

**Al contestar refiérase
al oficio n.º 10162**

08 de julio, 2021
DFOE-LOC-0460

Licenciado
Gerardo Villalobos Leitón
Auditor Interno
gvillalobos@munitibas.go.cr
gvillalei@hotmail.com
MUNICIPALIDAD DE TIBÁS
San José

Estimado señor:

Asunto: *Emisión de criterio respecto a la facultad de la Administración Activa para incorporar al Auditor Interno y/o todo el recurso humano profesional de la Auditoría Interna como fiscalizador de un contrato administrativo*

Se procede a responder el oficio n.º AIM 128-2021 de 27 de mayo de 2021, con el que se solicita el criterio de la Contraloría General de la República (CGR), en relación con la facultad de la Administración Activa para incorporar al Auditor Interno y/o todo el recurso humano profesional de la Auditoría Interna como fiscalizador de un contrato administrativo.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

A continuación, se transcriben las preguntas formuladas:

1- ¿Tiene facultades el Auditor Interno y/o todo el Recurso Humano profesional de la Auditoría Interna para participar como fiscalizador en una contratación de auditoría externa contratada por la Administración Activa?

2- ¿Podría el Auditor Interno y/o todo el Recurso Humano profesional de la Auditoría Interna negarse a participar como fiscalizador ante el riesgo de incurrir en la prohibición establecida en el numeral 34 inciso a) de la Ley general de Control Interno? (El destacado corresponde al original).

Sin embargo, como motivo de la gestión no se indica ninguno en particular, salvo una breve referencia que manifiesta el Auditor Interno, al establecer su posición indicando:

(...) Esta Auditoría Interna aun cuando está en la mayor disposición y voluntad de colaborar con la Administración Activa con el fin de fortalecer el control sobre la buena administración y correcta ejecución de los recursos públicos y aun cuando ese contrato verse sobre una Auditoría Externa que, bien se relaciona con el rol de fiscalizador de la Auditoría Interna; afectaría la independencia y podría implicar coadministración en los términos que lo prohíbe el artículo 34 inciso a) de la Ley General de Control Interno, que indica: “Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia”. (...) la fiscalización de la ejecución de los contratos administrativos es una competencia de la administración y no de la Auditoría Interna. Al respecto el artículo 13 de la Ley de Contratación Administrativa dice: “ARTICULO 13.- Fiscalización. La Administración fiscalizará todo el proceso de ejecución, para eso el contratista deberá ofrecer las facilidades necesarias. (...) En virtud de este derecho de fiscalización, la Administración tiene la potestad de aplicar los términos contractuales para que el contratista corrija cualquier desajuste respecto del cumplimiento exacto de las obligaciones pactadas. Si la Administración no fiscaliza los procesos, eso no exime al contratista de cumplir con sus deberes ni de la responsabilidad que le pueda corresponder.” (...) Así las cosas, si el Auditor Interno y/o todo el Recurso Humano profesional de la Auditoría Interna sustituye a la Administración Activa en esa función, no solo podría estar coadministrando, sino que, generaría un claro conflicto de intereses pues se vería inhibida de auditar la labor administrativa, afectando la objetividad e imparcialidad que deben ser norte en su actuar fiscalizador. / Por lo tanto, la Auditoría Interna, a nuestro juicio sí podría negarse a participar como fiscalizador de un contrato administrativo que lleve a cabo la Administración Activa, aun cuando el objeto de este sea relacionado con la fiscalización, como es el caso de una Auditoría Externa. (El destacado corresponde al original).

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

En primer término, el ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General se encuentra regulado en el artículo 29 de la Ley Orgánica (LOCGR)¹ y en el *Reglamento de Consultas*².

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:

¹ Ley n.º 7428 de 4 de setiembre de 1994.

² Resolución n.º R-DC-197-2011, publicada en el Diario Oficial La Gaceta N.º 244 de 20 de diciembre de 2011.

- 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 LOCGR. Deben entenderse incluidos el auditor y subauditor interno de las instituciones públicas.

Por cumplirse con lo indicado, se formularán las consideraciones y observaciones mediante la emisión del siguiente criterio vinculante en lo correspondiente para que sea utilizado en el análisis sobre la legalidad de las conductas administrativas que serán adoptadas por el sujeto competente, a quien le atañe finalmente tomar las decisiones que considere más ajustadas a derecho.

III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

a) Sobre los roles de la administración activa y de la auditoría interna

La Ley General de Control Interno (LGCI) ³, en su artículo 7, establece la obligatoriedad de disponer de un sistema de control interno, que deberá ser aplicable, completo, razonable, integrado y congruente con sus competencias y atribuciones institucionales, proporcionando seguridad en el cumplimiento de esas atribuciones y competencias.

De igual manera, el artículo 9 de la LGCI, establece que tanto la Administración Activa como la Auditoría Interna del ente u órgano (componentes orgánicos), deben formar parte del sistema de control interno, cada uno con funciones definidas, pero claramente complementarias.

En lo que respecta a la Administración Activa (jerarca y a los titulares subordinados), según lo indicado en los artículos 10 y 12 de la ley de cita, tiene la responsabilidad de establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno, le corresponde ejecutar las acciones que garanticen un efectivo cumplimiento, velar por el adecuado desarrollo de la gestión institucional y llevar a cabo las medidas correctivas ante cualquier desviación o irregularidad.

Por otro lado, el artículo 21 de la LGCI, puntualiza que la Auditoría Interna es actividad independiente, objetiva y asesora, que busca proporcionar a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto de los funcionarios de la institución, se ejecuta conforme al marco legal, técnico y a las sanas prácticas, mediante la aplicación de un enfoque sistémico para evaluar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección; además, 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, técnico y a sanas prácticas.

³ Ley n.º 8292, publicada en La Gaceta n.º 169, de 04 de setiembre de 2002.

En línea con lo anterior, el numeral 22 de la LGCI, indica que la Auditoría Interna debe cumplir una serie de competencias, de conformidad con las disposiciones y normativa que el marco jurídico y técnico establece, las cuales se citan a continuación:

- a) Realizar Auditorías o estudios especiales semestralmente, en relación con los fondos públicos sujetos a su competencia institucional, incluidos fideicomisos, fondos especiales y otros de naturaleza similar. Asimismo, efectuar semestralmente Auditorías o estudios especiales sobre fondos y actividades privadas, de acuerdo con los artículos 5 y 6 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en el tanto estos se originen en transferencias efectuadas por componentes de su competencia institucional.*
- b) Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control Interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes.*
- c) Verificar que la administración activa tome las medidas de control Interno señaladas en esta Ley, en los casos de desconcentración de competencias, o bien la contratación de servicios de apoyo con terceros; asimismo, examinar regularmente la operación efectiva de los controles críticos, en esas unidades desconcentradas o en la prestación de tales servicios.*
- d) Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento.*
- e) Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban llevar los órganos sujetos a su competencia institucional y otros libros que, a criterio del Auditor Interno, sean necesarios para el fortalecimiento del sistema de control Interno.*
- f) Preparar los planes de trabajo, por lo menos de conformidad con los lineamientos que establece la Contraloría General de la República.*
- g) Elaborar un informe anual de la ejecución del plan de trabajo y del estado de las recomendaciones de la Auditoría Interna, de la Contraloría General de la República y de los despachos de contadores públicos; en los últimos dos casos, cuando sean de su conocimiento, sin perjuicio de que se elaboren informes y se presenten al jerarca cuando las circunstancias lo ameriten.*
- h) Mantener debidamente actualizado el reglamento de organización y funcionamiento de la Auditoría Interna.*
- i) Las demás competencias que contemplen la normativa legal, reglamentaria y técnica aplicable, con las limitaciones que establece el artículo 34 de esta Ley.*

Según lo expuesto, las auditorías, las asesorías y las advertencias, se configuran como actividades importantes ejecutadas en la gestión de la Auditoría Interna. En ese sentido, la labor de la Auditoría Interna se realiza de manera posterior a la actuación de la Administración Activa; no obstante, puede emitir previamente, o de manera concomitante criterios en el ámbito de su competencia y en cumplimiento de las funciones antes mencionadas, esto por iniciativa propia o a solicitud de la administración. Dicho actuar, con la salvedad que no se comprometa la independencia y objetividad en la ejecución de estudios posteriores por parte de dicha unidad.

b) Independencia funcional y de criterio de los funcionarios de la Unidad de Auditoría Interna

Los funcionarios de las Auditorías Internas, poseen exigencias de imparcialidad e independencia que son propias de su función, por cuanto se trata de una actividad independiente, objetiva y asesora, que persigue el logro de los objetivos institucionales, que a su vez 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, es imprescindible para el desarrollo de las labores de Auditoría Interna, que su personal mantenga una independencia funcional y de criterio, que el legislador proporcionó, otorgándole herramientas normativas para que la actividad se lleve a cabo, en esos términos.

Así, el artículo 25 de la LGCI consigna: (...) *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.*

Lo plasmado en el numeral de cita, procura la imparcialidad que debe predominar dentro del personal de Auditoría, y es consecuente con lo establecido en el artículo 34, inciso a), en cuanto a la prohibición de realizar funciones de la Administración Activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia.

De igual manera, las *Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público*⁴, definen la independencia funcional y de criterio con la que debe contar la auditoría interna 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.

En ese sentido, es de suma importancia que la Auditoría Interna se gestione de manera independiente y objetiva, dependiente únicamente del máximo jerarca de la Municipalidad en lo que corresponde.

⁴ Resolución N.º R-DC-119-2009 de 16 de diciembre de 2009 y publicadas en La Gaceta N.º 28 de 10 de febrero de 2010.

c) Gestión típica de las Auditorías Internas

Otro punto a considerar, es que, para cumplir con su actividad sustantiva, las Unidades de Auditoría Interna necesariamente requieren realizar algunas labores de carácter administrativo, situación que es reconocida explícitamente en el artículo 34 citado, al consignar la frase *salvo las necesarias para cumplir su competencia*.

Así las cosas, si bien es cierto que las Auditorías Internas tienen prohibición legal para realizar funciones de naturaleza administrativa, también lo es que pueden ejecutar aquellas que se enmarquen en la excepción precitada.

Sobre este punto, la CGR se ha pronunciado en los siguientes términos:

(...) En aquellos casos en que la unidad de auditoría interna necesite contratar servicios especializados, para atender las funciones que le son propias, tiene el deber de participar en los procesos de contratación administrativa que se originen (léase originen) en tal necesidad, no solo en aras de optimizar dichos procesos, sino producto del conocimiento técnico que posee ésta y que son de suma importancia al ser requeridos en diversas etapas de la contratación. Por otra parte, en punto a la naturaleza de participación, es importante señalar que sería similar a la que realizaría cualquier otro órgano de la institución que solicite una contratación en particular, todo de conformidad con el marco normativo vigente.

Para el caso concreto de que la unidad de auditoría interna solicite la contratación de una determinada consultoría, por ejemplo, la de una auditoría externa, dicha unidad tiene el deber de coadyuvar con el órgano institucional responsable de llevar a cabo el proceso respectivo, lo anterior dado que es la que mejor conoce los asuntos técnicos de la materia que será objeto de contratación.

Particularmente y sin que con esto se pretenda enlistar las actividades en las que debería contribuir durante el proceso de contratación de una auditoría externa, la unidad de auditoría interna deberá participar en la definición de los requerimientos especializados del cartel y en la evaluación de los asuntos técnicos de las ofertas presentadas. Este deber encuentra su sustento, por un lado, en el hecho que la auditoría interna es el órgano solicitante de la contratación y, por el otro, en que dicha unidad posee el conocimiento teórico práctico pertinente para definir los requerimientos técnicos del cartel, evaluar los extremos especializados de las ofertas recibidas en relación con dicha contratación y asesorar en el mejor uso de los recursos destinados a la fiscalización. (El destacado ni lo indicado entre paréntesis pertenecen al texto original).

De conformidad con lo anterior, de acuerdo con la doctrina y las sanas prácticas, resulta fundamental que el titular de la Auditoría Interna participe de manera activa en el proceso de contratación del profesional de cita, a efectos de coadyuvar con la unidad administrativa institucional a la que le corresponda desarrollar tal proceso –situación que no vulnera la prohibición prevista en el artículo 34, inciso a), de la Ley General de Control Interno, al encontrarse

enmarcada dentro de la excepción que contempla dicho inciso-, en virtud, principalmente, de que es esa Auditoría Interna la que mejor conoce los asuntos técnicos relacionados con el perfil académico, experiencia, requerimientos específicos y demás características que permitan contratar al profesional - por un plazo determinado, según se desprende de su nota- que satisfaga las necesidades originadas en el estudio programado por esa unidad.(...)⁵.

De esa forma, se puede decir, que, sí es viable que una Auditoría Interna participe en las diversas etapas de una contratación; y ejemplo de ello, puede ser cuando los servicios a contratar, sean por solicitud y para la misma Unidad de Auditoría Interna, permitiéndosele participación de una manera similar a la que realizaría cualquier otro órgano de la institución que solicite una contratación en particular.

No obstante, siempre se debe respetar lo señalado en el artículo 25 de la LGCI; por lo que, sea cual sea el caso, se recomienda que se establezca una comunicación adecuada entre la Auditoría Interna y la Administración Activa, para emitir las consideraciones que deba, sin afectar la independencia funcional y de criterio.

d) Sobre las Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa en el Sector Público

Además, existe también, una normativa de acatamiento obligatorio, emitida por la CGR, que establece los requerimientos mínimos que deben observarse en la contratación de servicios de auditoría externa por parte de las entidades y órganos del Sector Público, sujetos a su fiscalización.

Estas, son las Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa en el Sector Público (*Directrices*)⁶, y se consideran complementarias a las regulaciones legales, técnicas, contractuales, convencionales o de otra naturaleza, establecidas por el ordenamiento jurídico costarricense, según corresponda.

Entre otras cosas, dichas normas, regulan una serie de limitaciones, deberes y controles, que la Administración Activa debe considerar y ejecutar, en la contratación de servicios de auditoría externa; pero, además, determina el rol que debe cumplir de la Unidad de Auditoría Interna, cuando corresponda la contratación de servicios de auditoría externa.

⁵ Oficio n.º 10099 (DFOE-IFR-0311) de 16 de julio del 2019, en el que se cita el oficio n.º 12711 (DAGJ-2291) de 10 de octubre de 2005.

⁶ Directrices n.º D-3-2009-CO-DFOE, emitidas mediante la resolución n.º R-CO-33-2009 del Despacho Contralor, a las 11:00 horas del 12 de mayo de 2009, y publicadas en La Gaceta n.º 104 de 01 de junio de 2009.

Así, entre otras cosas, de forma particular, en el punto 9 de las *Directrices*, se establece que, en el contexto de una auditoría externa, a las Auditorías Internas les corresponde:

(...) a) Realizar las acciones necesarias para la coordinación apropiada con el auditor contratado, con el fin de evitar situaciones que impidan el normal desarrollo del trabajo a cargo de ambas instancias.

b) En el evento de que esa unidad requiera contratar servicios de auditoría externa para atender las funciones que le son propias, tiene el deber de participar en los procesos de contratación administrativa que se originen en tal necesidad, de manera similar a como lo haría cualquier otro órgano de la institución que solicite una contratación en particular, todo de conformidad con el marco normativo vigente. En congruencia con ello, debe dar el seguimiento correspondiente a la prestación del servicio contratado y a la obtención de los productos acordados.

c) Participar en las reuniones que se lleven a cabo para la presentación de los resultados obtenidos, que realice el auditor ante la instancia pertinente, según se haya pactado.

d) Dar el seguimiento respectivo a las recomendaciones y observaciones derivadas del servicio de auditoría externa.

e) Llevar a cabo estudios, asesorías y advertencias que, de acuerdo con su competencia y criterio profesional, estime pertinentes en relación con la contratación de servicios de auditoría externa.

IV. CONCLUSIONES

Por lo tanto, se determina, que el Auditor Interno y en general el personal de la Unidad de Auditoría Interna, no puede realizar funciones de Administración Activa, aunque sea en el contexto de una auditoría externa contratada.

Sin embargo, esto no significa que el Auditor Interno esté totalmente ajeno, pues su Unidad forma parte de la organización y deberá llevar a cabo funciones administrativas, por ejemplo, cuando sea para gestionar asuntos propios de la administración de la Auditoría Interna, o en actividades que se consideran funciones eminentemente de carácter administrativo, necesarias para cumplir con sus competencias; siendo facultativo, el poder participar de una contratación de auditoría externa contratada por la Administración Activa, si lo estiman conveniente o se les pidiera realizar alguna labor particular atinente a sus funciones, que obedezca a criterios de oportunidad, de conformidad con la salvedad establecida en el mismo inciso a) del artículo 34 de la LGCI.

Debe prevalecer siempre, la independencia funcional y de criterio en toda actuación de la Unidad de Auditoría Interna, sobre todo considerando que su función es esencialmente posterior a la acción administrativa. Lo cual implica, que no debe involucrarse en ningún trámite o proceso administrativo mientras esto ocurre y llega a su final, punto a partir del cual corresponde su fiscalización.

DFOE-LOC-0460

9

08 de julio, 2021

Lo anterior, sin perjuicio de su labor asesora y de advertencia, en asuntos puntuales y propios de su competencia; y del rol que les establecen las *Directrices para la contratación de servicios de auditoría externa en el Sector Público*.

Finalmente, se le informa que en el sitio web www.cgr.go.cr está disponible el Sistema de la Potestad Consultiva, que se puede utilizar y que es un medio para brindar un servicio oportuno y eficiente en la atención de consultas.

Atentamente,



Licda. Vivian Garbanzo Navarro
Gerente de Área

Licda. María del Milagro Rosales V.
Fiscalizadora

FARM/mgr

ce Expediente

NI: 15129 (2021)

G: 2021002144-1