Al contestar refiérase
al oficio n.° **00614**

21 de enero, 2025
DFOE-LOC-0132

Señora
Kattia Jessy Calvo Jiménez
Auditora Interna
kattia.calvo@abangares.go.cr
MUNICIPALIDAD DE ABANGARES
Guanacaste

Estimada señora:

Asunto: Improbación del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna de la Municipalidad de Abangares

Se atiende el oficio n.° MA-AI-0122-2024 de 25 de noviembre de 2024, remitido a la Contraloría General de la República (CGR) vía correo electrónico, mediante el cual la Auditora Interna de la Municipalidad de Abangares, remite la solicitud de aprobación del *Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna* (ROFAI) de esa Unidad.

Sobre el particular, se informa que en el ejercicio de las competencias constitucionales y legales, y con fundamento en lo señalado en el numeral 23 de la Ley General de Control Interno (LGCI)[1], y los Lineamientos sobre gestiones que involucran a la Auditoría Interna presentadas ante la CGR (*Lineamientos*)[2], la CGR imprueba el reglamento de marras, de acuerdo a las situaciones expuestas que se indican a continuación.

[1] Ley n.° 8292 de 31 de julio de 2002.

[2] Resolución n.° R-DC–83-2018 de las 8:00 horas del 09 de julio de 2018, reformada por la resolución R-DC-00055-2023, de las 10:25 horas del 30 de junio de 2023, y por la resolución n.° R-DC-00102-2023 de 27 de octubre de 2023, disponibles en https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/auditoria/auditoria-interna/lineamientos-auditoria-interna-11-2023.pdf

Como primer punto, la CGR debe velar por el cumplimiento de requisitos, en atención a lo establecido en los *Lineamientos*, específicamente en el punto 5.1, que indica expresamente que:

> *(…) El auditor interno debe presentar al jerarca, para su conocimiento y aprobación, el proyecto de reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna. El jerarca debe resolver esa gestión en un plazo máximo de treinta días hábiles a partir de su recepción.*
> *Una vez aprobado el reglamento por el jerarca, el auditor interno debe someterlo a la aprobación de la Contraloría General de la República, dentro del plazo de quince días hábiles posteriores a su recepción, adjuntando a su petición los siguientes documentos:*
> a. *Una declaración del auditor interno indicando que el documento aprobado por el jerarca cumple con la normativa aplicable.*
> b. *Copia certificada del reglamento aprobado por el jerarca, emitida por el funcionario competente según las regulaciones institucionales.*
> *La Contraloría General debe pronunciarse dentro del plazo de treinta días hábiles a partir de la recepción de la solicitud, con base en la documentación presentada por el auditor interno, sin demérito de sus facultades de solicitar información adicional, de ampliar su análisis o de la fiscalización posterior que corresponda.*

En atención a este artículo, no es posible la aprobación del ROFAI, ya que ni de la solicitud de análisis y aprobación del ROFAI firmada por la auditora interna, ni de la documentación complementaria adjunta, se puede identificar la fecha en que efectivamente, el proyecto de ROFAI, fue presentado al jerarca, para su conocimiento y aprobación, y por consiguiente, tampoco se identifica si efectivamente el jerarca resolvió la aprobación del ROFAI en el plazo máximo establecido de 30 días hábiles a partir de su recibido el proyecto. La única información que se brinda al respecto, es que se recibió de la Auditoría Interna el proyecto del ROFAI, con el oficio n.° MA-AI-0100-2024 para su aprobación.

Lo anterior, impide que la CGR apruebe la solicitud sobre el ROFAI, ya que se debe cumplir con <u>todos</u> los requisitos establecidos en la norma, cada vez que se presenta la documentación ante el Órgano Contralor.

Como un punto adicional, y a pesar de no tenerse por cumplidos los requisitos para la revisión del ROFAI, es oportuno indicar que la CGR realizó una lectura integral de la documentación remitida, y considera pertinente realizar observaciones para que sean tomadas en consideración y se hagan los cambios correspondientes en el ROFAI que finalmente se apruebe por parte del Concejo Municipal de Abangares.

El ROFAI tiene algunas oportunidades de mejora en cuanto a citar las normas de manera general, como la LGCI o incluso los mismos Lineamientos emitidos por la CGR -sin especificar que hace referencia a un inciso, artículo o capítulo particular, ya que estos instrumentos pueden variar y por consiguiente deberá modificarse el ROFAI, por ejemplo,

los artículos 6, 9, 14, 23, 24, 26, 34, 44, 50, 54, 59 y 63. También, existen dentro del texto, errores ortográficos -por ejemplo, el artículo 35 cuyo título dice *Servicios de preventivos*, e indica dos clases pero enlista más de dos-; por lo que se reitera, la necesidad de una lectura íntegra y detallada del Reglamento.

Sobre los artículos 11, 20, 24, y del 43 al 50 – Estas disposiciones, están sujetas a la aprobación de los recursos por parte del Concejo Municipal, lo cual debe quedar constando, ya que el presupuesto queda sujeto a factores variables. Además, debe cumplir con lo establecido en el capítulo 7 de los *Lineamientos*. Es oportuno un escrutinio de lo dispuesto, ya que la auditoría interna debe determinar cuál es su necesidad de recursos y gestionar ante su jerarca la dotación respectiva, pero siempre teniendo presente no sólo los factores directamente identificables con la unidad, sino también las posibilidades institucionales de otorgar una mayor o menor cantidad, siendo improcedentes las solicitudes que vayan en detrimento de dichas posibilidades o que no encuentren justificación técnica. Esto sin dejar de lado que, aunque las disposiciones para la dotación de recursos las deba establecer el jerarca, tampoco es procedente que la dotación de recursos para la auditoría interna, se restrinja al punto de afectar negativamente la actividad de la auditoría interna o que no le brinde los recursos necesarios para poder llevar a cabo las funciones que el ordenamiento jurídico le asigna.

Sobre el artículo 15 - Respecto a esta norma, se recuerda que los ROFAI no pueden establecer acciones contrarias a lo establecido por la CGR en los *Lineamientos*, ni contra los requisitos enmarcados en la LGCI, por lo que es importante valorar la pertinencia de este artículo.

Sobre el artículo 22 - Debe aclararse que, respecto a la asistencia de los auditores internos a las sesiones de los órganos colegiados superiores o a su solicitud, a partir del año 2011, mediante el oficio n.° 8438 (DFOE-PG-330) de 2 de setiembre de 2011, hubo un cambio de criterio institucional sobre el tema; y en ese sentido, se ha estimado que la asistencia puede ser regular cuando se origine en una negociación previa entre el titular de la auditoría interna y el jerarca institucional, mediando un mutuo acuerdo, bajo el entendido de que esa asistencia no podrá afectar su independencia y objetividad, como bien lo indica la segunda parte del artículo formulado, con lo cual, la CGR se aparta de la consideración de que esa posibilidad debe ser excepcional. En ese sentido, debe cambiarse a que su asistencia debe ser *coordinada*[3].

Sobre los artículos 23 y 35 a 39 - Estas normas deben ser revisadas, ya que no se comprende la clasificación de los servicios que va a brindar la auditoría interna. Podría hacerse un análisis de estas disposiciones, a la luz de lo que la CGR ha desarrollado respecto de las competencias que tienen las auditorías internas, establecidas en el artículo 22 de la misma LGCI, que indica:

[3] Se han emitido algunos criterios específicamente relacionados con el sector municipal, mediante los oficios n.os 03677 (DFOE-DL-0302) de 9 de marzo de 2018 y 15175 (DFOE-DL-1842) de 02 de octubre de 2020, los cuales deben ser tomados en consideración para sustentar el cambio en la regulación.

> *(…) Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente:*
> *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. (...)*
> *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.*
> *(...)*
> *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. (...).*

La Auditoría Interna realiza su trabajo mediante la ejecución de auditorías y estudios especiales (fiscalización posterior de lo actuado por la administración, generalmente contenidos en el plan de trabajo), así como mediante las funciones de asesoría y advertencia[4].

A grandes rasgos, la auditoría consiste en el examen independiente, objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y de otra índole de un ente u órgano.

De conformidad con el artículo 35 de la LGCI, los informes de auditoría interna versan sobre asuntos de control interno y sobre aquellos que deriven en posibles responsabilidades. El primero contiene hallazgos, conclusiones y recomendaciones; y el segundo, la acreditación de hechos, posibles infracciones, eventuales responsables y la recomendación sobre la apertura de un procedimiento administrativo. Dichos informes deben tramitarse de conformidad con el capítulo IV de la mencionada Ley, y dirigirse al jerarca o a los titulares subordinados de la administración activa, con competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones.

La asesoría por su parte, provee criterios, opiniones u observaciones al jerarca que coadyuven a la toma de decisiones, que puede brindarse en forma oral pero de preferencia de forma escrita, y se emite a solicitud de la parte interesada, sobre asuntos estrictamente de su competencia.

Además, toda función que realice la auditoría interna, debe destacarse siempre por su independencia y objetividad respecto de los órganos que fiscaliza, incluido el jerarca, esto a fin de no interferir con la voluntad administrativa y mucho menos sustituirla. Por tal motivo, el ejercicio de estas funciones debe hacerse con el debido cuidado profesional, a fin de evitar el menoscabo de la independencia de criterio y

[4] Oficio n.° 00435 (DFOE-DL-0038) de 15 de enero de 2019, emitido por la CGR.

salvaguardar la objetividad y la credibilidad de su función ante terceros, según lo que dispone el numeral 25[5] de la LGCI.

La Contraloría General ha desarrollado el concepto de "advertencia" como parte fundamental y sustancial de las competencias de la auditoría interna, refiriéndose a esta de la siguiente manera:

> *(…) aquella función preventiva que consiste en alertar con el debido cuidado y tono,* a cualquiera de los órganos pasivos de la fiscalización, *incluido el jerarca, sobre las posibles consecuencias de su proceder (…) en su forma más sencilla consiste en prevenir sobre las posibles consecuencias de una decisión, hecho o situación, con el sustento jurídico y técnico correspondiente, que puede expresarse en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda, y debe quedar consignada en actas o en un documento escrito. También, puede consistir en un trabajo de análisis que desarrolla y fundamenta la auditoría interna, como producto del conocimiento de un asunto cuyas consecuencias pueden derivar en perjuicio para la administración. El resultado de este análisis se expresa por escrito mediante criterios que previenen (advertencias) a la administración de las consecuencias de un hecho o decisión; documento que al igual que las asesorías, no se rige por el trámite del informe que prescribe la Ley General de Control Interno (véase Contraloría General de la República, oficio no. 8429-2003, DI-CR-327 del 8 de agosto de 2003). Aunque no se rige por la normativa aplicable a la auditoría, debe sustentarse en evidencia, documentarse en papeles de trabajo, y si fuera necesario, aplicarse la revisión del ordenamiento jurídico y de los controles internos pertinentes, el muestreo y la respectiva supervisión. Podría constituir un insumo para realizar una auditoría[6].*

Resulta importante rescatar del párrafo anterior, que la advertencia es entonces una actividad que se puede dirigir a todos los sujetos pasivos de la fiscalización; es decir, a cualquiera de los órganos municipales, y que al igual que las otras funciones de la auditoría interna, es necesario que se brinde sin que se comprometa su independencia y objetividad de la unidad, en el desarrollo de las labores propias de su actividad.

Al ser una actividad que puede darse a priori o de manera concomitante, debe tener un tono constructivo y de apoyo, además de estar fundamentada y documentada adecuadamente, dada la responsabilidad que implicaría inducir a error a quienes la reciban, su fin primordial justamente, es realizar "observaciones" que prevengan un accionar al límite de lo legal, administrativa y técnicamente correspondiente, para un determinado asunto.

---

[5] 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.*
[6] Ídem nota al pie n.° 4.

También hay que tener presente, que la Administración es responsable de valorar y analizar las observaciones que la Auditoría Interna emita dentro de una advertencia, y puede aceptarlas o refutarlas, plasmando un debido fundamento; pero en ningún caso procedería, que los sujetos pasivos de la fiscalización, ignoren lo que advierta la auditoría interna.

Finalmente, es oportuno reiterar que los anteriores comentarios u observaciones no pretenden ser exhaustivos, es claro que su confección y ajuste es responsabilidad de la Auditora Interna. No obstante, en esta oportunidad se decidió colaborar con los señalamientos hechos, los que necesariamente deben ser valorados y luego se debe continuar con el trámite de aprobación, sometiendo el ROFAI al conocimiento y aprobación del Concejo Municipal, de previo a volver a presentar el reglamento para el trámite de aprobación, cumpliendo con la totalidad de requisitos que establecen los *Lineamientos*.

Atentamente,

Licda. Vivian Garbanzo Navarro
Gerente de Área

Licda. Ma. del Milagro Rosales V.
Fiscalizadora

CGR | Firmado digitalmente
Valide las firmas digitales

FARM/mgr

Cc: Municipalidad de Abangares, por medio de la Secretaria del Concejo Municipal, al correo electrónico: ana.barrantes@abangares.go.cr

Ce: Expediente

NI: 25555 (2024)

G: 2024000470-15