva y asesora. Así también, 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 ese sentido, el legislador proporcionó herramientas normativas para que la actividad se llevará a cabo en esos términos y mediante el artículo 25 de la LGCI indicó que 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.”*
- 6) De conformidad con el artículo 7 de la LGCI, los sistemas de control interno deben ser *“congruentes con sus competencias y atribuciones institucionales”*, de lo cual tanto los jefes como los titulares subordinados deben asegurarse de que sea así (artículo 7 inciso d) LGCI), pudiendo su incumplimiento injustificado hacerlos incurrir en responsabilidad administrativa y civil; de conformidad con el régimen de responsabilidades establecido en el artículo 39 y siguientes de la LGCI.

7) La administración activa y la auditoría interna deben procurar relaciones armoniosas y de coordinación mediante el diálogo, toda vez que ambos se orientan a actividades complementarias y no antagónicas; por un lado la administración activa es la responsable del Sistema de Control Interno y por otro lado la auditoría interna mediante un adecuado ejercicio de su función, apoya a la administración en los esfuerzos para el fortalecimiento de dicho Sistema y en el aseguramiento razonable del logro de los objetivos y cometidos institucionales.

8) En relación con las auditorías de tipo financiero, las Unidades de Auditoría Interna pueden llevar a cabo estudios sobre información financiera, cuyos resultados y recomendaciones versen sobre el fortalecimiento del sistema de gestión y control de información financiera; pero no, la emisión de dictámenes u opiniones sobre la razonabilidad de los estados financieros de la institución a la que pertenecen.

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.

Atentamente,

Falon Stephany Arias Calero
GERENTE DE ÁREA



Mari Trinidad Vargas Álvarez
ASISTENTE TÉCNICO

Pablo Pacheco Soto
FISCALIZADOR

MTV/aam

Ci: Área Secretaría Técnica DFOE CGR
Archivo

G: 2019001784-12

NI: 31582 (2019)