

**Al contestar refiérase  
al oficio nro. 6665**

20 de abril, 2022  
**DFOE-SOS-0164**

Señora  
Anayansie Herrera Araya  
Auditora Interna  
**AUTORIDAD REGULADORA DE SERVICIOS PÚBLICOS**

Estimada señora:

**Asunto:** Atención de su solicitud de criterio sobre la clasificación de los servicios y actividades de auditoría de la Auditoría Interna de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos y la Superintendencia de Telecomunicaciones

Se atiende el oficio n.º OF-732-AI-2021 del 8 de diciembre de 2021, mediante el cual solicitó criterio de la Contraloría General, con respecto a la clasificación de los servicios y actividades de auditoría de la Auditoría Interna de la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos y la Superintendencia de Telecomunicaciones.

#### **I.- Consideraciones previas**

Primero, procede señalar que el ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General de la República se encuentra regulado en el artículo 29 de la Ley Orgánica n.º 7428, 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, publicada en el Diario Oficial La Gaceta n.º 244 del 20 de diciembre de 2011.

En el artículo 8 de la norma reglamentaria de cita, se establecen los requisitos que debe tener la consulta, los cuales se cumplen en el presente caso. Así, se emite el respectivo criterio.

Congruente con la naturaleza de vigilante de la Hacienda Pública, la Contraloría General no tiene por norma referirse a casos y/o a situaciones concretas de los sujetos pasivos a quienes dirige su fiscalización y control. Por tal razón, el presente criterio se emite en términos generales, y se abstrae de cualquier situación o consideración fáctica y omisión específica que se presenten en un caso particular, cuya determinación corresponde a la propia administración en el ejercicio de sus competencias.

Dicho proceder obedece a la finalidad propia del proceso consultivo, que no tiene por objeto ni pretende sustituir a la Administración en la toma de decisiones con respecto

DFOE-SOS-0164

2

20 de abril, 2022

a 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 no conocidos a plenitud, y en consecuencia la conformación de un pronunciamiento errado en sus conclusiones.

Bajo esa lógica, los criterios que emite el Órgano Contralor se circunscriben al análisis y precisión de los distintos institutos, principios y reglas jurídicas, abstractamente considerados; es decir, sin referirse a los supuestos concretos que motivan la consulta.

## II Contenido de la solicitud

Transcribe normativa relacionada con el ejercicio funcional de la Unidad de Auditoría Interna (UAI) y de los servicios que presta, así como artículos de leyes aplicados a los temas de confidencialidad de los procedimientos administrativos, deberes del jerarca y titulares subordinados y del seguimiento del sistema de control interno.

Señala que para concretar un vínculo con las acciones estratégicas de esa auditoría y al estar en un proceso de actualización de acuerdo con el marco legal, se requiere generar un insumo a la arquitectura institucional y formalizar las acciones con un enfoque basado en procesos y desarrollo operativo, por lo que solicita un criterio para definir cómo clasificar en preventivos o no preventivos, tres servicios de auditoría, a saber: a. Seguimiento de recomendaciones. b. Auditorías de Calidad. c. Presuntos hechos irregulares, a su vez subdividido en Desestimación y archivo, Relaciones de Hechos y Denuncia Penal.

Además, considera que el seguimiento de recomendaciones y el análisis de presuntos hechos irregulares corresponden a la clasificación de servicios de auditoría no preventivos, y se cuestiona que los lineamientos para el análisis de presuntos hechos irregulares, no incluye a las denuncias ni a las relaciones de hechos como parte de los “dos grandes grupos de servicios (auditoría y preventivos)”.

## III.- Criterio del Órgano Contralor

De previo es conveniente señalar que la Contraloría General ejerce una función asesora mediante un servicio de apoyo a las Auditorías Internas. Así, le corresponde la emisión de normativa, herramientas y lineamientos obligatorios; competencias que no comportan la sustitución de las acciones que corresponden a las propias auditorías internas institucionales en la elaboración de su propia normativa interna relacionada con la estructura funcional y operativa, así como de la definición y alcances de sus servicios sustantivos, todo lo cual es función de cada una de ellas, según las necesidades institucionales y los encargos de mandato legal.

De acuerdo con la Ley General de Control Interno, los informes de auditoría interna versarán sobre diversos asuntos de su competencia, así como sobre asuntos de

los que pueden derivarse posibles responsabilidades para funcionarios, ex funcionarios de la institución y terceros; de manera que cuando de un servicio se deriven recomendaciones sobre asuntos de responsabilidad y otras materias, la auditoría interna deberá comunicarlas en informes independientes (artículo 35).

Además, la Ley General de Control Interno dispone que las labores de auditoría se realizarán con total independencia funcional y de criterio respecto del jerarca y de los demás órganos de la administración activa, con la finalidad de contribuir con los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades u órganos sujetos a esta Ley.

La Unidad de Auditoría Interna (UAI) proporciona una garantía razonable de que la actuación del jerarca y del resto de la administración, se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas<sup>1</sup>. Además de estos servicios de auditoría, la UAI realiza servicios internos de planificación y mejoramiento continuo, los cuales tienen como objetivo aumentar la calidad de sus productos.

Las UAI, según su naturaleza, alcance, objetivos y productos esperados, realizan auditorías financieras, auditorías de carácter especial (denominada de cumplimiento) y auditorías operativas o de desempeño. El seguimiento a las recomendaciones que se emiten en los productos de las auditorías antes indicadas son una de las fases o etapas del proceso, consistente en las actividades que debe planificar y definir la misma UAI a efecto de procurar el cumplimiento en tiempo y forma de lo solicitado.

Los servicios de auditoría interna, pueden identificar riesgos futuros en la gestión pública, coadyuvar en la eficiencia y eficacia del servicio, o bien, pueden señalar deficiencias; en estos últimos casos se emiten recomendaciones de mejora de los procesos o servicios que presta la administración. Además, como parte de estos servicios se puede determinar -en grado de probabilidad-, la existencia de eventuales responsabilidades penales y administrativas, por lo que se pueden elaborar informes de relaciones de hechos o denuncias penales, de los cuales se puede generar el inicio de un procedimiento administrativo o de una investigación de carácter sancionatorio.

Por otra parte, las Normas de Auditoría Interna AI-R-DC-119-2009 señalan el deber del Auditor Interno de instaurar y velar por la aplicación de los procesos necesarios para el aseguramiento de la calidad mediante evaluaciones internas y externas, este ejercicio funcional puede realizarse mediante evaluaciones del programa calidad, o mediante evaluaciones periódicas.

---

<sup>1</sup> Ley 8292 "Ley General de Control Interno", La Gaceta Diario Oficial de la República de Costa Rica, 4 de setiembre 2002.

Para dicho efecto, aplican las Directrices para la autoevaluación anual y la evaluación externa de calidad de las auditorías internas del Sector Público (D-2-2008-CO-DFOE)<sup>2</sup>, las cuales refieren al contenido de las evaluaciones de calidad que deben incluir revisiones periódicas de autoevaluación y revisiones continuas del desempeño de la actividad de la auditoría interna. Señalan además, que se debe contemplar las acciones de seguimiento permanente para asegurar la calidad de todos los servicios y que comprende la evaluación del riesgo, el seguimiento al plan anual, aplicación uniforme de políticas, supervisión y autocontrol, entre otros.

En relación con el seguimiento a las recomendaciones, tal y como lo refiere la consultante en su solicitud, corresponde a cada UAI establecer e implementar los mecanismos, procedimientos, políticas y sistemas necesarios para verificar oportunamente su cumplimiento efectivo. Comprende un conjunto de acciones cuya definición y programación es única y exclusiva de la UAI, considerando aspectos tales como el entorno y la cultura institucional, la forma de organización interna, naturaleza jurídica y conformación del máximo jerarca.

Al respecto, la programación del seguimiento debe realizarse definiendo su naturaleza, oportunidad y alcance, así como, tomando en consideración, al menos, la relevancia de las observaciones y recomendaciones, la complejidad, condiciones y acciones pertinentes, los efectos e impactos de implementar la acción y la oportunidad con que deba realizarse el seguimiento.

En este sentido, también las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, brindan una orientación al respecto, y señalan que el proceso (etapa o fase) de seguimiento, “debe ejecutarse de conformidad con la programación respectiva, y contemplar, al menos, los siguientes asuntos: a. Una evaluación de lo actuado por la administración, incluyendo, entre otros factores, la oportunidad y el alcance de las medidas emprendidas respecto de los riesgos por administrar. b. La comunicación correspondiente a los niveles adecuados, ante situaciones que implican falta de implementación de las acciones pertinentes. c. La documentación del trabajo de seguimiento ejecutado, de conformidad con las políticas y procedimientos establecidos.”

Distinto es el caso de las investigaciones por presuntos hechos irregulares que pueden surgir, por requerimiento (interno o externo), por denuncia o de oficio por la propia UAI, las cuales tienen como objetivo determinar la existencia -al menos en grado de probabilidad- de situaciones presuntamente irregulares o ilegales, para ponerlas en conocimiento de las instancias con potestad sancionatoria para su consideración y eventual aplicación del régimen disciplinario o sancionatorio.

Estas investigaciones pueden generar productos tales como Relaciones de Hechos y Denuncias Penales, las primeras se encuentran ampliamente normadas en los

---

<sup>2</sup> Resolución n.º R-CO-33-2008 del 11 de julio de 2008.

Lineamientos Generales para el análisis de presuntos hechos irregulares”<sup>3</sup>, así como en la Ley General de Control Interno. También, el artículo 8 de la Ley Contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública, n.º 8422, otorga a las Auditorías Internas la potestad para atender denuncias presentadas por ciudadanos ante su instancia.

Al respecto, los lineamientos arriba citados consignan que “Las investigaciones a cargo de las auditorías internas pueden realizarse de oficio, producto de una auditoría, en atención a la denuncia de un tercero, o como respuesta a una solicitud del jerarca o de titulares subordinados, entre otros. El procedimiento de investigación es distinto del eventual procedimiento administrativo.” Además, es claro en señalar que la “investigación corresponde a una actividad de las Auditorías Internas, distinta de otros procedimientos de auditoría definidos, como las auditorías financieras, las auditorías operativas y las auditorías de carácter especial.”

El resultado de las investigaciones que realizan las auditorías internas son las relaciones de hechos, que corresponde a un “Informe que compila una serie de hechos presuntamente irregulares, acciones u omisiones, que se encuentran ligados por un nexo de causalidad a una falta y a un presunto responsable, o eventualmente una investigación puede concluir en una denuncia penal. La Relación de Hechos se pone en conocimiento del jerarca o titular subordinado correspondiente, o de una autoridad competente para que valore la procedencia de la apertura de un procedimiento administrativo o cualquier otra acción que considere pertinente.”

A mayor abundamiento, el artículo 35 de la Ley General de Control Interno consigna:

“Artículo 35.-Materias sujetas a informes de auditoría interna. Los informes de auditoría interna versarán sobre diversos asuntos de su competencia, así como sobre asuntos de los que pueden derivarse posibles responsabilidades para funcionarios, ex funcionarios de la institución y terceros. Cuando de un estudio se deriven recomendaciones sobre asuntos de responsabilidad y otras materias, la auditoría interna deberá comunicarlas en informes independientes para cada materia.

Los hallazgos, las conclusiones y recomendaciones de los estudios realizados por la auditoría interna, deberán comunicarse oficialmente, mediante informes al jerarca o a los titulares subordinados de la administración activa, con competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones.

La comunicación oficial de resultados de un informe de auditoría se registrará por las directrices emitidas por la Contraloría General de la República.”

---

<sup>3</sup> Resolución R-DC-102-2019 de las trece horas del catorce de octubre de dos mil diecinueve.

Por otra parte, la desestimación y el archivo, es un acto procesal fundamentado, que se puede emitir dentro de un procedimiento de investigación, cuando se presente alguna de las siguientes causales:

- a) Cuando los hechos presuntamente irregulares resulten por completo ajenos al ámbito de competencia de la Auditoría Interna.
- b) Cuando los hechos presuntamente irregulares ya hayan sido investigados o estén siendo conocidos por otra instancia con competencia para realizar el análisis y la valoración, así como para ejercer el control y las potestades disciplinarias atinentes.
- c) Cuando los hechos presuntamente irregulares, constituyan una reiteración o reproducción de asuntos o gestiones que, sin aportar elementos nuevos, refieran a temas resueltos con anterioridad por la Auditoría Interna u otras instancias competentes.
- d) Cuando los hechos presuntamente irregulares se refieran a problemas de índole estrictamente laborales que se presentaron entre funcionarios de la institución y la Administración Activa, o a desavenencias de tipo personal entre funcionarios, salvo que de los hechos se desprenda la existencia de aspectos relevantes que ameriten ser valorados por la Auditoría Interna en razón de sus competencias.
- e) Cuando el costo aproximado de los recursos a invertir para la investigación de los hechos presuntamente irregulares sea superior al valor del hecho denunciado, sin perjuicio de cualquier otra acción alternativa que en el ejercicio de sus competencias las Auditorías Internas pudieran realizar. Para aducir esta causal, la Auditoría Interna debe fundamentarse en elementos objetivos, o haber establecido de previo metodologías para el análisis de costos.
- f) Cuando el asunto denunciado refiera exclusivamente a intereses personales del denunciante, en relación con conductas ejercidas u omitidas por la Administración.
- g) Cuando del análisis inicial resulte evidente que no se ha cometido ninguna infracción al ordenamiento jurídico.”<sup>4</sup>

De lo antes expuesto debe tenerse presente que la clasificación de servicios y productos resultantes de los diferentes servicios de auditoría interna pueden tener diversa naturaleza o finalidad.

Al respecto, el Órgano Contralor ha señalado la necesidad de fomentar un nuevo rol de las UAI con un enfoque más allá del aseguramiento del sistema de control interno, hacia una contribución para la mejora en los controles de la organización como un todo, en este sentido se debe procurar fortalecer la función asesora, proactiva y preventiva de las auditorías internas con un mayor acercamiento con los jerarcas y diversos actores institucionales. Así las UAI interactúan sin detrimento de la objetividad, para generar valor público con mayor oportunidad, mediante la evaluación ágil del sistema de control interno y la identificación de los riesgos asociados para una mejor administración y

---

<sup>4</sup> Lineamientos Generales para el análisis de presuntos hechos irregulares” R-DC-102-2019 de las 13 horas del 14 de octubre de 2029.

DFOE-SOS-0164

7

20 de abril, 2022

gestión. Por consiguiente, las UAI deben ser gestores de cambio mediante una función más proactiva de asesoría asertiva y de valor público.

De todo lo antes indicado se puede señalar en síntesis lo siguiente:

- 1.- Los servicios y actividades que realizan las UAI, tienen distinta naturaleza, en procura de contribuir a la mejora de los procesos administrativos u operativos analizados.
- 2.- El seguimiento a las recomendaciones que se emiten en los informes es una etapa o fase del proceso de auditoría, que inicia a partir de la comunicación de resultados del informe de auditoría, de acuerdo con el procedimiento definido por la propia UAI.
- 3.- Las investigaciones de presuntos hechos irregulares son parte de los servicios que realiza la UAI. Las relaciones de hechos, son el producto instrumental en el cual se transcriben hechos presuntamente irregulares y la normativa que se infringe.
- 4.- La investigación de presuntos hechos irregulares, también puede concluir en una denuncia penal. La denuncia penal surge de un análisis de presuntos hechos ilícitos que debe ser puestos en conocimiento de la instancia jurisdiccional correspondiente en materia penal.
- 5- La desestimación y el archivo, son actos procesales y no servicios de auditoría, éstos actos se emiten con sustento en causales normadas dentro de un proceso de investigación.

En los términos anteriores, queda atendida su consulta.

Atentamente,



Licda. Carolina Retana Valverde  
**Gerente de Área**

Licda. Alejandra Quirós García  
**Asistente Técnico**

Lic. Juan Luis Camacho Segura  
**Abogado Fiscalizador**

JLC/MAQG/mcmd  
Ce: Expediente  
G: 2021004433-1  
Ni: 36327-2021