

Al contestar refiérase
al oficio n.º **17657**

13 de octubre, 2025
DFOE-CIU-0474

Señor
Esteban A. Vargas Montero
Auditor Interno
GESTIÓN DE COBRO GRUPO ICE S.A

Estimado señor:

Asunto: Se emite criterio vinculante sobre el acceso de auditoría interna del orden del día de manera previa y asistencia a sesiones de Junta Directiva

Se comunica el resultado de la atención del oficio suscrito bajo numeral 0900-2-47-2025, mediante el cual solicita criterio de la Contraloría General de la República respecto a si puede en el ejercicio de su cargo de auditor interno de la empresa supracitada solicitar con antelación el orden del día de las sesiones de Junta Directiva, asimismo si puede, asistir a las sesiones de Junta Directiva, “con voz, pero sin voto o en su defecto sin voz y sin voto cuando determine que para efectos de las labores propias de su puesto”, aún si el capítulo o sección es considerado por el jerarca como confidencial.

La postura del auditor interno indica que en la actualidad es convocado a participar en sesiones de Junta Directiva solamente cuando debe presentar algún estudio o detallar sobre solicitudes que deben ser conocidas o aprobadas por el órgano colegiado. Por ello, con base en su interpretación de los artículos 8,9,22 y 33 de la Ley General de Control Interno, considera oportuno, para garantizar un adecuado cumplimiento del Plan de Trabajo, conocer “de manera previa” los temas que serán tratados en las sesiones de Junta Directiva, pudiendo estos servir luego de insumo en distintos productos de auditoría. De igual forma señala que con su asistencia y participación en las sesiones se desarrollarán de manera “inmediata” advertencias y asesorías de su parte o evidenciar riesgos institucionales o de la propia competencia de auditoría. Además, indica que el Reglamento de Junta Directiva vigente en la Sociedad, “no prevé ninguna prohibición para que el Auditor Interno conozca el orden del día o asista a las sesiones de acuerdo con sus competencias”.

I. CONSIDERACIONES DE ADMISIBILIDAD

De manera inicial, debemos señalar que la Contraloría General de la República ejerce la potestad consultiva cuando la temática que presenten los sujetos legitimados tenga relación con los componentes y el ordenamiento de control y fiscalización superior de la Hacienda Pública, lo cual está regulado en el artículo 29 de su Ley Orgánica, n.º 7428 y en el “*Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República*”¹ 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 limite o sustituya en la toma de decisiones en esferas que le son atinentes de manera exclusiva.

En el artículo 8 de la norma reglamentaria antes mencionada, se establece como parte de los requisitos que deben cumplirse al momento de remitir consultas a la Contraloría General, que éstas deben: “...***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***”. (El resaltado no forma parte del original)

Este proceder es coherente con la finalidad propia del proceso consultivo, puesto que no se pretende sustituir al consultante en la toma de decisiones sobre 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 que no se conocen a plenitud, y por ende, generan altos riesgos para el abordaje preciso de lo consultado generando eventualmente un pronunciamiento errado en sus conclusiones.

Ahora bien, se valora que la gestión presentada describe de manera específica una situación que involucra al propio auditor en relación con el jerarca de la empresa pública en que desarrolla su competencia, lo cual da a entender que pretende más que una guía, que la Contraloría General de la República resuelva el caso particular, aspecto que según los parámetros normativos anteriores no tiene sustento, a partir de ello, al no ser planteada la consulta en términos generales, el Órgano Contralor se encuentra facultado para rechazar y archivar la misma precisamente en atención al artículo 10 del Reglamento de Consultas, sin embargo, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del numeral 9 del citado reglamento, es posible valorar circunstancias de excepción relevantes, según las cuales resulte procedente admitir la consulta y consecuentemente emitir criterio.

En tal sentido, se valora que al ser una temática relacionada con el ordenamiento y los componentes de control y fiscalización de la Hacienda Pública, encontrándose integrada dentro de las competencias para promulgar e interpretar normativa técnica al

¹ Emitido mediante la resolución N.º R-DC-197-2011 del Despacho de la Contralora General de la República, dictada al ser las ocho horas del trece de diciembre de dos mil once.

respecto, otorgadas a la Contraloría General como rector de dicho sistema, tanto en el artículo 3 de la Ley General de Control Interno como el artículo 12 de su Ley Orgánica n.º 7428, se considera válido y oportuno, -en un afán de colaboración con el titular de auditoría interna- emitir las siguientes consideraciones básicas, con el fin de contribuir a delimitar el acceso y la participación del auditor interno en los documentos y las sesiones del órgano jerarca.

Es importante entonces reiterar que el tema será analizado de forma general, sin atender el caso concreto planteado en la consulta. Esta participación no sufre, restringe ni condiciona la exclusiva responsabilidad del consultante y de los órganos institucionales implicados, de acuerdo con sus propias competencias en la toma de decisiones particulares y su eventual ejecución, en apego al principio de juridicidad derivado del artículo 11 de la Constitución Política y el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública n.º 6227.

II. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

a. Delimitación entre las funciones de administración activa y de auditoría interna

Con base en la Ley General de Control Interno N.º 8292² se determina que la Administración activa (jerarca y titulares subordinados) y la auditoría interna constituyen los componentes orgánicos que integran el sistema de control institucional, ambos componentes tienen roles y funciones distintos.

Por un lado, a la Administración activa le corresponde tomar las riendas de la organización, llevar a cabo el proceso administrativo (planear, organizar, dirigir, coordinar y controlar, básicamente) y asumir las consecuencias por sus acciones u omisiones derivadas de administrar. Por otro lado, a la auditoría interna le corresponde fiscalizar que la actuación del jerarca y la del resto de la administración se ejecute conforme al marco legal y técnico y a las sanas prácticas; para lo cual, puede ejecutar auditorías y estudios especiales, investigaciones y brindar de manera oportuna asesorías y emitir advertencias.

El titular de la unidad de auditoría interna suministra criterios, observaciones, opiniones y recomendaciones, como resultado de sus procesos de control y fiscalización, con la intención de que se conviertan en insumos para la administración activa, fundamentados y sobre asuntos estrictamente de su competencia. Lo anterior, debe desarrollarse sin que se comprometa su independencia y objetividad en el desarrollo de sus funciones propias de la actividad de auditoría interna.

² Según artículos 10, 12, 13, 14, 19, 20, 21, 22, 24, 25.

Conviene mencionar que la asesoría que brinde una auditoría interna, no tiene un grado imperativo o vinculante para el jerarca, pues se trata de un apoyo por parte del auditor interno, por lo que no debe ser confundido como una habilitación para coadministrar o sustituir la potestad y responsabilidad exclusiva del jerarca en la toma de decisiones³; ello, conforme a lo establecido en el artículo 25 de Ley General de Control Interno, N.º 8292, sobre el ejercicio de las funciones que realizan los funcionarios de la auditoría con total independencia funcional y de criterio, tanto respecto al jerarca como a los demás órganos de la administración.

Sobre el particular, la Contraloría General en reiteradas oportunidades⁴ ha indicado que la independencia funcional hace referencia a la posibilidad de cumplir los fines de la auditoría, sin que se den situaciones o restricciones que ubiquen al auditor y demás funcionarios de esa unidad en una relación de subordinación, de dependencia o similar, con respecto a alguno de los órganos sujetos a su fiscalización. De igual forma, recalca que la independencia de criterio se refiere a la “independencia mental a la objetividad e imparcialidad, con que se debe ejercer la actividad de auditoría interna”.

Por el concepto funcional de auditoría interna, descrito en el artículo 21 de la Ley N.º 8292, se ratifica la independencia y objetividad de sus asesorías, identificando el valor de ello al alcance de 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 de la institución auditada, en procura de proporcionar a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y los titulares subordinados se ejecuta conforme al principio de legalidad.

b. Sobre el acceso a la información por parte de la auditoría interna

La auditoría interna, conforme a la Ley N.º 8292, es un componente esencial del sistema de fiscalización de la Hacienda Pública. Su función es evaluar la gestión de riesgos, el control interno y los procesos de dirección para garantizar el cumplimiento de los objetivos institucionales.

³ En ese sentido, el Órgano Contralor ha señalado en los oficios 10939 (DI-CR-425) del 2 de octubre de 2003, 14475 (DAGJ-1560-2007) del 4 de diciembre de 2007 y 8438 (DFOE-PG-330) del 2 de septiembre de 2011 que la auditoría interna en el ejercicio de la asesoría: “.... 1. Suministra criterios e información de utilidad al jerarca para la toma de decisiones, siempre dentro de la materia de su competencia y conocimiento / 2. Brinda solo una parte de toda la información que corresponde analizar al jerarca para decidir lo que corresponda. / 3. El jerarca nunca queda liberado de su responsabilidad de valorar y analizar la información que le proporcione el auditor y fundamentar una decisión en beneficio de los intereses institucionales...”.

⁴ Ver oficios N.º 1257 (DFOE-PG-0027) del 26 de enero de 2016 y N.º 01586 (DFOE-SOC-0147) del 4 de febrero de 2020.

La función de auditoría es un proceso sistemático, independiente y profesional para obtener y evaluar objetivamente evidencia en relación con hechos y eventos de diversa naturaleza, comprobar su grado de correspondencia con un marco de referencia de criterios aplicables y comunicar los asuntos determinados, así como las conclusiones y recomendaciones a la respectiva Administración, con el fin de mejorar la gestión y la toma de decisiones y fortalecer el marco de responsabilidades. Particularmente, el proceso de auditoría en el sector público es el examen bajo las condiciones indicadas que se efectúa con posterioridad a la gestión de la hacienda pública, con el propósito de determinar la razonabilidad de la información financiera, los niveles de economía, eficacia, eficiencia y transparencia en el uso de dichos recursos, así como el cumplimiento del ordenamiento jurídico aplicable.

Conforme a lo anterior, de acuerdo con lo que preceptúa la Ley No. 8292⁵, los funcionarios de las auditorías internas del sector público, cuentan con una serie de potestades relativas al acceso de información y que son consecuentes con el objetivo de garantizar su independencia funcional y el adecuado ejercicio de la función de control que le ha sido encomendada dentro de la institución de la cual forma parte.

El auditor interno tiene derecho a acceder a toda la información y documentación necesaria en cualquier momento y lugar para cumplir sus funciones de control y evaluación de la entidad. Este acceso incluye registros electrónicos y físicos, y la administración debe proporcionar los recursos para facilitar su obtención. Sin embargo, este acceso está limitado por la ley, especialmente en lo referente a la protección de datos y la **confidencialidad de información no pública**, y debe estar justificado y ligado a los objetivos de la auditoría.

En este contexto, el **acceso a la información tiene su justificación y temporalidad estrechamente ligada a los objetivos de la función de auditoría específica que se quiere realizar**. Así, este acceso debe ejercerse con racionalidad. **Las Auditorías Internas deben establecer canales efectivos de comunicación con las unidades sujetas a su fiscalización y expresar el objetivo de su solicitud, el cual debe estar alineado a sus competencias**. En ese sentido, puede requerirse lo estrictamente necesario para el desarrollo del estudio o investigación.

La Contraloría General de la República ha mantenido en sus criterios⁶ la necesidad e importancia de que exista una adecuada comunicación y coordinación, dentro del marco de respeto, entre la Auditoría, la Administración activa y el Jerarca, a fin que se dé un acceso real y efectivo a la información indispensable para el ejercicio de la función de auditoría, sin que esto signifique una afectación indebida a la propia actividad ordinaria de las diferentes unidades institucionales. Por lo anterior, el Auditor interno ha de valorar en cada caso particular en que requiera acceder a información la posibilidad de gestionarla con anticipación, sin que ello obste para que en casos concretos en que la naturaleza de la investigación o la oportunidad demande un requerimiento inmediato,

⁵ Artículo 33.

⁶ Oficio N.º 05871-2002 (DI-CR-152) de 22 de mayo de 2002. Oficio N.º 06676 (DFOE-DL-0527) del 13 de mayo de 2015. Oficio N.º 10635 (dfoe-ifr-0302) de 27 de julio de 2015.

exijan que se hagan de esa manera. El requerimiento efectuado por la Auditoría debe ajustarse a criterios de razonabilidad y pertinencia de manera que no signifique una interrupción innecesaria a la labor administrativa de la unidad a la que se formula la petición de información; siendo a la vez una responsabilidad de la administración brindarle toda la colaboración debida.

Ahora bien, siendo que la Administración Pública se rige por el principio de publicidad y transparencia como la regla, toda documentación generada por la Administración es de carácter público, salvo limitación legal expresa que conforme a su literalidad o derivada de ella, identifique un documento como confidencial, de ahí que el acceso previo del Auditor Interno al orden del día del órgano colegiado que actúa como jerarca de la entidad no está vetado ni constituye en sí mismo un límite al ejercicio de la auditoría, sin embargo, el acceso oportuno debe coordinarse con el jerarca, atendiendo a la necesidad y pertinencia que dicho acceso suponga para la eficaz y eficiente función de auditoría. Es importante subrayar que este acceso no amplía las facultades legales del Auditor ni le permite modificar la agenda establecida por el jerarca, en apego a la prohibición de asumir funciones de administración activa que dicta el artículo 34, inciso a), de la Ley N.º 8292.

Por otra parte, conforme a la potestad de acceso de todo dato institucional descrito en el artículo 33 de la Ley N.º 8292, el Auditor Interno puede acceder a información que se haya tenido en consideración en los acuerdos tomados por el órgano colegiado, así como del contenido propio de las actas, aún cuando dicha información haya sido declarada como confidencial mediante un acto válido, eficaz y debidamente justificado en una norma legal. Dicha potestad es coherente con la función propia de auditoría interna y en este ámbito debe ser ejecutada con la pertinencia y el fin propio de la actividad de control únicamente. Asimismo, de acuerdo con dicho acceso a información previamente catalogada por el titular habilitado legalmente el auditor interno debe así mantenerla y protegerla del acceso irrestricto de terceros no autorizados.

Al respecto téngase presente que el resguardo de información confidencial nace a partir de una declaración formal cuando así lo dispone una norma legal expresa o así se califica por el propio ordenamiento jurídico y no a partir de presunciones o actos preliminares a dicha declaración o denominación legal; tampoco puede limitar o condicionar la ejecución y oportunidad de las funciones de la auditoría interna, asistiéndole a esta última, en caso de acceder a información confidencial, el deber de resguardo ante terceros no autorizados del acceso a información de esa naturaleza.

c. Sobre la participación del titular de auditoría interna en sesiones de Junta Directiva

Este tema ha sido considerado previamente por la Contraloría General de la República⁷ identificando la posibilidad de que el titular de auditoría participe en sesiones del jerarca en su calidad de órgano colegiado, con base en el ejercicio pleno de sus funciones legalmente establecidas.

⁷ Al respecto, ver oficios 10939 (DI-CR-425) del 2 de octubre de 2003 y 8438 (DFOE-PG-330) del 2 de septiembre de 2011, así como el oficio 00237 (DFOE-EC-0021) del 08 de enero de 2021.

En línea con lo anterior, el auditor interno puede determinar la necesidad y oportunidad de asistir a una sesión del jerarca con el fin de obtener información relevante que le permita ejercer con mayor eficiencia sus funciones de fiscalización, o porque estime necesario gestionar su asistencia, en calidad de asesor, ante el órgano colegiado, para la atención de un asunto propio de sus funciones. Lo anterior deriva de su función de asesoría y de la potestad que asiste al auditor interno, conforme a los artículos 21, 22 y 33 de la Ley N.º 8292.

Otro supuesto se evidencia cuando es el jerarca quien convoca formalmente al auditor interno, siendo imperativa su presencia, en atención del deber legal e ineludible del auditor interno de asesorarle cuando lo requiera, siempre y cuando dicha asesoría verse sobre materias que son de su exclusiva competencia. Esta función la ejercerá el auditor interno, con derecho a voz pero no a voto; ya que su participación no lo convierte en parte del órgano colegiado, ni le corresponde definir o decidir sobre la resolución de un tema administrativo que es de exclusivo resorte del jerarca.

La participación del auditor interno en sesiones del jerarca debe enmarcarse siempre bajo los siguientes parámetros⁸:

1. La actuación del auditor en las sesiones del órgano colegiado se debe limitar estrictamente a lo de su competencia, otorgándole el derecho a voz pero no a voto, lo cual es acorde con la doctrina y la técnica, por cuanto tratándose de un asesor del jerarca, su labor no debe ir más allá de una asesoría en su campo, en garantía de la independencia que debe caracterizar el ejercicio de su función.
2. Se busca garantizar con esta medida que la participación del auditor interno no se vea teñida de la administración activa.
3. El auditor interno provee elementos de juicio para la preparación y formación de la voluntad administrativa, sin introducir ningún sesgo por el que se le señale al auditor una posible coadministración.
4. Es necesario que conste en las actas respectivas la opinión que emita el auditor sobre los asuntos de su competencia que se discutan. Así también, se requiere que en los casos en que a criterio de este funcionario y por la complejidad del asunto en discusión, necesite recabar mayores elementos de juicio previo a opinar, el jerarca posibilite que posponga su opinión para una sesión posterior.
5. La asesoría y las advertencias que brinde la auditoría interna a la administración, deben brindarse sin que se comprometa su independencia y objetividad en el desarrollo posterior de las labores propias de la actividad.

⁸ De acuerdo a lo establecido desde el oficio N.º 8438 (DFOE-PG-330) del 02 de septiembre de 2011.

Ahora bien, la participación regular del auditor en las sesiones del órgano colegiado debe determinarse a partir de un entendimiento y coordinación entre éste y su jerarca en la que puedan pactarse si media mutuo acuerdo. No obstante, en aquellos casos en los que una norma legal disponga la participación del auditor en todas las sesiones del órgano colegiado, no podría mediar acuerdo entre partes que vaya en contra y por ende deberá estarse a lo ordenado por dicha norma.

En concordancia con lo anterior, el Órgano Contralor ha considerado que:

...el auditor deberá asegurarse que la participación regular no impacte negativamente su objetividad e independencia, que la misma se realice bajo los parámetros señalados en el presente criterio vinculante, así como en el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna, y en las disposiciones que la Ley General de Control Interno tiene para regular las funciones y competencias de la auditoría interna. / Además, el auditor interno podría tomar la decisión de no asistir a una sesión en particular, aún y cuando hayan pactado su participación regular, cuando considere que ésta sería inconveniente en razón de los temas que se vayan a tratar; es decir, cuando en ella valore que se vea afectada la independencia y objetividad en el ejercicio de las funciones que se le han asignado por ley...⁹.

III. Conclusiones

1. A partir de los fines y principios que rigen la función de auditoría interna el auditor tiene la potestad de conocer y acceder a la información generada y que administra la institución auditada.
2. Conforme a la naturaleza que tenga legalmente la información accedida el auditor interno en el ejercicio de sus funciones, debe ejecutar los debidos controles y mantener fuera del alcance de terceros no autorizados todo dato que conforme a la Ley es confidencial.
3. En el marco de cumplimiento de sus funciones el auditor interno puede tener acceso a la orden del día de temas a tratar por el jerarca en sesiones colegiadas y asistir a las sesiones del órgano colegiado cuando lo estime apropiado para la adecuada fiscalización y el cabal cumplimiento de sus funciones, esto en asuntos propios de su competencia. Asimismo, deberá asistir a dichas sesiones si se le convoca por el jerarca, en atención al deber legal e ineludible de la función de asesoría o cuando una norma legal así lo establezca.

⁹ Ver oficio N.º 8438 (DFOE-PG-330) del 2 de septiembre de 2011.

DFOE-CIU-0474

9

13 de octubre, 2025

4. La administración activa y el titular de auditoría interna podrán coordinar y pactar la asistencia y participación regular de este último a las sesiones del órgano colegiado, la cual deberá enmarcarse siempre dentro de los parámetros señalados en el presente criterio y en armonía con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico aplicable.

Atentamente,

Marcela Aragón Sandoval
Gerente de Área

Yorlene Rojas Ortega
Asistente Técnico

José Francisco Monge Fonseca
Fiscalizador

CGR | Firmado
digitalmente
Valide las firmas digitales

mrp

G: 2025003542-1
NI:17555-2025