

Al contestar refiérase
al oficio N° **19020**

22 de diciembre, 2023
DFOE-FIP-0546

Señor
Ronald Fernández Romero
Director Auditoría Interna
MINISTERIO DE HACIENDA
auditoria@hacienda.go.cr
fernandezrr@hacienda.go.cr

Estimado señor:

Asunto: Atención del oficio MH-AI-OF-0784-2-2023 donde consulta en relación con el papel a desarrollar por parte de la auditoría interna en la Legalización de libros legales.

Se atiende su oficio MH-AI-OF-0782-2-2023 del 10 de noviembre de 2023, recibido en esta Contraloría el 16 de noviembre del 2023, donde consulta en relación con el papel a desarrollar por parte de la auditoría interna en la Legalización de libros legales.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

Refiere en su nota que la presente consulta se encuentra ligada directamente al Plan de Trabajo de esa Auditoría, y al amparado en el artículo 22 de la Ley General de Control Interno así como de las labores cotidianas que ejerce la Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda, en específico, lo relacionado con la autorización de libros actas y de contabilidad.

Menciona en su oficio que de acuerdo con las competencias conferidas a la Auditoría Interna, mediante el referido artículo 22¹ de la LGCI y el numeral 4.4.4² de las Normas de Control Interno para el Sector Público (R-CO-9-2009), se establecen una serie de deberes relacionados con la autorización de apertura de libros de actas y de contabilidad, sin

¹ 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.

² **Libros legales** El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben asegurar que se disponga de los libros contables, de actas y otros requeridos por el bloque de legalidad, según corresponda, y que se definan y apliquen actividades de control relativas a su apertura, mantenimiento, actualización, disponibilidad, cierre y custodia.

DFOE-FIP-0546

2

22 de diciembre, 2023

embargo, indican que la Auditoría Interna se ha dirigido a realizar las aperturas de libros que consideran son necesarias para el fortalecimiento del sistema de control interno.

Agrega que en razón de que se encuentran en una etapa de revisión de su proceso de legalización de libros, quisieran tener una mayor claridad en cuanto al papel que la Auditoría Interna debe desarrollar y fiscalizar al revisar el cierre.

Puntualmente, en relación con la autorización del cierre de los libros de actas, comenta que actualmente lo que la Auditoría Interna hace es verificar el cumplimiento de los siguientes aspectos:

“Libro físico:

- Presentación de oficio para solicitud de cierre.
- Encuadernación en perfecto estado.
- Contenga todas las hojas numeradas consecutivamente y tengan el sello que la Auditoría Interna colocó para la apertura.
- Las hojas inutilizadas o anuladas figuren en el orden que les corresponde.
- Escrito en español y con claridad.
- En orden progresivo de fechas.
- No tenga espacios en blanco, raspaduras ni entrerrenglonaduras.
- Las actas estén firmadas por las personas que corresponde.

Libro digital:

- Presentación de oficio para solicitud de cierre.
- Las actas correspondan al periodo definido según el año natural.
- En caso de actas anuladas, figuren en el orden que les corresponde y con una debida justificación.
- Escrito en español y con claridad.
- Numeradas consecutivamente de acuerdo con el orden progresivo de fechas.
- Contengan los logotipos respectivos de acuerdo con la imagen corporativa institucional.
- Cada página indique la Dirección, Unidad u Órgano colegiado al que pertenece el libro.
- Las actas se encuentren adjuntas en formato PDF, en su versión final, con las firmas digitales válidas de los participantes
- Las actas se encuentren ordenadas de acuerdo con la nomenclatura que establezca la institución.”

Sobre el particular, indica que la Auditoría tiene la duda sobre si todas las actividades que actualmente realiza la auditoría interna para autorizar el cierre de los libros de actas, tienen que realizarlas o si algunas de esas actividades son parte de las labores de la Administración Activa, como por ejemplo revisar si las firmas digitales son válidas así como la plantilla a utilizar para las actas. Esto, debido a que sí se revisan aspectos de forma,

DFOE-FIP-0546

3

22 de diciembre, 2023

como lo son la debida estampa en las actas, que estas vayan contabilizadas de manera cronológica, que los folios tengan la imagen o logo del ministerio al que pertenecen, que al cerrarse un libro debe ir empastado o cosido para asegurar que los folios no se desprendan, entre otras, puedan ser tomadas en cuenta como aspectos a revisar por parte de la Auditoría para así realizar un cierre del libro legalizado.

Concluye en su oficio que en aras de respetar el principio de legalidad, la Auditoría Interna desea conocer cuáles actividades debe realizar a la hora de realizar un cierre de un libro, sin extralimitarse en las actuaciones o causar un detrimento en el sistema de control interno.

De acuerdo con lo anterior, se consulta sobre los elementos que debe de revisar la Auditoría Interna al realizar el cierre de un libro legal, tanto físicos como digitales.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Es pertinente indicar, antes de analizar la consulta planteada, que el ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General, se encuentra regulado en el artículo 29 de la Ley Orgánica (Ley N° 7428 del 07 de setiembre de 1994) y el Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República (Resolución N° R-DC-197-2011), publicado en el Alcance N° 107 a La Gaceta N° 244 del 20 de diciembre de 2011.

Conforme a lo dispuesto en dicha normativa, la potestad consultiva se ejerce con el propósito de emitir criterios jurídicos que constituyen insumos para la toma de decisiones por parte de los sujetos consultantes, sin que ello exima al propio consultante de efectuar su valoración del tema, ni le sustituya en la toma de decisiones en esferas que le son atinentes de manera exclusiva.

III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

Efectuadas las anteriores consideraciones y aclaraciones en relación con los alcances de la potestad consultiva de esta Contraloría General, se procede a atender la inquietud planteada en la consulta por usted remitida.

En primer término es necesario indicar que existen ciertos actos de la administración, que por su relevancia son registrados en libros que deben cumplir varias formalidades que permitan dar fe de que tales registros, para todos los efectos, son los oficiales. Una de esas formalidades es la legalización de dichos libros, la cual tiene como objetivo principal proporcionar una garantía razonable de la autenticidad de los mismos y de la información que éstos contienen.

Como parte de las competencias de la auditoría interna, el artículo 22, inciso e) de la Ley General de Control Interno, N.º 8292, establece que corresponde al Auditor Interno *“Autorizar mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deben*

DFOE-FIP-0546

4

22 de diciembre, 2023

Llevar los órganos sujetos a su competencia institucional y otros que, a criterio del auditor, sean necesarios para el fortalecimiento del sistema de control interno.”

La Contraloría General ha comentado sobre el papel que juega la Auditoría Interna en el proceso de autorización de libros de los órganos sujetos a su jurisdicción, así por ejemplo, mediante Oficio N.º DI-CR-074 (1002), del 24 de enero del 2006 se cita el memorial No. 9937 (DI-CR-383) de 12 de setiembre de 2003, el cual expuso sobre el particular, según lo dispuesto por el artículo 22, inciso e) de la Ley General de Control Interno, lo siguiente:

*(...)La legalización de libros tiene como objetivo principal proporcionar una garantía razonable de la autenticidad de los libros y de la información que éstos contienen, por lo que viene a ser **un elemento coadyuvante en el fortalecimiento de los sistemas de control interno.** / En razón de lo anterior, entre otros, en el inciso e) del derogado artículo 63 de la Ley Orgánica de la Contraloría General, N° 7428-94, se dispuso como competencia de las auditorías internas el "Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que legal o reglamentariamente, deban llevar los órganos sujetos a su jurisdicción institucional." Obligación que fue retomada por la Ley General de Control Interno N° 8292, en el literal e) del artículo 22 mediante el que se dispone que compete a la auditoría interna: / ' 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 control interno.' (...)*

Dicha función se convierte entonces en un elemento coadyuvante en el fortalecimiento de los sistemas de control interno, que permite a la administración ejercer un control por medio del cual se proporcione una garantía de que la información se encuentre documentada de la forma correcta y en un medio oficial.

Ahora bien, siendo que el proceso de legalización de libros se concibe como una función relevante dentro del sistema de control interno, que forma parte precisamente de las actividades de control de dicho sistema, resulta pertinente mencionar que el jerarca y los titulares subordinados, como responsables del adecuado funcionamiento del sistema deben disponer los elementos y condiciones necesarios para que se ejecuten las actividades necesarias para obtener, procesar, generar, controlar, asegurar y comunicar la información de la gestión institucional. Una de esas actividades es precisamente la de legalización de los libros con que cuenta la institución.

La competencia bajo análisis ha estado a cargo de la Auditoría Interna de cada institución, sin embargo tal y como se desarrolla en el oficio DFOE-ST-0074 (11081) del 18 de octubre de 2012, inicialmente, la normativa que regulaba el ejercicio de dicha competencia, sea el *“Manual sobre Normas Técnicas que deben observar las unidades de*

*Auditoría Interna Públicas en la Legalización de Libros*³, integraba una serie de disposiciones que indicaban paso a paso el proceso y actividades que el encargado de la legalización de libros debía realizar para asegurar el control de los mismos. No obstante, dicha normativa ha ido evolucionando a lo largo del tiempo.

Posteriormente, dicho manual fue derogado mediante la resolución [R-DC-119-2009](#) del 16 de diciembre de 2009, la cual se denomina “*Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público*”, publicada en La Gaceta N° 28 del 10 de febrero de 2010. Esta nueva normativa ya no regula puntualmente el proceso sino que únicamente indica que la autorización de los libros forma parte de los servicios preventivos que brinda la auditoría interna y la define como la “*obligación asignada de manera específica a la auditoría interna, que consiste en el acto de otorgar la razón de apertura de los libros de contabilidad y de actas que deban llevarse en la institución respectiva. Así también, aquellos otros libros que a criterio de la auditoría interna deban cumplir con este requisito.*”

Sobre el particular, en razón de la evolución del marco normativo que ha regulado la actividad de legalización de libros, la Contraloría ha señalado que en acatamiento de lo establecido en la resolución R-DC-119- 2009 corresponde a cada auditoría interna del Sector Público, bajo su entera responsabilidad y velando por un adecuado sistema de control interno institucional emitir sus propias regulaciones en torno a la actividad de legalización de libros, para lo cual podrán tomar como mera referencia el manual derogado.⁴

De frente al ejercicio por parte de las instituciones, para crear su propia normativa interna que regule la forma en la que a lo interno deberá ejercerse la competencia de legalización de libros, debe tomarse en consideración lo indicado en las Normas de control interno para el Sector Público N-2-2009-CO-DFOE⁵, que en lo que interesa disponen:

“4.4 Exigencia de confiabilidad y oportunidad de la información El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben diseñar, adoptar, evaluar y perfeccionar las actividades de control pertinentes a fin de asegurar razonablemente que se recopile, procese, mantenga y custodie información de calidad sobre el funcionamiento del SCI y sobre el desempeño institucional, así como que esa información se comunique con la prontitud requerida a las instancias internas y externas respectivas. Lo anterior, tomando en cuenta, fundamentalmente, el bloque de legalidad, la naturaleza de sus operaciones y los riesgos relevantes a los cuales puedan verse expuestas, así como los requisitos indicados en la norma 4.2. (...)”

³ Publicado en La Gaceta N.° 24, del 2 de febrero de 1996 y derogado mediante resolución R-DC-119-2009, del 16 de diciembre de 2009.

⁴ Al respecto puede verse el oficio DJ-0844-2011 (07240), del 8 de agosto de 2011, DFOE-ST-0074 (11081) del 18 de octubre de 2012 y DFOE-PG-457 (13016) del 30 de noviembre de 2012.

⁵ Emitidas mediante Resolución N.° 9, de las 9 horas del 26 de enero de 2009. Publicadas en La Gaceta N.° 26 del 6 de febrero de 2009.

Además, puntualmente sobre los aspectos que deben asegurarse con la legalización o autorización de los libros indica:

“4.4.4 Libros legales El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben asegurar que se disponga de los libros contables, de actas y otros requeridos por el bloque de legalidad, según corresponda, y que se definan y apliquen actividades de control relativas a su apertura, mantenimiento, actualización, disponibilidad, *cierre* y custodia.”

Bajo este análisis se puede concluir que la competencia de legalización o autorización de libros legales se encuentra a cargo de las Auditorías Internas y que la normativa emitida por la Contraloría General de la República establece de forma genérica las indicaciones sobre qué debe entenderse por dicha competencia. Sin embargo, las regulaciones puntuales sobre los aspectos específicos que deberá cumplir la auditoría interna en el ejercicio de dicha competencia incluyendo los elementos que debe revisar al realizar el cierre de un libro legal, es responsabilidad absoluta de cada administración, quien deberá dictar la normativa que considere necesaria.

Valga agregar que la Auditoría Interna en el ejercicio de su labor de asesoría, debe coordinar con la administración para determinar qué es lo que van a revisar y qué van a hacer en el cierre, entendido esto como un cumplimiento formal y no como si fuera un estudio de auditoría. Téngase en cuenta que los elementos que se revisen para la realización del cierre de un libro no debe implicar un trabajo que de pronto se convierta en un estudio de fiscalización, por cuanto ese no es el objetivo de la razón de cierre.

En ese sentido, se aclara que el cierre de los libros no supone una validación del órgano contralor respecto de lo que la Administración registró en dicho libro, para ello no debe perderse de vista que de conformidad con el artículo 10 la Ley General de Control Interno, el principal responsable por salvaguardar y garantizar la efectividad del sistema de control interno en una institución es el jerarca y los titulares subordinados, lo cual se traduce en la obligación de vigilar y garantizar que los libros se lleven de conformidad con la normativa técnica y jurídica correspondiente.⁶

Así las cosas, le corresponde a la administración con la asesoría de la Auditoría Interna regular lo correspondiente, con el objetivo de que de forma alguna el ejercicio de la competencia no implique una afectación al plan de trabajo de la Auditoría Interna.

⁶ Oficio DJ-0179-2019 (2002), del 13 de febrero de 2019.

DFOE-FIP-0546

7

22 de diciembre, 2023

IV. CONCLUSIÓN

En conclusión, la competencia de legalización o autorización de libros legales se encuentra a cargo de las Auditorías Internas y que la normativa emitida por la Contraloría General de la República establece de forma genérica las indicaciones sobre qué debe entenderse por dicha competencia. Sin embargo, las regulaciones puntuales sobre los aspectos específicos que deberá cumplir la auditoría interna en el ejercicio de dicha competencia, incluyendo los elementos que debe revisar al realizar el cierre de un libro legal, es responsabilidad absoluta de cada administración, quien deberá dictar la normativa que considere necesaria.

De esta forma damos por atendida su consulta.

Atentamente,

Julissa Sáenz Leiva
Gerente de Área

Karen Garro Vargas
Asistente Técnico

Carolina Muñoz Vega
Fiscalizador

CGR | Firmado
digitalmente
Valide las firmas digitales

bub

Ce: Expediente

Ni 26202-2023

G: 2023004239-1

P: 2023022867