

**Al contestar refiérase
al oficio No. 01586**

04 de febrero, 2020
DFOE-SOC-0147

Licenciada
Doris María Chen Cheang
Auditora Interna
JUNTA DE PROTECCIÓN SOCIAL

Estimada señora:

Asunto: Solicitud de criterio sobre la independencia funcional y de criterio de las auditorías internas respecto de los comités de auditoría que eventualmente lleguen a integrarse en las instituciones públicas.

Se procede a dar respuesta a la consulta planteada por su persona¹ sobre la independencia funcional y de criterio de las auditorías internas, respecto de los comités de auditoría que eventualmente lleguen a integrarse en las instituciones públicas.

I. Motivo de la Consulta

En la referida gestión se cuestiona si se lesionaría la independencia funcional y de criterio de las Auditorías Internas respecto de los Comités de Auditoría, que eventualmente lleguen a integrarse en las instituciones públicas, con funcionarios de alto nivel como gerentes y abogados, siendo que dentro de los objetivos de ese comité se establecería velar por el cumplimiento de los objetivos, alcance y calificaciones de la Auditoría Interna y que como parte de sus funciones se le asignaría:

i) Revisar y analizar el Plan Estratégico, Plan Anual Operativo, Plan Anual de Trabajo, el estudio de necesidades de los recursos requeridos y el presupuesto de la Auditoría Interna, previo a que se remitan, ya sea para conocimiento y/o aprobación, según corresponda, a la Junta Directiva. / ii) Dar seguimiento y/o analizar el cumplimiento del Plan Anual de Trabajo de la Auditoría Interna. iii) Dar seguimiento y/o analizar los informes de labores o de rendición de cuentas de la Auditoría Interna./ iv) Conocer y/o aprobar la evaluación de los resultados del desarrollo del Plan Anual Operativo de la Auditoría Interna./ c) Solicitar a la Auditoría Interna informar periódicamente al Comité de Auditoría los criterios que utiliza para incluir y/o excluir estudios

¹ Mediante oficio No. JPS-AI-671-2019 de fecha 4 de noviembre de 2019, recibido en esta Contraloría General el 8 de noviembre de 2019.

DFOE-SOC-0147

2

04 de febrero, 2020

del Plan Anual de Trabajo que se encuentra en ejecución; sin ser este el nivel del cual dependen las Auditoría Internas del Sector Público.

Las inquietudes planteadas surgen, según su señalamiento, en que de existir un Comité de Auditoría, donde la mayoría de los integrantes sean titulares subordinados y/o funcionarios de la Administración Activa, eventualmente las funciones que puedan asignarse reglamentariamente o las que en la práctica el Jerarca le llegue a otorgar a dicho Comité podrían afectar la independencia de la Auditoría Interna y los mismos estarían revisando, analizando y/o dando seguimiento a los planes, presupuestos, informes de rendición de cuentas y estudios a realizar por la Auditoría Interna, dándose la posibilidad de que el Comité de Auditoría interfiera en el cumplimiento del Plan Anual de Trabajo de dicha instancia.

Argumenta que existe gran variedad de normativa que establece que las funciones de la Auditoría se realizan de forma independiente y su actividad debe de estar libre de injerencias de la Administración Activa y el Jerarca, con el fin de que sus estudios se enmarquen bajo la objetividad requerida.

Al respecto cita lo dispuesto en los artículos 21 y 25 de la Ley General de Control Interno, las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, y los Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la CGR.

II. Consideraciones Preliminares

En primer término, se señala que el ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General, se encuentra regulado en el artículo 29 de su Ley Orgánica N° 7428 y el Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República (R-DC-197-2011).

Según lo dispuesto en la normativa citada, el Órgano Contralor emite criterios vinculantes en el ámbito de su competencia, cuando la temática tenga relación con los componentes de la Hacienda Pública y en general con el ordenamiento de control y fiscalización superior, sobre consultas que hayan sido planteadas por los sujetos pasivos de fiscalización de la Contraloría General, según definición presente en el artículo 4 de su Ley Orgánica N° 7428. Deben entenderse incluidos el auditor y subauditor interno de las instituciones públicas.

Asimismo, considerando que la Contraloría General, conforme su naturaleza de órgano contralor externo y vigilante de la Hacienda Pública y de los fondos públicos, no tiene por norma referirse a casos y/o a situaciones concretas que se producen en los sujetos pasivos sometidos a su fiscalización y control, se estima importante aclarar que el presente criterio se emite en términos generales y haciendo abstracción de cualquier

DFOE-SOC-0147

3

04 de febrero, 2020

situación particular, toda vez que no procede conocer o resolver por esta vía consultiva los casos concretos².

Así las cosas, se procede a formular las siguientes consideraciones y observaciones, mediante la emisión del presente criterio vinculante, para que sea utilizado en el análisis sobre la legalidad de las conductas administrativas que serán adoptadas por el sujeto competente, a quien corresponde tomar las decisiones que considere más ajustadas a derecho.

III. Criterio del Órgano Contralor

De conformidad con lo establecido en la Ley General de Control Interno, N° 8292, el Sistema de Control Interno (SCI), está conformado orgánicamente por la administración activa de cada entidad y su auditoría interna. En ese sentido, la efectividad operativa de dicho sistema requiere que la actividad de las auditorías internas se desarrolle bajo el principio de independencia funcional y de criterio³, por medio del cual se busca que la labor de aseguramiento, acompañamiento y asesoría que realicen esté resguardada y libre de injerencias externas, que comprometan su actividad.⁴

Dentro de este contexto, ante una consulta planteada por la Auditoría Interna de BN Corredora de Seguros S.A. en relación con los Comités de Auditoría⁵, esta Contraloría General consideró que dichos comités son una figura técnica de apoyo para los órganos superiores de una entidad, que realizan una labor de análisis sobre temas que son responsabilidad del órgano de dirección, bajo un juicio independiente y que pretende lograr eficiencia y mayor profundidad en el análisis de los temas de su competencia. Para efectos de las entidades sujetas a las disposiciones del “*Reglamento sobre Gobierno Corporativo*”⁶, como lo es el caso de dicha Corredora de Seguros, la formación e instauración de esa figura es obligatoria, de conformidad con el párrafo tercero del artículo 25 de esa normativa.

A su vez, en ese mismo artículo se establecen las funciones encomendadas al Comité de Auditoría, las cuales bajo un marco de gobernanza, representan un mecanismo para el cumplimiento efectivo de las responsabilidades de los órganos de dirección, en su condición de responsable primario del Sistema de Control Interno, ya que le permiten

² Inciso 2) del artículo 8 del Reglamento sobre la Recepción y Atención de Consultas dirigidas a la Contraloría General de la República.

³ Artículo 25 de la Ley N.° 8292.

⁴ En el mismo sentido, las “*Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público*”, emitidas mediante Resolución R-DC-119-2009 del 16 de diciembre del 2009, publicadas en La Gaceta N° 28, del 10 de febrero del 2010, señalan que los servicios que prestan las auditorías internas deben ser ejercidos con independencia funcional y de criterio, conforme a sus competencias.

⁵ Mediante oficio N.° DFOE-EC-0374 (06773) del 17 de mayo del 2019.

⁶ Reglamento N.° 1294, del 8 de noviembre del 2016, emitido por el CONASSIF.

DFOE-SOC-0147

4

04 de febrero, 2020

tener conocimiento, por medio de ese Comité, sobre aquellos aspectos de relevancia para la institución y que en última instancia son su responsabilidad.

Ahora bien, si bien es cierto, no existe regulación alguna que establezca de forma obligatoria la instauración y conformación de los Comités de Auditoría en las instituciones públicas, se puede considerar una buena práctica de Gobierno Corporativo. Al respecto el Instituto de Auditores Internos (IIA) en el documento Global Public Sector Insight: INDEPENDENT AUDIT COMMITTEES IN PUBLIC SECTOR ORGANIZATIONS (2014) ha señalado que los comités de auditoría juegan un papel importante en mejorar y proporcionar transparencia en torno a las prácticas de gobernanza, gestión de riesgos y control interno de las organizaciones del Sector Público.

No obstante, como es bien sabido, la Ley General de Control Interno establece los criterios mínimos que deben observarse en el establecimiento, funcionamiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación del sistema de control interno de los entes y órganos sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República.

Al respecto, puede considerarse que un Comité de Auditoría es parte de los controles que la administración decide instaurar en calidad de apoyo como asesor del jerarca para el ejercicio de sus funciones.

De ahí que las **funciones que desempeñe dicho Comité deben ir orientadas a desempeñar una función independiente de asesoramiento, con la responsabilidad de la toma de decisiones en manos del jerarca**; es decir que no sustituye a éste en el ejercicio de sus funciones, lo cual constituye una característica esencial de un Comité de Auditoría. Por el contrario, si el Comité de Auditoría está involucrado en la toma de decisiones, se puede afectar negativamente su capacidad de permanecer independiente.

Debe recordarse que el artículo 12 de la Ley General de Control Interno establece los deberes que corresponde cumplir al jerarca y los titulares subordinados en el sistema de control interno, así como las competencias. Es decir, las funciones que le sean asignadas a un Comité de Auditoría, **de ninguna manera y bajo ninguna circunstancia, podrán interferir en la forma en la que se relacionan el jerarca y los titulares subordinados con la auditoría interna, ni mucho menos en la independencia funcional y de criterio bajo la cual ejercen sus atribuciones los funcionarios de la auditoría.**

Sobre ese particular, efectivamente, como bien lo apunta en su misiva existe gran variedad de normativa que establece que las funciones de la Auditoría se realizan en forma independiente y su actividad debe ser libre de injerencias de la Administración Activa y el Jerarca, con el fin de que sus estudios se enmarquen bajo la objetividad requerida, de cara a esa independencia funcional y de criterio derivada del artículo 25 de la Ley General de Control Interno.

En reiterados pronunciamientos, esta Contraloría General se ha referido a la independencia funcional y de criterio de las auditorías internas y ha concluido que la

DFOE-SOC-0147

5

04 de febrero, 2020

auditoría interna es una actividad independiente, objetiva y asesora, que contribuye al logro de los objetivos institucionales mediante la práctica de un enfoque sistemático y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de dirección, la administración del riesgo y el control en las instituciones respectivas, conforme lo establece el bloque de legalidad.

Al respecto, mediante oficio DFOE-PG-0027 (N.º 1257), del 26 de enero del 2016, señaló lo siguiente:

a. Independencia funcional y de criterio del Auditor Interno

La auditoría interna desempeña un papel de especial relevancia por cuanto es una actividad independiente, objetiva y asesora, que contribuye al logro de los objetivos institucionales mediante la práctica de un enfoque sistemático y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de dirección, la administración del riesgo y el control en las instituciones respectivas, conforme lo establece el bloque de legalidad. 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 llevara a cabo en esos términos y mediante el artículo 25 de la LGCI indicó:

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

Para comprender mejor estos conceptos, el glosario contenido en las Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público⁷, 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.

⁷ Emitidas mediante resolución R-DC-119-2009. Despacho Contralor. San José, a las trece horas del dieciséis de diciembre de dos mil nueve.

DFOE-SOC-0147

6

04 de febrero, 2020

De forma tal, que si bien la responsabilidad del Sistema de Control Interno es del jerarca y los titulares subordinados, es necesario que exista un equilibrio entre ésta y el grado de independencia funcional y de criterio que debe tener toda auditoría interna. En esa misma línea, la Normas Generales citadas, en el punto 1.6 sobre la Responsabilidad de la auditoría interna sobre el SCI reconoce que:

La auditoría interna, en cumplimiento de sus funciones, debe brindar servicios de auditoría interna orientados a fortalecer el SCI, de conformidad con su competencia institucional y la normativa jurídica y técnica aplicable.⁸

En concordancia con lo citado, el Órgano Contralor mediante oficio DAGJ-0620-2009 (4616) del 05 de mayo de 2009, concluyó:

Como parte de las condiciones fundamentales para el ejercicio de la auditoría interna, se estipula legal, técnica y doctrinariamente la independencia funcional y de criterio, lo cual entre otros, se prevé con lo dispuesto en el citado artículo 24. La independencia funcional, en términos generales, se refiere a la posibilidad de cumplir los fines de la auditoría, sin que se den situaciones o restricciones que ubiquen al auditor y demás funcionarios de esa unidad en una relación de subordinación, de dependencia o similar, con respecto a alguno de los órganos sujetos a su fiscalización. Por otra parte, la independencia de criterio está referida a la independencia mental, a la objetividad e imparcialidad, con que se debe ejercer la actividad de auditoría interna. La afectación en la independencia funcional, entre otros, puede incidir directamente en la de criterio, pues se propicia la existencia de circunstancias que menoscaban o comprometen dicha objetividad y, en consecuencia, el cabal cumplimiento de sus fines.

Por otra parte, debemos señalar la importancia de que las instituciones que eventualmente integren la figura de un Comité de Auditoría, regulen con precisión en el respectivo cuerpo normativo interno, lo relativo a su conformación, garantizando la objetividad de los miembros que lo integran, así como todos los detalles del rol que éste va a desempeñar, su objetivo y el alcance de sus funciones.

Todo lo anterior orientado a que el Comité de Auditoría pueda ejercer dicho rol de forma positiva, como un mecanismo por medio del cual se facilita el cumplimiento de las funciones y responsabilidades de los superiores jerárquicos, asegurando a la vez que de ningún modo sus acciones facilitan un quebranto a la independencia de la auditoría interna y no contraviene lo establecido en las leyes vigentes.

Así las cosas, las instituciones públicas que eventualmente lleguen a integrar Comités de Auditoría, deberán resguardar con **especial cuidado** el marco legal y

⁸ Oficio N.º 1257 (DFOE-PG-0027, del 26 de enero del 2016)

DFOE-SOC-0147

7

04 de febrero, 2020

normativo que garantiza la independencia funcional y administrativa de la Auditoría Interna, de tal manera que las funciones que se asignen a dicho Comité, de ninguna forma lesionen la independencia que la LGCI le ha conferido para el ejercicio de sus atribuciones.

IV. Conclusión

De conformidad con lo indicado, las instituciones públicas que eventualmente instauren un Comité de Auditoría, deberán definir el accionar de dicha instancia de manera que el marco legal y normativo interno que se defina, garantice la independencia funcional y de criterio de la Auditoría Interna y las funciones que se asignen a dicho comité, de ninguna forma afecten la independencia que el artículo 25 de la Ley General de Control Interno le ha conferido a dicho órgano de control para el ejercicio de sus atribuciones.

De igual forma, las disposiciones que se establezcan en el cuerpo normativo que se emitan para su funcionamiento, se deben aplicar en el tanto no contravengan lo establecido en las leyes vigentes.

Atentamente,



Lic. Manuel Corrales Umaña, MBA.
GERENTE DE ÁREA

Licda. Carolina Muñoz Vega
FISCALIZADORA ABOGADA

mmg

Ce. Expediente

NI 12033

G: 2019004326-1