

**Al contestar refiérase
al oficio N.º 20438**

28 de noviembre, 2022
DFOE-CIU-0623

Licenciada
Tatiana Betancourt Pacheco
Secretaria
Junta Directiva
**INSTITUTO COSTARRICENSE DE PUERTOS
DEL PACÍFICO (INCOP)**

Estimada señora:

Asunto: Emisión de criterio vinculante solicitado por la Junta Directiva del INCOP sobre requisitos del cargo de auditor interno institucional.

Con el fin de que ponga en conocimiento el contenido de este oficio en la sesión inmediata que la Junta Directiva realice posterior a su recibo, se comunica la valoración de la Contraloría General de la República en relación al oficio CR-INCOP-JD-2022-187 del 09 de noviembre de 2022, en el que se remite acuerdo 7 tomado por el citado cuerpo colegiado en sesión 4359 del 26 de octubre del año en curso, mediante el cual solicita formal criterio sobre los siguientes temas:

1. “¿Para efectos de nombramiento de auditor interino, recargo o definitivo, al existir dos normas de igual rango, la Ley No.1721 y sus reformas y la Ley No. 8292, mismas que regulan los requisitos para el puesto supra citado, existe disyuntiva sobre cuál debe aplicarse, si el numeral 17 de la Ley 1721 y sus reformas o bien lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley No.8292, pues, esta última Ley nos consigna la aplicación de los “Lineamientos requisitos de cargos de auditor, subauditor Interno, condiciones para gestiones de nombramiento, suspensión, destitución de dichos cargos, y aprobación del Reglamento de organización funcionamiento de auditorías internas en el Sector Público?”
2. ¿Si la experiencia en Auditoría que establece los indicados Lineamientos, para optar por el cargo de Auditor Interno, tiene que ser atinente a Contaduría Pública únicamente?”

Se adjunta en la gestión el contenido del oficio CR-INCOP-AL-2022-0179 del 03 de noviembre en el que la Unidad de Asesoría Jurídica remite a la Junta Directiva del INCOP su criterio acerca de la temática cuestionada por el jerarca institucional. En dicho criterio resumidamente, se indica sobre la aplicación normativa “que, en el caso concreto nos encontramos frente al criterio de interpretación cronológico, esto por cuanto existe dos normas de igual rango la Ley 1721 y la 8292, donde priva o prevalece la aplicación de lo que dispone la Ley General de Control Interno del 31 de julio de 2002...”.

Asimismo, se indica que a partir de la vigencia preponderante de la Ley General de Control Interno, los requisitos para la selección del auditor interno deben sujetarse a lo establecido por la Contraloría General de la República en la “resolución N. L-1-2003-CO-DDI de las 08:00 horas del 9 de setiembre del 2003, por parte de la Contraloría General de la República donde emite los “Lineamientos para la descripción de las funciones y requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos”, los cuales fueron publicados en el Diario Oficial La Gaceta N. 205 del 24 de octubre del 2003”.

En cuanto a la formación académica que se exige para el cargo de auditor interno en los citados Lineamientos, específicamente, sobre la necesidades de que el candidato ostente el título de grado de licenciatura en Contaduría Pública o similar, se interpreta de parte de la Asesoría Jurídica que, la propia Contraloría General ha establecido que las carreras atinentes para el puesto de auditor interno son la de “A-Licenciatura en Contaduría Pública, B-Licenciatura en Administración de Empresas con énfasis en Contaduría Pública, C- Licenciatura en Administración de Negocios con énfasis en Contaduría Pública, entre otras”. De igual manera se concluye que el sujeto elegido puede estar colegiado al Colegio de Contadores Públicos o al Colegio de Profesionales en Ciencias Económicas. Por último, se especifica en el criterio que la experiencia requerida por Ley se refiere a la acumulada por el funcionario como subalterno en una auditoría interna o externa, en el sector público o en el privado, sin que necesariamente haya ocupado un cargo en que haya tenido atribuida la responsabilidad de la dirección de la auditoría interna”, quedando a discreción de la Administración incluir requisitos adicionales sobre la experiencia en el cargo de jefatura de auditoría interna, como requisito de admisibilidad dentro del respectivo concurso público.

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El ejercicio de la potestad consultiva se encuentra regulado en el artículo 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Ley n.º 7428 del 7 de setiembre de 1994, en el cual se establece que 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 indicada ley.

En ese sentido, en el artículo 8 del Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República n.º R-DC-197-2011 de las 8:00 horas del 13 de diciembre de 2011 se establecen, las condiciones que rigen el trámite y atención de las consultas que lleguen a presentarse. Concretamente, en sus incisos 1) y 2) se indica 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:/ 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 (...).”

De la normativa anterior se desprende, que las consultas deben estar referidas a las materias propias de la competencia constitucional y legal de la Contraloría General vinculada con la vigilancia de la Hacienda Pública, así como el requisito de que las mismas sean planteadas de forma general y no particular, esto con el objetivo de evitar que se someta al órgano contralor la resolución de circunstancias concretas propias del ámbito de decisión del sujeto consultante.

Dicho proceder obedece a la naturaleza misma del proceso consultivo, el cual no se ha establecido con la finalidad de sustituir a las Administraciones Públicas en la toma de las decisiones que les corresponden dentro del ámbito de sus competencias, para así 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.

Bajo esta inteligencia, la potestad consultiva no puede (ni debe) entenderse como un medio por el cual la Contraloría General limita o sustituye a las Administraciones Públicas en el manejo de situaciones concretas en el plano administrativo, la resolución de conflictos internos que se puedan generar entre los diferentes órganos en el seno de la entidad consultante y, menos aún, la validación o confirmación de conductas previamente adoptadas por la Administración.

Ahora bien, lo anterior no impide emitir un criterio vinculante respecto a consultas relacionadas con el ámbito competencial de la Contraloría General (definido por el Constituyente y perfilado por el legislador ordinario), máxime cuando se trate de temas o materias abordados previamente en el ejercicio de su potestad consultiva, esto en el entendido que se trata de consideraciones que se esbozan desde una perspectiva general y no respecto a una situación específica e individualizada, las cuales se plantean con el afán de orientar a los consultantes en la toma de sus decisiones.

Así las cosas, se considera que el asunto sometido a consulta se ajusta al citado supuesto, toda vez que respecto al tema expuesto por el consultante no existe obstáculo para referirse en términos generales a efectos de orientarlo en su proceder. Reiterando que se emite el 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 más ajustadas a Derecho.

II. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

Con el objetivo de dar respuesta al primer punto consultado es pertinente afirmar que la Contraloría General de la República no evidencia disyuntiva o conflicto entre la aplicación de la norma que describe el artículo 17 de la Ley del Instituto Costarricense de Puertos del Pacífico (INCOP) N°. 1721 del 28 de diciembre de 1953 que señala que el auditor interno debe ser *Contador Público Autorizado* y los propios Lineamientos que al respecto emite la Contraloría General de la República, en atención de lo establecido en el artículo 3 de la Ley General de Control Interno N° 8292¹ y el propio artículo 12 de la Ley orgánica de la Contraloría General de la República N°.7428².

En este sentido, se debe entender que la Contraloría General de la República en los vigentes *“Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la Contraloría General de la República”*, aprobados mediante resolución R-CO-83-2018 emitida por el Despacho Contralor el 9 de julio del 2018, dispone en el punto 2.1.3 los requisitos mínimos para ser nombrado auditor o subauditor interno en una institución pública entre los cuales para comprobar la idoneidad para el ejercicio del cargo debe contar con la formación académica necesaria la cual se corrobora mediante *“título universitario de Licenciatura en Contaduría Pública o similar”*, de esta manera, no se contraponen, ni deja sin efecto lo postulado en la norma descrita en el artículo 17 de la Ley de INCOP N°. 1721, norma esta última que al ser especial y particular para el INCOP debe ser integrada como

¹ Artículo 3º-Facultad de promulgar normativa técnica sobre control interno. La Contraloría General de la República dictará la normativa técnica de control interno, necesaria para el funcionamiento efectivo del sistema de control interno de los entes y de los órganos sujetos a esta Ley. Dicha normativa será de acatamiento obligatorio y su incumplimiento será causal de responsabilidad administrativa.

La normativa sobre control interno que otras instituciones emitan en el ejercicio de competencias de control o fiscalización legalmente atribuidas, no deberá contraponerse a la dictada por la Contraloría General de la República y, en caso de duda, prevalecerá la del órgano contralor.

² Artículo 12.- Órgano rector del Ordenamiento. La Contraloría General de la República es el órgano rector del ordenamiento de control y fiscalización superiores, contemplado en esta Ley. Las disposiciones, normas, políticas y directrices que ella dicte, dentro del ámbito de su competencia, son de acatamiento obligatorio y prevalecerán sobre cualesquiera otras disposiciones de los sujetos pasivos que se le opongan. La Contraloría General de la República dictará, también, las instrucciones y órdenes dirigidas a los sujetos pasivos, que resulten necesarias para el cabal ejercicio de sus funciones de control y fiscalización. La Contraloría General de la República tendrá, también, la facultad de determinar entre los entes, órganos o personas sujetas a su control, cuáles deberán darle obligada colaboración, así como el marco y la oportunidad, dentro de los cuales se realizará esta y el conjunto razonable de medios técnicos, humanos y materiales que deberán emplear.

parte de los requisitos para nombramiento del cargo de auditor interno, es decir, cuando los actuales lineamientos de la Contraloría General hacen referencia a Contaduría Pública o similar, para el caso del INCOP y para efectos del cargo de auditor interno el legislador determinó que sea Contador Público Autorizado.

Ciertamente, ambas normas bajo análisis procuran la idoneidad de quienes pretendan y ocupen el cargo de auditor interno (incluyendo también los Lineamientos los cargos de subauditor), por lo que coinciden en que estos profesionales deben estar altamente capacitados en la materia de auditoría, siendo reiterado de parte de la Contraloría General de la República el criterio de que la carrera por excelencia que incluía dentro de su programa de estudios los cursos o materias específicas de auditoría era la de *“Licenciatura en Contaduría Pública”*³.

Por otro lado, se consideró oportuno desde los anteriores “Lineamientos sobre los requisitos de los cargos de auditor y subauditor interno y las condiciones para las gestiones de nombramientos en dichos cargos, emitidos bajo resolución R-CO-91-2006 del 17 de noviembre de 2006 (ya derogados, con la entrada en vigencia de los actuales Lineamientos) que, ante el crecimiento de instituciones de enseñanza superior y por ende de las carreras impartidas por éstas, se le ha dado gran variedad de denominaciones a las carreras relacionadas con la auditoría, tales como Licenciatura en Contaduría Pública, Licenciatura en Administración de Empresas con énfasis en Contaduría Pública, Licenciatura en Administración de Negocios con énfasis en Contaduría Pública, entre otras⁴. Es por ello que se incluyó el término *“similar”*, ya que era difícil incluir en estos todas las posibles denominaciones que se le asigna a la carrera de *“Contaduría Pública”*, manteniendo la esencia de la formación académica en Contaduría Pública, por lo tanto, sólo en esos términos se debe entender el término *“similar”* que se indica en los Lineamientos emitidos por el Órgano Contralor. Aunado a lo anterior, desde el punto de vista de la colegiatura de los profesionales en Contaduría Pública o similar, la Contraloría General ha reconocido la incorporación al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica -que agremia a los Contadores Públicos Autorizados (CPA)-⁵, así como la incorporación al Colegio de Ciencias Económicas de otros profesionales en contaduría o similar.

³ Véase entre otros el oficio N° 4806 (DI-CR-242) de 2 de mayo de 2005, reiterado por el N° 8668 (DI-CR-391) del 22 de julio de 2005 y el oficio N° 8750 (DAGJ-1041-2006) del 23 de junio de 2006.

⁴ El término ‘similar’ fue contemplado desde los “Lineamientos sobre los requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos, y las condiciones para las gestiones de nombramiento en dichos cargos, (L-1-2006-CO-DAGJ)” “previendo que, debido al crecimiento del número de instituciones de enseñanza superior y de las carreras impartidas por éstas, se da una nomenclatura distinta a las carreras relacionadas con la Contaduría Pública (vgr. Licenciatura en Contaduría Pública, Administración de Empresas con énfasis en Contaduría Pública, Licenciatura en Administración de Negocios con énfasis en Contaduría Pública, entre otras), de forma tal que es muy difícil poder contemplar en esos lineamientos, que son de carácter general, una indicación exacta de la denominación que se da a esas carreras en los diferentes centros de enseñanza superior.”.[Oficio N° 04806 (DI-CR-242) del 2 de mayo de 2005]

⁵ Ley N.° 1038, artículos 3, 4 y 5.

Así, no existe una antinomia jurídica por la cual se desvirtúe el contenido, validez y eficacia de una norma a partir de la otra.

En este sentido, debe entenderse que el ordenamiento jurídico es coherente y completo, siendo correcta la interpretación congruente de sus cánones a partir del sentido propio de sus palabras, *“en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas”*, tal y como impone el artículo 10⁶ del Código Civil (Ley 63 del 28 de setiembre de 1887). Asimismo, ha de considerarse el principio hermenéutico descrito en el artículo 10 de la Ley General de la Administración Pública, Ley N°. 6227 que impone al operador jurídico realizar una interpretación integradora, tomando en cuenta otras normas conexas y la naturaleza y valor de los hechos y la conducta referida.

De tal manera, es válido reiterar que la Contraloría General en sus Lineamientos ha recogido el imperativo de que los cargos de auditor y del sub auditor deban ser ocupados por profesionales idóneos en contaduría pública, siendo implementado el término *“similar”* para integrar aquellos profesionales que, en sus atestados presenten títulos con otra variación a la denominación de Licenciatura en Contaduría Pública, pero demuestren fehacientemente haber sido capacitados en materias atinentes al ejercicio propio de la auditoría, ello sin perjuicio de que una Ley especial defina concretamente como en el caso del INCOP, que el auditor interno deba ser un *“Contador Público Autorizado”*, lo que es congruente con la profesión de contaduría pública y su incorporación al Colegio de Contadores Públicos para que quien se nombre como auditor interno ostente tal condición.

Por ende, el artículo 17 de la Ley N°.1721 y el punto 2.1.3 de los actuales Lineamientos emitidos por la Contraloría General de la República no presentan conflicto, ya que ambas normas son coherentes en la finalidad pretendida por el ordenamiento jurídico vigente, al identificar como idóneo el requisito académico para el desempeño del puesto de auditor interno y su incorporación a Colegio Profesional, integrando ambas normas para también satisfacer lo dispuesto en el citado numeral 17.

En esta línea, cualquier determinación de requisitos mínimos en cuanto al proceso de nombramiento de auditor interno girada por la Administración debe contemplar lo establecido en el numeral 17 de la Ley N°. 1721 y lo descrito en los *“Lineamientos sobre gestiones que involucran a la Auditoría Interna presentadas ante la CGR”* emitidos por el Despacho Contralor mediante resolución R-DC-83-2018 dictada a las ocho horas del nueve de julio de dos mil dieciocho, como las regulaciones vigentes.

⁶ Así reformado por Ley N° 7020 de 6 de enero de 1986, artículo 1º.

Ahora bien, en cuanto a la segunda consulta formulada, es preciso indicar que el mismo punto 2.1.3 de los Lineamientos vigentes supra citados es claro en señalar, dentro de los requisitos mínimos de idoneidad para ser nombrado auditor o subauditor interno, no sólo la formación académica y la incorporación al colegio profesional respectivo, sino también, la certificación de la experiencia del funcionario de al menos tres años en el ejercicio de la auditoría interna o externa en el sector público o en el sector privado, debiéndose acreditar debidamente *“los periodos de trabajo, los puestos ocupados y las funciones desempeñadas, según corresponda, así como cualquier otra información indispensable para acreditar la experiencia...”*.

Este último requisito pretende identificar el desempeño del postulante no circunscrito al ejercicio propio de la contaduría pública, sino certificar su pericia y experiencia en el ejercicio propio de la auditoría ya sea del sector público o privado, en relación con las competencias, deberes, potestades del funcionario de auditoría interna, las cuales van más allá de las propias de contaduría pública.

Atentamente,

Marcela Aragón Sandoval
GERENTE DE ÁREA



José Francisco Monge Fonseca
FISCALIZADOR

/mrp

Ce: Widman Cruz Méndez, Presidente Ejecutivo, INCOP.
Alberto Morales Arguello, Gerente General, INCOP.

G: 2022001529-9

Ni: 29017-2022