

**Al contestar refiérase  
al oficio n.º 16302**

20 de octubre, 2020  
**DFOE-PG-0511**

Señor  
Arturo Fallas Zúñiga  
Auditor Interno  
**COLEGIO DE CONTADORES PRIVADOS DE COSTA RICA**  
Correo: [afallasz@gmail.com](mailto:afallasz@gmail.com)

Estimado señor:

**Asunto:** Se atiende consulta planteada por oficio AI-C-01/08/2020, sobre la asignación de recursos a la Auditoría Interna establecidos en la Ley General de Control Interno

Se recibió en la Contraloría General el oficio AI-C-01/08/2020 de fecha 26 de agosto del presente año, mediante el cual se consulta el criterio de la Contraloría General de la República sobre el artículo 27 de la Ley General de Control Interno (en adelante LGCI), Ley n.º 8292, y los beneficios que podrían solicitar y conceder a los Departamentos de Auditoría Interna, considerando la seguridad de la información y el principio de autonomía del numeral 25 del mismo cuerpo normativo.

Seguidamente, con fundamento en el inciso 7) del artículo 8 del Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República, n.º R-DC-0197-2011, mediante oficio 13582 (DJ-1262) del 2 de setiembre de 2020, se previno el cumplimiento de requisitos para la presentación de consultas ante el Órgano Contralor, requiriéndose el criterio del auditor interno con la posición del sujeto consultante, respecto del objeto de su solicitud. Recibiéndose el oficio sin número de fecha 4 de setiembre del mismo año, en el que se fundamentó la posición del auditor consultante.

## **I. OBJETO DE LA CONSULTA**

En el texto de la consulta realizada, se plantea la siguiente interrogante:

"¿Al Departamento de Auditoría Interna de los colegios que agrupan a profesionales, les asiste el derecho y por tanto pueden solicitar y se les debe conceder los beneficios presupuestarios contenidos en la Ley 8292 Ley General de Control Interno? **Artículo 27.-Asignación de recursos** (...)/ Lo anterior, considerando la seguridad de la información y el principio de autonomía, contenido en la misma Ley 8292 **Artículo 25.-Independencia funcional y de criterio.**" (La negrita y cursiva corresponden al original).

Adicionalmente sobre el particular, se indica que si bien los recursos financieros que administran los colegios profesionales, salvo excepciones, no son fondos públicos y por tanto no pertenecen a la Hacienda Pública, la normativa vigente califica el derecho al control de la profesión delegado por el Estado en estas corporaciones, como Hacienda Pública; citándose los ordinales 1, 4, 8 y 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Finalmente se dice en la consulta, que los Colegios Profesionales se califican como corporaciones de derecho público, referenciando a los dictámenes de la Procuraduría General de la República n.º C-263-2006 del 28 de junio de 2006 y n.º C-080-2012 del 28 de marzo de 2012, para así concluir que son iguales las obligaciones y derechos de los auditores internos de los colegios profesionales a los de los auditores internos de los poderes públicos, lo cual ratifica su posición que sí procede el derecho de los beneficios presupuestarios contenido en la LGCI.

## II. CONSIDERACIONES PREVIAS

En atención a la consulta planteada, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Ley n.º 7428, el Órgano Contralor ejerce la potestad consultiva en el ámbito de sus competencias, de manera que atiende las consultas que al efecto le dirijan los Órganos parlamentarios, los Diputados de la República, los sujetos pasivos y los sujetos privados no contemplados en el inciso b) del artículo 4 de la citada Ley. Complementándose al efecto, con lo regulado en el "*Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República*" (resolución R-DC-197-2011), el cual establece las condiciones que rigen el trámite y la atención de las consultas ingresadas como parte del ejercicio de la competencia consultiva.

Al efecto, el artículo 8 del Reglamento de referencia, establece requisitos de obligatorio cumplimiento para la presentación de las consultas dirigidas al Órgano Contralor, entre los que se citan -en lo de interés-, lo dispuesto en los incisos 1 y 2 de dicho ordinal, los cuales determinan 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:

1. Tratarse de asuntos de competencia del órgano contralor.
  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.
- (...)."

Desprendiéndose de lo anterior, la obligación de presentar las consultas dentro de las materias propias de la competencia constitucional y legal de esta Contraloría General vinculada con la Hacienda Pública. Asimismo, debe 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.

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 el tema 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, se procede a emitir un criterio vinculante respecto a lo relacionado 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 que se esbozan desde una perspectiva general, y no de una situación específica e individualizada, y dirigida por demás a orientar la toma de decisiones del consultante.

### **III. CRITERIO JURÍDICO DE LA CONTRALORÍA GENERAL**

Sobre el tema es preciso señalar de previo, que los Colegios Profesionales en razón de sus fines y atribuciones, tienen como naturaleza jurídica el ser entes públicos no estatales, rigiéndose por el derecho público de acuerdo con el artículo 1° de la Ley General de Administración Pública, Ley n.° 6227. En consecuencia, son sujetos pasivos de la fiscalización de la Contraloría General de la República de manera facultativa, conforme al inciso a) del artículo 4 de la LOCGR, siéndoles aplicables las disposiciones de la LGCI de acuerdo a su ordinal 1 (ver en este sentido los oficios n.° 12910 (DJ-4181-2010), 12213 (DAGJ-1537-2008) y 04495 (DFOE-ST-0015)).

Al respecto, y sobre la aplicación de los artículos 25 y 27 de la LGCI; resulta imprescindible igualmente hacer referencia al Sistema de Control Interno (en adelante SCI), el cual es definido por la misma Ley 8292 como la serie de acciones ejecutadas por la administración activa, que son diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los objetivos de cada institución pública. Esas acciones corresponden a diversos ámbitos, tales como el operacional (proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal y garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones), el de información (exigir confiabilidad y oportunidad de la información) y el de cumplimiento (cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico).

En este sentido, las acciones de control interno tienen un ámbito institucional y son establecidas, ejecutadas y perfeccionadas, tanto por la máxima jerarquía institucional como por sus titulares subordinados, cada uno en su propio ámbito de acción. Por lo que se establece que la administración activa y la Unidad de Auditoría Interna (en adelante UAI) constituyen los componentes orgánicos del SCI institucional, así como que es

responsabilidad del jerarca y de los titulares subordinados, el establecimiento, funcionamiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación de éste.

Así, de acuerdo al artículo 21 de la LGCI, la UAI es la dependencia orgánica que ejerce una actividad independiente, objetiva y asesora, y que proporciona seguridad al ente u órgano, por medio de la validación y la mejora de sus operaciones. Aportando un valor fundamental a la operación institucional, ya que contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales y proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la administración se conduce de conformidad con el ordenamiento jurídico, la técnica y las mejores prácticas.

También la LGCI dispone que ejercen sus funciones con total independencia funcional y de criterio, por lo que igualmente se establece que la máxima jerarquía institucional debe asignar los recursos necesarios y suficientes para que dicha Unidad pueda cumplir adecuadamente con su gestión.

En esta misma línea, la Norma 1.1 de las Normas de Control Interno para el Sector Público, N-2-2009-CO-DFOE (en adelante NCISP), dispone que los responsables del SCI en una institución pública, deben procurar las condiciones idóneas para que los componentes orgánicos y funcionales del sistema operen de manera organizada, uniforme y consistente. Asimismo, el inciso b) de la Norma 1.4 de estos lineamientos establece como una de las responsabilidades de la máxima jerarquía institucional, proporcionar el apoyo con acciones concretas, al establecimiento, el funcionamiento y el fortalecimiento de la actividad de la UAI, incluyendo la dotación de recursos y las condiciones necesarias para que se desarrolle eficazmente y agregue valor a los procesos de control, riesgos y dirección.

Al respecto, es claro que estos mecanismos de protección a la actividad de la UAI reconocen en primera instancia la necesidad de encontrar un equilibrio entre las posibilidades reales de la institución, en cuanto a la disponibilidad de recursos públicos, así como la obligación de asignar los recursos suficientes para el correcto desarrollo de la actividad de auditoría interna, todo bajo el entendido de que la UAI es una dependencia orgánica dentro la organización y que como tal, su actividad le genera gran valor para el logro de sus objetivos.

Ostentando la UAI la responsabilidad de valorar, formular técnicamente y comunicar a la máxima jerarquía, el requerimiento de recursos necesarios para asegurar el cumplimiento de las competencias de la actividad de auditoría interna; y por su parte, la máxima jerarquía institucional tiene la responsabilidad de proporcionar los recursos necesarios para el debido ejercicio de la actividad de auditoría interna, para lo cual debe analizar la solicitud efectuada por la persona titular de la UAI, girar las instrucciones a las instancias institucionales pertinentes y gestionar ante terceros externos a la institución, la debida dotación de recursos, cuando así corresponda.

Lo anterior lo regula la norma 6.1.2 de los Lineamientos sobre Gestiones que Involucran a la Auditoría Interna presentadas ante la Contraloría General, R-DC-083-2018. Siendo en caso de que la dotación de recursos a la UAI sea menor a la solicitada, la norma también contempla tal posibilidad, siempre que la máxima jerarquía lo justifique suficientemente y asume esa responsabilidad, indicándose además que los titulares subordinados así como los colaboradores pertinentes en este proceso, deben observar las instrucciones de la máxima jerarquía institucional sobre el particular.

Asimismo, las normas contenidas en la sección 6.2 de los Lineamientos de cita describen el proceso mediante el cual la UAI, determina la necesidad de recursos para el correcto ejercicio de su actividad; para lo cual se encuentra obligado a realizar la identificación del universo de auditoría, el análisis de riesgos, el ciclo de auditoría, el análisis histórico de la dotación de recursos a la administración y a la auditoría interna (considerándose los niveles de crecimiento y las relaciones porcentuales entre ambos), y el volumen de actividades.

Así con base en estos elementos, podrá hacerse la solicitud a la máxima jerarquía institucional de los recursos necesarios, con vista en las disponibilidades institucionales y teniendo en cuenta factores tales como, el presupuesto institucional y las situaciones del entorno que puedan incidir de algún modo sobre la capacidad de la entidad para garantizar los recursos óptimos para su gestión.

En consecuencia, es claro que las valoraciones previas, concomitantes y posteriores a una decisión acerca de la asignación de recursos entre las distintas dependencias orgánicas y las actividades y funciones institucionales, entre otras decisiones más; corresponden a su propio ámbito y dentro del marco de su sistema de control interno. Sin embargo, la normativa vigente establece un régimen especial para la actividad de la

auditoría interna, dentro del cual resulta notorio el papel fundamental y trascendental de las UAI en el SCI de cada institución, de ahí la importancia de que su funcionamiento esté resguardado y que no sufra acciones que menoscaben o afecten negativamente su gestión. Todo lo anterior en suma a la responsabilidad que al efecto cobija al jerarca institucional, en el tanto, le corresponde realizar las acciones necesarias para garantizar el efectivo funcionamiento del SCI.

De ahí que cabe rescatar que ante la necesaria aplicación de normas de naturaleza presupuestaria y de protección del control interno, en un contexto como el actual, resulta indispensable que las instituciones realicen un equilibrio armónico entre esas disposiciones, de modo que logren su aplicación y observancia, de forma razonada y justificada. Ello por cuanto resulta obligatorio un análisis integral que permita asegurar razonablemente que la cobertura de los requerimiento de recursos por parte de las UAI no representará un grave menoscabo para la realización de las actividades sustantivas de cada institución.

Por tanto, en aquellos casos en que las UAI requieran de una determinada dotación de recursos, su titular debe gestionar y comunicar esa necesidad de forma justificada, así como acreditar y advertir a la administración activa acerca de la eventual afectación negativa del SCI como resultado eventual de una dotación de recursos distinta a su recomendación. Pues se debe tomar en cuenta factores tales como el presupuesto de la organización, de forma tal que ante restricciones o limitaciones de tipo presupuestario y previa coordinación con el jerarca institucional, procure lograr el equilibrio entre las capacidades institucionales y las necesidades de la auditoría interna.

#### **IV. CONCLUSIONES**

1. Los Colegios Profesionales en razón de sus fines y atribuciones, tienen como naturaleza jurídica el ser entes públicos no estatales, rigiéndose por el derecho público de acuerdo con el artículo 1° de la Ley General de Administración Pública, Ley n.° 6227. En consecuencia, son sujetos pasivos de la fiscalización de la Contraloría General de la República de manera facultativa, conforme al inciso a) del artículo 4 de la LOCGR, siéndoles aplicables las disposiciones de la LGCI de acuerdo a su ordinal 1.

2. Las Auditorías Internas desempeñan un rol fundamental y trascendental en el Sistema de Control Interno de cada entidad y en ese sentido, la Ley General de Control Interno reconoce a esas unidades un régimen especial para el ejercicio de su función independiente, objetiva y asesora.
3. En un contexto actual, resulta indispensable que los responsables del Sistema de Control Interno velen por su resguardo y efectivo funcionamiento, resultando vital que se atienda de manera armonizada tanto las disposiciones presupuestarias como las de control interno, procurando el equilibrio entre las capacidades de la entidad y las necesidades de la Auditoría Interna, sin que esto implique un eventual debilitamiento del Sistema de Control Interno.
4. Para el jerarca resulta obligatorio un análisis integral que permita asegurar razonablemente que la cobertura de los requerimiento de recursos por parte de las UAI no representará un grave menoscabo para la realización de las actividades sustantivas de cada institución.

De esta forma se deja evacuada la consulta.

Atentamente,



Falon Stephany Arias Calero  
**Gerente de Área**

Mario Alberto Pérez Fonseca  
**Asistente Técnico**

Hilda Natalia Rojas Zamora  
**Fiscalizador**

/ghj

Ci: Archivo  
G: 2020003120-1  
Exp: CGR-CO-2020005560  
NI: 24982, 26096 (2020)