Al contestar refiérase
al oficio Nº 2442

Fax: 2257-05-85

18 de febrero, 2016
DFOE-PG-0055

Señor
Walter Jiménez Sorio
Auditor Interno
PODER JUDICIAL
Correo: wjimenez@poder-judicial.go.cr

Estimado señor:

Asunto: Emisión de criterio solicitado por el Auditor Interno del Poder Judicial sobre las competencias y potestades del auditor interno en relación con la normativa regulada por los artículos 22 inciso d) y 33 inciso c) de la Ley General de Control Interno y supletoriamente por la Norma Internacional de Auditoría (NIA 620) denominada *"Utilización del trabajo de un experto"*.

Se procede a dar respuesta a su consulta efectuada en oficio Nro. 1223-21-UJ-2015, recibido el 18 de diciembre de 2015, en el que solicita el criterio de la Contraloría General sobre inquietudes relacionadas con la normativa aplicable a los auditores internos en concordancia con algunas competencias propias de su ejercicio en relación con el jerarca y los sujetos pasivos objeto de su fiscalización.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

El consultante enumera una serie de normativa relacionada con las competencias y potestades propias del ejercicio de la auditoría, específicamente aquellas contempladas por los artículos 22 inciso d) y 33 inciso c) de la Ley General de Control Interno, Nro. 8292; y supletoriamente por la Norma Internacional de Auditoría (NIA 620) denominada *"Utilización del trabajo de un experto";* a partir de cuyo marco normativo le surgen algunas inquietudes sobre sus alcances y aplicación práctica.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

En primer término, señalamos que el ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General, se encuentra regulada en el artículo 29 de la Ley Orgánica (Ley n.° 7428 del 4 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 Diario Oficial La Gaceta n.° 244 del 20 de diciembre de 2011.

Según lo dispuesto en la normativa citada, el Órgano Contralor emite criterios vinculantes en el ámbito de su competencia cuando se cumplen los siguientes requisitos:

a) Cuando la temática tenga relación con los componentes de la Hacienda Pública y en general con el ordenamiento de control y fiscalización superior de la Hacienda Pública.

b) Cuando la consulta la hayan planteado los sujetos pasivos de fiscalización de la Contraloría General, según definición presente en el artículo 4 de la Ley Nro. 7428. Deben entenderse incluidos el auditor y subauditor interno de las instituciones públicas.

En ese sentido, no debe perderse de vista que la función consultiva del Órgano Contralor consiste en emitir criterios jurídicos desde una perspectiva general y no para casos concretos, para que sea utilizado en el análisis sobre la legalidad de las conductas administrativas que serán adoptadas por el sujeto competente, a quien corresponde finalmente tomar las decisiones que considere más ajustadas a derecho.

Así las cosas, se procede a formular las siguientes consideraciones y observaciones, mediante la emisión del presente criterio vinculante.

III. SOBRE LAS CONSULTAS FORMULADAS

En relación con los artículos 22 inciso d) y 33 inciso c) de la Ley General de Control Interno, Nro. 8292 y la Norma Internacional de Auditoría (NIA 620) denominada *"Utilización del trabajo de un experto*", se consulta:

a) ¿Posee la facultad la Auditoría Judicial de emitir y dirigir productos preventivos-informes de asesoría o de advertencia- a cualquier órgano pasivo o titular subordinado que fiscaliza?

b) En aplicación de la normativa de control interno y en forma supletoria la Norma Internacional de Auditoría (NIA 620) intitulada "*Utilización del trabajo de un experto"*, en aras de desarrollar las evaluaciones dispuestas en el Plan Anual de Trabajo:

¿Se encuentra facultada la Auditoría Judicial para solicitar asesoramiento a los distintos titulares subordinados que integran la estructura programática del Poder Judicial?

c) Si la Auditoría Interna de una Institución Pública cuenta con una Unidad Jurídica y desea confrontar un pronunciamiento jurídico que ésta haya emitido:

¿Posee el Auditor Interno la potestad de solicitarle criterio jurídico a cualquier otro órgano asesor de la administración activa, con competencia técnica para emitirlo?

La consulta se evacuará, conforme con lo ya indicado desde el punto de vista del control de la hacienda pública y en ese sentido resulta importante, a la luz de las inquietudes de la Auditoría Interna del Poder Judicial, y dada la estrecha relación que cada una de las consultas tiene, efectuar, en primera instancia, un análisis de las temáticas que subyacen y que resultan esenciales para, posteriormente, dar una adecuada respuesta a lo requerido.

Adicionalmente es importante destacar que, el abordaje de esta consulta se hará conforme a lo que el ordenamiento técnico y jurídico dicta sobre la materia, considerando la particular función que ejercen las auditorías internas del sector público, puesto que el bloque de legalidad debe de interpretarse fundamentalmente a partir de lo que disponen la Ley General de Control Interno, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, la normativa técnica emitida por este Órgano Contralor, y las normas particulares y pertinentes, así como los criterios relacionados con la temática que se aborda.

IV. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

Como punto de partida, es importante precisar algunos aspectos generales sobre las facultades y potestades del auditor interno, recogidas por el artículo 22 inciso d) y 33 inciso c) de la Ley General de Control Interno, Ley 8292; así como los alcances de la Norma Internacional de Auditoría (NIA 620) *"Uso del trabajo de un experto",* en lo atinente a lo consultado.

a. Sobre la competencia asesora y de advertencia del auditor al jerarca y a los titulares subordinados de la administración.

a.1. <u>Sobre la asesoría:</u>

El artículo 22 inciso d) de la Ley General de Control Interno, Ley 8292 dispone:

*"**Artículo 22.-Competencias.** Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente: (…) 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 Contraloría General ha indicado que asesorar en materia de su competencia al jerarca del cual depende el auditor, es una competencia esencial que busca aportar elementos de juicio adicionales que coadyuven a la adecuada toma de decisiones en una determinada administración.

Tanto su asesoría, como las advertencias que formule, no deben ir más allá de la materia de su competencia y conocimiento, en garantía de la independencia que debe caracterizar el ejercicio de su función.[1]

Esta función asesora de la auditoría interna debe entenderse en el contexto proporcionado por el artículo 21 de la LGCI, referido al concepto funcional de auditoría interna:

> *Artículo 21.—Concepto* funcional de auditoría interna. La auditoría interna es *la actividad independiente, objetiva y* ***asesora****, que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones. Contribuye a que se alcancen 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 en las entidades y los órganos sujetos a esta Ley. Dentro de una organización, la auditoría interna proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto, de la administración se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas.".*(El destacado es nuestro, no corresponde al original).

Esta función de asesoramiento y advertencia de la auditoría, haya su sentido en el deber del jerarca y los titulares subordinados en el sistema de control interno, de analizar e implantar, de inmediato, *"las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna (…)"*[2]. De esta forma el ámbito de aplicación del artículo 22 no debe circunscribirse solamente a la asesoría al jerarca, sino que puede el auditor también asesorar a los titulares subordinados de la administración que conforman el sistema de control interno de conformidad con el artículo 9 de la LGCI.

Ampliando el concepto de la función de asesoría que desarrolla la auditoría interna, la Contraloría General indicó[3]:

> *"En ejercicio de dicha función el auditor interno suministra criterios, observaciones, opiniones, advertencias y recomendaciones,* ***como resultado de sus procesos de control y fiscalización, con la intención de que se conviertan en insumos para la administración activa,*** *que le permitan tomar decisiones más informadas y con una orientación hacia el mayor apego al ordenamiento jurídico y técnico.*

[1] Oficio Nro. 04539 (DFOE-DL-0314) de 7 de mayo, 2014. Contraloría General de la República.
[2] Artículo 12 inciso c) LGCI
[3] Oficio Nro. 8438 (DFOE-PG-330) de 2 de setiembre, 2011. Contraloría General de la República.

Asimismo, la auditoría interna contribuye a que se alcancen los objetivos, se emitan recomendaciones y otros productos orientados al fortalecimiento de los sistemas de control interno, lo cual a su vez coadyuva al logro de los objetivos institucionales. ***Ahora bien, este importante apoyo que brinda el auditor interno no debe nunca confundirse con una habilitación para coadministrar o sustituir la potestad y responsabilidad del jerarca en la toma de decisiones.*** *Por ello interesa resaltar que en ejercicio de su función asesora, el auditor interno se constituye únicamente en parte del equipo de asesores del jerarca, por lo que sus manifestaciones le proporcionan información que éste deberá valorar -por su propia cuenta y bajo su entera responsabilidad- para tomar la decisión que corresponda.*

Respecto de lo anterior, esta Contraloría General ha señalado en anteriores criterios[4] que en ejercicio de ésta función, la auditoría interna:

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.

Todo lo anterior tiene estrecha relación con la disposición contenida en el artículo 25 de la Ley General de Control Interno, No. 8292, que establece que la auditoría interna es una actividad independiente y objetiva, lo que significa que el auditor realiza sus funciones libre de influencias, con independencia del jerarca y de la administración activa. Dicha independencia cobra marcada relevancia para determinar los alcances de la participación del auditor en las sesiones del órgano colegiado, que se desarrollará a continuación.". (El destacado es nuestro, no corresponde al original)

De conformidad con la Circular Nro. 004 del 8 de mayo de 2013, "*Modificación de los artículos 6,7,15, 21 inciso a), 24 inciso f), 29 inciso i), 35, 36,40,41,43 y 45 del "Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna del Poder Judicial",* publicada en el Boletín Judicial Nro. 121 del 25/6/2013, el artículo 36 conceptualiza la función asesora y la función de advertencia de la Auditoría Judicial como "servicios preventivos de auditoría".

[4] Al respecto, ver oficio 10939 (DI-CR-425) del 2 de octubre, 2003. Contraloría General de la República.

Finalmente, la función asesora y de advertencia de la auditoría interna adquiere además, dentro de la administración pública, un respaldo en la evaluación de resultados y rendición de cuentas a que toda administración pública está sometida por imperio del artículo 11 constitucional. Lo anterior se reafirma por la disposición legal del artículo 21 de la LGCI, que deposita en la auditoría como actividad independiente, objetiva y asesora proporcionar a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto de la administración se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas; mediante la ejecución de auditorías y estudios especiales, así como mediante las funciones de asesoría y advertencia.

a.2. <u>Sobre la advertencia</u>:

La Contraloría General ha desarrollado el concepto de "advertencia" como parte fundamental y sustancial de las competencias de la auditoría interna. Entendiéndose por advertencia:

> *"(…) 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."*[5] (El destacado es nuestro, no corresponde al original).

[5] Oficio Nro. 04116 (DJ-0495-2011) de 10 de mayo, 2011. Contraloría General de la República.

La actividad de advertencia se dirige a todos los sujetos pasivos de la fiscalización, ya que consiste en advertir a la administración sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones a contrapelo del ordenamiento jurídico y técnico, siempre y cuando sean de su conocimiento. Por la naturaleza del concepto de advertencia es necesario que la Auditoría Interna verifique luego el proceder y la legalidad de lo actuado por la administración.[6]

Por otra parte, la administración es responsable de valorar y analizar las observaciones de la auditoría interna y aceptarlas o refutarlas con fundamento. Tampoco se trata de que la administración proceda a ignorar lo que advierta la auditoría interna simplemente porque considere que está opinando en materia que no es su competencia. De esto debe inferirse que si existe alguna duda razonable para tomar una decisión, al menos el asunto debería someterse por parte de la administración a otras instancias internas o externas que orienten sobre la materia.

Finalmente, debe tenerse presente que la asesoría y la advertencia, a diferencia de las auditorías y estudios especiales, puede darse a priori o de manera concomitante. Deben tener un tono constructivo, de apoyo y estar fundamentadas adecuadamente, dada la responsabilidad que implicaría inducir a error a quienes las reciben.

Según lo examinado supra, podemos afirmar que la Auditoría Judicial sí posee la facultad de emitir y dirigir asesorías y/o advertencias- a cualquier órgano pasivo o titular subordinado que fiscaliza; en los términos y condiciones ya analizadas.

b. Sobre la facultad de solicitar criterio experto a los titulares subordinados en el ejercicio de la auditoría.

El artículo 33 inciso c) de la Ley General de Control Interno, Ley 8292; es la norma general que otorga la potestad al auditor interno para solicitar el criterio experto de cualquier funcionario de la administración activa con competencia para ello, o a cualquier órgano asesor de la administración activa, en el entendido de que esta asesoría sea necesaria para el ejercicio de la auditoría interna.

Como se desprende de lo indicado por dicho numeral, las competencias de asesoría que realizan los titulares subordinados o funcionarios de cualquier nivel jerárquico a las auditorías que solicitan su experticia, deben darse en forma previa o concomitante al ejercicio de la auditoría interna, sin lo cual perdería sentido su carácter de ser ejercicios preventivos. Es decir, constituyen apoyos o colaboraciones “ex ante” y no “ex post” a los productos finales de la auditoría.

[6] Oficio Nro. 10463-2003, (DI-CR-407) del 22 de setiembre de 2003. Contraloría General de la República.

Es decir; cuando ese asesoramiento proviene de la propia administración activa hacia el auditor, es para colaborar, servir de insumo o ayudar a conformar el criterio de forma previa a la elaboración del producto final que prepara el auditor.

Ahora bien, en referencia a la Norma Internacional de Auditoría (NIA 620) *"Uso del trabajo de un experto",* tiene como alcance las responsabilidades del auditor con respecto al trabajo de una persona u organización en un campo de especialidad distinto al de la contabilidad o la auditoría, cuando ese trabajo se utiliza para ayudar al auditor a obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Esta Norma regula que el auditor tiene la responsabilidad exclusiva de la opinión de auditoría expresada, y esa responsabilidad no disminuye porque utilice el trabajo de un experto. No obstante, si el auditor que utiliza el trabajo de un experto, con apego a esta NIA, llega a la conclusión de que dicho trabajo es adecuado para los propósitos del auditor, puede aceptar los hallazgos o conclusiones del campo de pericia del experto como evidencia apropiada de auditoría.

Según esta Norma, el auditor determina si usará el trabajo de un experto y si ese trabajo es adecuado para los propósitos del auditor. El auditor deberá evaluar si el experto tiene las capacidades, competencia y objetividad necesarias.

Un aspecto importante a considerar es que para esta Norma (NIA 620), la pericia legal está definida como un campo distinto al de la contabilidad o la auditoría, y por ello cae dentro del concepto de "un experto"; igualmente la citada norma hace la distinción en que el experto puede ser interno o externo al auditor.

Examinando el caso objeto de consulta, la Auditoría Judicial está solicitando asesoramiento a los distintos titulares subordinados que integran la estructura programática del Poder Judicial, por lo que se entiende que la pericia solicitada al experto deviene de la propia organización administrativa, la cual, en los términos del artículo 2 inciso a) y artículo 9 de la LGCI corresponde a la administración activa, tanto funcional como orgánica; y del artículo 2 inciso d) que define al "titular subordinado" como el funcionario de la administración activa responsable de un proceso, con autoridad para ordenar y tomar decisiones; es decir, con competencias y atribuciones institucionales (artículo 7 LGCI).

Tanto si se aplica el artículo 33 inciso c) de la LGCI como supletoriamente la NIA 620, es claro que, de conformidad con el artículo 8 de la LGCI, la administración activa es habilitada por el ordenamiento jurídico para ejecutar aquellas acciones que proporcionen seguridad en la consecución de un sistema de control interno, que proteja el patrimonio público contra su inadecuada gestión, suministre información confiable y oportuna, garantice eficiencia y eficacia de las operaciones, y cumpla con el marco legal pertinente.

El titular subordinado es responsable de establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional y de realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento (artículo 10 LGCI). En este sentido, es patente que la colaboración en temas de experticia solicitadas por el auditor; que coadyuven con el fortalecimiento del sistema de control interno, constituiría una obligación ineludible y hace parte de sus deberes estatuidos de asegurarse que los sistemas de control interno cumplan con la condición de ser aplicables, completos, razonables, integrados y congruentes con todo el quehacer institucional (artículo 12 inciso d) en relación con el artículo 7 LGCI).

De ninguna manera podría alcanzarse el concepto funcional de la auditoría interna, si ésta careciera del apoyo indispensable del jerarca y los titulares subordinados respecto de la información disponible y del criterio experto por solicitud formal, cuya omisión o rechazo impactaría en forma negativa sobre la seguridad del ente u órgano, para validar y mejorar sus operaciones (art. 21 LGCI).

A mayor abundamiento, el artículo 24 inciso e) del *"Reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna del Poder Judicial*", publicado en la Gaceta Nro. 112 del 11 de junio de 2008, dispone:

> **"Artículo 24.-Relaciones y coordinaciones.**El Auditor o Auditora Interna y Subauditor o Subauditora Interna, deberán implantar las medidas necesarias para el manejo eficaz de las relaciones y coordinaciones con el jerarca, titulares subordinados, instancias internas y externas, como la Contraloría, Instituciones de Control, Comisiones Legislativas, Ministerio Público, Procuraduría General, denunciantes, profesionales o técnicos de diferentes disciplinas, ya sean funcionarios del Poder judicial, del sector público o privado cuando se requiera la asistencia de éstos. Para los efectos anteriores se deberán considerar los siguientes aspectos: (…) **e) Requerir el criterio de profesionales o técnicos de diferentes disciplinas**, **funcionarios o no de la institución, para que lleven a cabo labores de su especialidad en apoyo a los trabajos que realice la Auditoría Interna.".** (El destacado es nuestro, no corresponde al original)

De lo dicho conviene concluir que, la Auditoría Judicial sí está facultada para solicitar asesoramiento a los distintos titulares subordinados que integran la estructura programática de la administración activa por facultad general otorgada por el artículo 33 inciso c) de la LGCI principalmente, y supletoriamente podría aplicarse la Norma Internacional de Auditoría (NIA 620) *"Uso del trabajo de un experto"* y específicamente según lo estatuido en el artículo 24 inciso e) del *"Reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna del Poder Judicial*", publicado en la Gaceta Nro. 112 del 11 de junio de 2008.

V. CONCLUSIONES

1) La Auditoría Judicial sí posee la facultad de emitir y dirigir asesorías y/o advertencias- a cualquier órgano pasivo o titular subordinado que fiscaliza de conformidad con el artículo 22 inciso d) de la Ley General de Control Interno, Ley 8292.

2) El artículo 33 inciso c) de la Ley General de Control Interno, Ley 8292; es la norma general que otorga la potestad al auditor interno para solicitar el criterio experto de cualquier funcionario de la administración activa con competencia para ello, en el entendido de que esta asesoría sea necesaria para el ejercicio de la auditoría interna.

3) Las competencias de asesoría que realizan los titulares subordinados o funcionarios de cualquier nivel jerárquico a las auditorías que solicitan su experticia, deben darse en forma previa o concomitante al ejercicio de la auditoría interna, sin lo cual perdería sentido su carácter de ser ejercicios preventivos. Es decir, constituyen apoyos o colaboraciones "ex ante" y no "ex post" a los productos finales de la auditoría.

Atentamente,

Firmado digitalmente por MARIO ALBERTO PEREZ FONSECA (FIRMA)

M.Sc. Mario Alberto Pérez Fonseca
GERENTE DE ÁREA A.I.

Firmado digitalmente por PABLO PACHECO SOTO (FIRMA)

Lic. Pablo Pacheco Soto
FISCALIZADOR ABOGADO

Firmado digitalmente por MARJORIE GOMEZ CHAVES (FIRMA)

Licda. Marjorie Gómez Chaves
ASISTENTE TÉCNICO

PPS/ghj
Ce: Archivo
Secretaría Técnica DFOE CGR
División Jurídica CGR
G: 2015004274
NI: 35875 (2015)