Al contestar refiérase
al oficio Nro. 13016

30 de noviembre, 2012
DFOE-PG-457

AUDITORIA
- 6 DIC. 2012
RECIBIDO

Licenciado
Hugo Ramos Gutiérrez
Auditor Judicial
PODER JUDICIAL

Estimado señor:

Asunto: Se emite criterio sobre aspectos a considerar en el ejercicio de la competencia de legalización de libros por parte de la Auditoría Interna, en caso de libros en formato electrónico.

Se atiende oficio Nro. 990-AUD-2012 de fecha 10 de octubre de este año, mediante el cual consulta el criterio de esta Contraloría General sobre la pertinencia de la legalización de los libros contables y de actas cuando se llevan en sistemas automatizados.

I. MOTIVO DE LA CONSULTA

Comenta que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 22, inciso e), de la Ley General de Control Interno, le corresponde a las auditorías internas autorizar la apertura de libros de contabilidad y actas que deban llevar los órganos sujetos a su competencia institucional. Señala además que este Órgano Contralor mediante el oficio Nro. 07240 del 8 de agosto de 2011 (DJ-0844-2011), indicó que corresponde a cada auditoría emitir sus propias regulaciones al respecto, para lo cual se remite al derogado Manual sobre Normas Técnicas que deben observar las unidades de auditoría interna públicas en la legalización de libros.

Agrega que en el apartado V de la Resolución R-DC-119-2009 del 16 de diciembre de 2009, denominado Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público, se especifica que se concede a las auditorías internas un período máximo improrrogable de un año a partir de la entrada en vigencia de dicha normativa, para realizar la implementación de estas normas en su gestión, así como para realizar todos los ajustes necesarios en los procedimientos relacionados con la normativa derogada.

Manifiesta que en acatamiento a las disposiciones referidas, esa Auditoría Interna ha elaborado una serie de lineamientos que regulan la legalización de libros contables, actas y otros documentos; sin embargo, nos dice que en la normativa derogada ni en otras relacionadas aplicables a entidades del Sector Público, se considera el tema de legalización de estos libros cuando se llevan de manera digital, mediante sistemas informáticos, lo cual es requerido por cuanto en algunas oficinas y despachos de la institución se está promoviendo el uso de herramientas tecnológicas, a fin de disminuir el consumo de papel y agilizar los procesos.

Finalmente, indica que en criterio de la asesoría legal interna el servicio preventivo de legalización de libros estaría subsumido en el diseño, seguridad y las funcionalidades de la herramienta informática, con lo cual se estaría garantizando razonablemente el cumplimiento de la competencia otorgada por el legislador a las auditorías internas en el artículo 22, inciso e), de la Ley General de Control Interno.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Al respecto, es pertinente señalar que en el ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General, regulada en el artículo 29 de la Ley Orgánica (Ley Nro. 7428 del 4 de setiembre de 1994) y en el Reglamento R-DC-197-2011 de las 8:00 horas del 13 de diciembre del 2011, se establecen los requerimientos para la presentación de las gestiones de consulta, de donde cabe destacar que el órgano contralor no tiene por norma referirse a casos y situaciones concretas.

Este proceder, se funda en el interés de no sustituir a las entidades consultantes en la solución o respuesta de asuntos propios del ámbito de competencia de la administración activa, o en su caso, de la auditoría interna en el ejercicio de sus funciones de control, y evitar además, el riesgo que genera emitir un pronunciamiento en punto a situaciones o casos específicos cuyas particularidades y detalles se desconocen, lo cual imposibilita rendir un criterio completo y suficientemente informado.

A partir de las anteriores consideraciones, se procede a atender la consulta planteada en términos generales. En razón de lo anterior, será responsabilidad de esa Auditoría resolver de la mejor forma ajustada a Derecho lo que corresponda en cada caso.

III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

En primer término resulta pertinente indicar que esta Contraloría General, recientemente se pronunció sobre el tema objeto de su consulta en el oficio Nro. 11081 del 18 de octubre de este año (DFOE-ST-0074), el cual adjuntamos para su conocimiento.

Así se indicó en el oficio referido lo siguiente, del cual se transcribe en lo pertinente, dada su plena aplicación a lo consultado.

*"a) **SOBRE LA COMPETENCIA DE LEGALIZACIÓN DE LIBROS A CARGO DE LA AUDITORÍA INTERNA***

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.

Así, dicha función se convierte 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.

De forma más detallada, este órgano contralor ha indicado[1] que el proceso de legalización de libros consta de dos momentos clave, uno antes y otro posterior a su uso.

- ***Antes del uso del libro.***

  'De acuerdo con sanas prácticas de control interno, en la fase de apertura, entre otros, la legalización consiste en verificar que los libros u hojas estén debidamente foliadas, que no hayan sido utilizadas, que cuenten con el logotipo y nombre de la institución entre otros datos que solicita el sello de apertura (Norma 316 del Manual), y otros que a criterio del auditor sean necesarios. En resumen que los libros no estén iniciados por cuanto debe tenerse presente que su apertura y la estipulación del sello de la auditoría en cada folio que lo conforma debe hacerse en forma previa a su uso. Una vez revisados a conformidad los requisitos previos correspondientes, la Auditoría Interna estampa en el primer folio del libro el sello de apertura y anota la información que en él se solicita (norma 315 del Manual), y además, tal y como ya se comentó, en cada folio el sello de esa unidad (norma 314 del Manual).'

[1] Oficio DI-CR-383 (09937) del 12 de setiembre, 2003.

- ***Posterior al uso del libro.***

  ´Una vez que el órgano competente solicita el cierre del libro, la Auditoría Interna debe realizar las verificaciones respectivas, y en caso de no detectar anomalías, proceder a estampar inmediatamente después de la última anotación el sello de cierre correspondiente y completar la información que en él se solicita (normas 321 a 324 del Manual). Es pertinente advertir que la razón de cierre es, muy importante, porque es donde se comprueba, entre otros, que el libro realmente se haya utilizado para lo que fue autorizado, que los folios estén completos, en este caso que se encuentren firmadas las actas por quienes legalmente corresponde y que sean los originales, que no contengan alteraciones y que estén debidamente encuadernados para evitar que se pierdan o sustraigan hojas del libro. Es pertinente indicar que en la declaración interpretativa de la norma 323 se explica que el cierre queda sujeto a la adecuada encuadernación entendiéndose esta como la acción y efecto de unir las hojas mediante cosido o pegado y con sus respectivas cubiertas. Dada la finalidad de la encuadernación cual es el evitar que se puedan sustraer o cambiar folios fácilmente, el pegado que se realice debe garantizar dicha protección de tal forma que quede similar al cosido de las hojas. Con la razón de cierre se completa el ciclo y se da seguridad razonable a los usuarios en cuanto a que el libro es el original y que su contenido, por ende, es el oficial.´

La anterior descripción y referencias puntuales a disposiciones se refieren a normativa que ya no se encuentra vigente pero que en esencia resulta aún aplicable por lo que puede ser tomada como referencia, aspectos que se tratarán con un poco más de detalle en el apartado siguiente.

El proceso de legalización de libros entonces se concibe como una función relevante dentro del sistema de control interno, que forma parte precisamente de las actividades de control de dicho sistema. 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 cuente la institución.

b) SOBRE LA NORMATIVA QUE REGULA EL EJERCICIO DE DICHA COMPETENCIA

La competencia bajo análisis ha estado a cargo de la Auditoría Interna de cada institución, primero de conformidad con lo dispuesto por el artículo 63 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Ley 7428 y luego, a partir del año 2002, con la Ley General de Control Interno, Nº 8292, que en su artículo 22 inciso e) establece que le corresponde al Auditor Interno ´Autorizar mediante

razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban 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'.

Es necesario recordar también que el artículo 37 inciso 5 de la Ley 7428 establecía que en las instituciones en las que no se contare con auditoria interna, la legalización de los libros estaría a cargo del órgano contralor. Para establecer claramente la forma en el que ejercería dicha competencia, la Contraloría General emitió la resolución número R-DC-62-2009 de las 11:00 horas del 8 de octubre de 2009, denominada 'Reglamento para el trámite ante la Contraloría General de la República de autorización de apertura de libros de los sujetos pasivos que no cuenten con auditoria interna (R-3-2009-DC-DJ', publicada en La Gaceta Nº 208 del 27 de octubre de 2009"(Sic).

Sin embargo, con la entrada en vigencia de la Ley denomina 'Reformas de varias leyes sobre la participación de la Contraloría General de la República para la simplificación y el fortalecimiento de la Gestión Pública', Ley N° 8823 del 5 de mayo del 2010, publicada en la Gaceta N° 105 del 1° de junio del 2010, se deroga el inciso 5 del artículo 37 de la Ley 7428 y, por lo tanto, ya no le corresponde a este órgano contralor legalizar los libros de aquellos sujetos pasivos que no posean auditoria interna, razón por la cual también se derogó el reglamento aludido en el párrafo precedente mediante el artículo III de la resolución R-DC-165, publicada en La Gaceta N° 239 del 9 de diciembre del 2010; así como por Aviso 214-2 publicado en La Gaceta N° 214 del 4 de noviembre de 2010, en el punto ix, se informó que producto de la emisión de la Ley N° 8823 'Corresponde a los sujetos pasivos que no cuenten con auditoría interna, establecer el mecanismo de control adecuado, cuando dada esa situación, requieran autorizar la apertura de libros, sin que para ello intervenga en lo sucesivo la Contraloría General de la República'.

Lo anterior es relevante pues permite comprender la evolución que ha sufrido a su vez la normativa que ha emitido la Contraloría General, para regular el ejercicio de dicha competencia. Así, inicialmente emitió el 'Manual sobre Normas Técnicas que deben observar las unidades de Auditoría Interna Públicas en la Legalización de Libros', publicado en el Alcance N° 7 de La Gaceta N° 24 del 21 de febrero de 1996. El Manual integraba una serie de disposiciones que indicaban paso a paso el proceso y actividades que el encargado de la legalización de los libros debía realizar para asegurar el control de los mismos.

Posteriormente, dicho manual fue derogado mediante resolución R-DC-119-2009 del 16 de diciembre de 2009, denominada 'Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público' y 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 esta normativa interesa además destacar que en su apartado V, concedió a las auditorías internas un período máximo improrrogable de un año, a partir de la entrada en vigencia de dicha normativa, para realizar la implementación de estas normas en su gestión, así como para realizar todos los ajustes necesarios en los procedimientos relacionados con la normativa derogada.

Para lo anterior, aún y cuando el 'Manual sobre Normas Técnicas que deben observar las unidades de Auditoría Interna Públicas en la Legalización de Libros' ya no está vigente, éste órgano contralor, ha indicado[2] 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.'

Resta indicar que 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-DFOE[3], 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. (...)'*

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

---

[2] Oficio DJ-0844-2011 (07240) 08 de agosto, 2011

[3] Aprobadas mediante Resolución del Despacho de la Contralora General de la República N° R-CO-9-2009 del 26 de enero, 2009. Publicadas en "La Gaceta" N° 26 del 6 de febrero, 2009

*'**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."*

Entre otras cosas y en lo que más interesa destacar, se indicó en el referido oficio que la Ley de Certificados, Firmas Digitales y Documentos Electrónicos, Ley Nro. 8454 del 30 de agosto del 2005, establece en su artículo 1° que esa ley es aplicable a toda clase de transacciones y actos jurídicos, públicos o privados, y faculta al Estado para utilizar los documentos electrónicos, dentro de sus respectivos ámbitos de competencia.

En el numeral 3 de dicha ley se indica que cualquier manifestación con carácter representativo o declarativo, expresada o transmitida por un medio electrónico o informático, se tendrá por jurídicamente equivalente a los documentos que se otorguen, residan o transmitan por medios físicos; y que en cualquier norma del ordenamiento jurídico en la que se haga referencia a un documento o comunicación, se entenderán de igual manera tanto los electrónicos como los físicos. Asimismo, señala que el empleo del soporte electrónico para un documento determinado no dispensa, en ningún caso, el cumplimiento de los requisitos y las formalidades que la ley exija para cada acto o negocio jurídico en particular.

Por su parte, el artículo 6 de dicho cuerpo normativo refiere a los elementos que una institución debe cumplir, cuando pretenda que la información sobre las actividades que ejerce se realice en formato electrónico. En tal caso deberá asegurarse de contar con las medidas de seguridad necesarias para garantizar la inalterabilidad, el acceso o consulta posterior, así como la preservación de los datos relativos al origen y otras características básicas de la información[4].

Para lograr ese valor equivalente entre la información en soporte físico respecto de aquella que se consigne en formato electrónico, debe además la Administración contar con el medio que permita asegurar la integridad de cada documento, y que a su vez permita identificar en forma unívoca y vincular jurídicamente al autor con el documento electrónico.

Todo lo anterior resulta plenamente aplicable tanto a la conversión de los libros legales a formato electrónico –es decir propiamente el registro de la información-, como a la definición de los mecanismos que permitan contar con ese mismo nivel de seguridad al momento de la legalización de los mismos.

[4] Adicionalmente el artículo dispone: "En lo relativo al Estado y sus instituciones, se aplicará la Ley del Sistema Nacional de Archivos, N° 7202, de 24 de octubre de 1990. La Dirección General del Archivo Nacional dictará las regulaciones necesarias para asegurar la gestión debida y conservación de los documentos, mensajes o archivos electrónicos."

Estos elementos deben sumarse a los señalados en los apartados precedentes; es decir, la Administración que tenga por objetivo cambiar el soporte en el que mantiene sus libros legales, tendrá la libertad de idear el sistema o mecanismo que mejor se adapte a sus necesidades, y que al mismo tiempo le permita cumplir tanto con la normativa vigente que regula el proceso de legalización de libros (Ley 8292, así como la normativa emitida por la Contraloría General y toda aquella que haya emitido la propia Administración), como con los niveles de seguridad que exige la Ley 8454.

Atentamente,

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA * COSTA RICA *

Lic. José Luis Alvarado Vargas
GERENTE DE ÁREA

Lic. Renato Rey Méndez
ABOGADO-FISCALIZADOR

MPF/RRM/ghj
Ce: Área de Secretaría Técnica DFOE CGR
Ci: Archivo
G: 2012000287-25
NI: 20447 (2012)