

Señores (as)
Junta Directiva CNE

Ingeniero
Alejandro Picado Eduarte
Presidente CNE

Respetables señores (as):

De conformidad con lo establecido en la Ley General de Control Interno, (N° 8292), el Sistema de Control Interno (SCI), está conformado orgánicamente por la administración activa de cada entidad y su Auditoría Interna. En ese sentido, la efectividad operativa de dicho sistema requiere que la actividad de las auditorías internas se desarrolle bajo el principio de independencia funcional y de criterio ¹, por medio del cual se busca que la labor de aseguramiento, acompañamiento y asesoría que realicen esté resguardada y libre de injerencias externas, que comprometan su actividad. ²

En reiterados pronunciamientos, la Contraloría General se ha referido a la independencia funcional y de criterio de las auditorías internas y ha concluido que la auditoría interna es una actividad independiente, objetiva y asesora, que contribuye al logro de los objetivos institucionales mediante la práctica de un enfoque sistemático y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de dirección, la administración del riesgo y el control, conforme lo establece el bloque de legalidad.

Al respecto, mediante oficio DFOE-PG-0027 (N.° 1257), del 26 de enero del 2016, señaló lo siguiente:

a. Independencia funcional y de criterio del Auditor Interno

La auditoría interna desempeña un papel de especial relevancia por cuanto es una actividad independiente, objetiva y asesora (Artículo 21, LGCI), que contribuye al logro de los objetivos institucionales mediante la práctica de un enfoque sistemático y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de dirección, la administración del riesgo y el control en las instituciones respectivas, conforme lo establece el bloque de legalidad. Así también, 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.

/.../

¹ Artículo 25 de la Ley N.° 8292.

² En el mismo sentido, las "Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público", señalan que los servicios que prestan las auditorías internas deben ser ejercidos con independencia funcional y de criterio, conforme a sus competencias.

De forma tal que, si bien la responsabilidad del Sistema de Control Interno (SCI) es del jerarca y los titulares subordinados, es necesario que exista un equilibrio entre ésta y el grado de independencia funcional y de criterio que debe tener toda auditoría interna. En esa misma línea, la Normas Generales citadas, en el punto 1.6 Responsabilidad de la Auditoría Interna sobre el SCI reconoce que:

La auditoría interna, en cumplimiento de sus funciones, debe brindar servicios de auditoría interna orientados a fortalecer el SCI, de conformidad con su competencia institucional y la normativa jurídica y técnica aplicable³.

En concordancia con lo citado, el Órgano Contralor mediante oficio DAGJ-06202009 (4616) del 05 de mayo de 2009, concluyó:

Como parte de las condiciones fundamentales para el ejercicio de la auditoría interna, se estipula legal, técnica y doctrinariamente la independencia funcional y de criterio, lo cual, entre otros, se prevé con lo dispuesto en el citado artículo 24 de la Ley General de Control Interno. La independencia funcional, en términos generales, se refiere 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. Por otra parte, la independencia de criterio está referida a la independencia mental, a la objetividad e imparcialidad, con que se debe ejercer la actividad de auditoría interna. La afectación en la independencia funcional, entre otros, puede incidir directamente en la de criterio, pues se propicia la existencia de circunstancias que menoscaban o comprometen dicha objetividad y, en consecuencia, el cabal cumplimiento de sus fines.

Como se indicó, la Ley General de Control Interno, establece un amplio marco normativo sobre las competencias de las auditorías internas, de la relación con su Jerarca⁴ (Junta Directiva) y Titulares Subordinados⁵ (jefaturas) así como de la facultad que tienen las Auditorías Internas de brindar servicios preventivos, entre ellos la función asesora y de advertencia (bajo determinadas circunstancias).

De conformidad con lo regulado por la Ley 8292, los servicios que presta la Auditoría Interna de la CNE tienen sustento en lo siguiente:

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...”*

³Oficio N.º 1257 (DFOE-PG-0027, del 26 de enero del 2016)

⁴Artículo 2, definiciones: Jerarca: Superior jerárquico del órgano o del ente; ejerce la máxima autoridad dentro del órgano o ente; unipersonal o colegiado.

⁵ Artículo ídem, Titular Subordinado: funcionario de la administración activa responsable de un proceso, con autoridad para ordenar y tomar decisiones.

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.

Al respecto, la División de Asesoría Jurídica de la Contraloría General de la República en su Dictamen 14475 (DAGJ-1560-2007) del 04 de diciembre de 2007, en relación con el alcance del artículo 22, inciso d), señaló:

(...) “... **existe una doble obligación para el auditor interno: la primera, asesorar al jerarca del cual depende en asuntos estrictamente de su competencia y, la segunda, advertir a los sujetos pasivos que fiscaliza, incluyendo al jerarca, sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones que se encuentren a contrapelo del ordenamiento jurídico y técnico y siempre y cuando sean de su conocimiento...**” (El resaltado es de la Auditoría Interna)

De igual la División de Fiscalización Operativa y Evaluativa de la Contraloría General de la República mediante oficio N.00435 (DFOE-DL-0038) del 15 de enero, 2018, indicó

La auditoría interna, según lo señala el artículo 21 de la LGCI, (...) 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.

Ahora bien, en uso de las citadas competencias, esta Auditoría en su Fiscalización se permite emitir la presente **Asesoría** sobre los servicios que brinda la Auditoría Interna: Advertencia, Asesoría y Autorización de Libros y las disposiciones que las regulan, según lo siguiente:

Competencia para Asesorar:

Conforme al ordenamiento jurídico y técnico y en el ámbito de las competencias propias de la Auditoría Interna, el servicio de asesoría será prestado al jerarca (Junta Directiva), sin perjuicio de que, a criterio del Auditor Interno, o cuando corresponda, la Asesoría se podrá brindar a otros niveles de la organización o sujetos interesados.

Puede ser verbal o escrita y consta de criterios, observaciones, opiniones y elementos de juicio profesional para la toma de decisiones con respecto a acciones de control y vigilancia en el uso de los recursos públicos, los cuales por mandato legal debe fiscalizar⁶, sin que dicha labor riña con los principios de independencia funcional y de criterio⁷ respecto de la Junta Directiva y de los demás órganos de la Administración Activa de la CNE que son de su competencia. Por lo general

6 Artículo 51 de la Ley Nacional de Emergencias y Prevención del Riesgo

7 Artículo 25 de la Ley General de Control Interno

media una solicitud expresa y por escrito, pero también puede ser verbal, según la urgencia con que se desee evacuar la situación concreta.

Competencia para Advertir:

Generalmente es de oficio y por escrito a raíz del conocimiento por parte de la Auditoría Interna de conductas o decisiones con posibles consecuencias para la CNE y su objetivo es agregar valor y a su vez, derivar una acción correctiva por parte de la administración y aunque no resulta de obligado acatamiento por parte del jerarca, es de esperar que éste actúe de manera congruente con la advertencia.

Definiendo la Contraloría General de la República mediante oficio N.00435 (DFOE-DL-0038), antes señalado, que:

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

Y sobre la advertencia el mismo criterio aclara lo siguiente:

Concepto de “advertencia” como parte fundamental y sustancial de las competencias de la auditoría interna: (...) 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 Interno⁸ 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. (...)

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; (...) y que al igual que las otras

⁸ (véase Contraloría General de la República, oficio no. 8429-2003, DI-CR-327 del 8 de agosto de 2003).

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.

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. El subrayado no pertenece al original

Sobre el particular, en el citado Dictamen 14475 (DAGJ-1560-2007) la Contraloría General de la República sobre el servicio de Advertencia, indicó:

La advertencia: “...Corresponde a una 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. Esta labor se ejecuta sobre asuntos de su competencia y sin que se menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias, cuando sean de su conocimiento conductas o decisiones de la administración activa, que contravengan el ordenamiento jurídico y técnico. **En su forma más sencilla consistiría en prevenir sobre las posibles consecuencias de una decisión, hecho o situación, con el sustento jurídico y técnico pertinente, que puede expresarse en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda y debe quedar consignada en actas o 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;** (...) El destacado no es del original

En el año 2012, a través de oficio 02836 (DFOE-ST-003), del 23 de marzo, 2012, la Contraloría General de la República se pronuncia nuevamente sobre el alcance del servicio de “**Advertencia**”, y puntualmente señaló:

1. Se brinda a todos los órganos pasivos de la fiscalización de la auditoría interna. Esto significa que no está restringido al jerarca, sino que puede prestarse a las diferentes instancias del ámbito de fiscalización de esa unidad.
2. La auditoría interna suministra el servicio cuando los asuntos a los cuales se refiere llegan a ser de su conocimiento; en otras palabras, nace de su iniciativa ante conductas o decisiones de las cuales se entera por diversos medios, y no obedece a solicitudes formales del sujeto pasivo, si bien tales solicitudes pueden ser el medio que lleve a que la auditoría interna se entere, de manera colateral, de los asuntos sobre los cuales decide advertir. Lo anterior también implica que el auditor no necesariamente debe advertir sobre toda conducta o decisión que la administración ejecute o pretenda ejecutar, pues no puede esperarse que se entere de la totalidad de ellas.

3. *No basta con que se señalen a la administración las conductas o decisiones identificadas, sino que es preciso que las eventuales consecuencias de las conductas o decisiones se identifiquen y se expongan con la motivación debida.*
4. *Puede brindarse a priori si la auditoría interna identifica la intención antes de que se convierta en conducta o decisión, o de manera concomitante. En el primer caso, procurará prevenir a la administración para que valore la intención; en el otro, su fin será que se valoren otras opciones. Por lo demás, si se hablase de una advertencia efectuada de manera posterior, su objetivo sería que la administración emprenda las medidas para corregir la conducta o decisión, de manera que no acarree las consecuencias esperables.*
5. *En todos los casos, la manifestación de la auditoría interna debe ser oportuna. Si se realiza de manera previa o concomitante, permitirá contribuir a la formación de la voluntad administrativa; si ya la conducta se ha puesto de manifiesto o la decisión ya se ha emprendido, este criterio de oportunidad reviste mayor relevancia pues la adopción de medidas correctivas ha de ser más urgente a fin de evitar las consecuencias eventuales.*
6. *Ha de ser constructiva, por lo que todo lo expuesto en la advertencia debe ser concienzudamente razonado y expresarse en términos de cortesía, profesionalismo y cooperación, y sin afán de crítica o juzgamiento, de modo que agregue valor al desempeño institucional.*
7. *Debe generarse evidencia escrita de su prestación. En esencia, esto implica una comunicación formal de lo observado por el auditor y sobre lo cual advierte, pero si la prestación del servicio ocurre en ocasión de la asistencia del auditor a las sesiones del jerarca (o a la participación en reuniones de otra naturaleza), debe anotarse todo lo pertinente en las actas respectivas (o al menos anotarse en las minutas respectivas, en el caso de las reuniones), incluyendo lo manifestado por el auditor y la reacción del órgano administrativo que recibe la advertencia.*
8. *Puede abarcar temáticas jurídicas, técnicas o administrativas, teniendo siempre presente que corresponde al auditor brindarla en asuntos de su competencia.*
9. *El auditor debe procurar su independencia y evitar incurrir en coadministración. Por consiguiente, si bien corresponde al auditor sugerir la reevaluación de lo actuado o decidido por la administración, las observaciones no deben concluir con la sugerencia de acciones específicas para solventar la eventual conducta o decisión, pues ello colocaría al auditor en una posición de compromiso para la posterior fiscalización de las acciones y sus resultados.*
10. *Puesto que la advertencia se traduce en el suministro de observaciones, la recomendación esencial será valorar la conducta o decisión, así como las eventuales consecuencias, a fin de identificar acciones que puedan conducir al logro de lo pretendido por la institución, pero sin caer en faltas al ordenamiento ni provocar algún otro tipo de menoscabo a la gestión.*

Aunque la Advertencia no es de obligado acatamiento por parte del jerarca, es de esperar que éste actúe de manera congruente con la advertencia, toda vez que el artículo 12 de la LGCI le impone, entre otros, los siguientes deberes en su calidad de Jerarca y responsable del adecuado funcionamiento del Sistema de Control Interno:

- “a) Velar por el adecuado desarrollo de la actividad del ente o del órgano a su cargo
b) Tomar de inmediato las acciones correctivas, ante cualquier evidencia de desviaciones o irregularidades.
c) Analizar e implantar, de inmediato, las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y las demás instituciones de control y fiscalización que correspondan.”

Señalando también esta misma Ley en el artículo 10:

“**Responsabilidad por el sistema de control interno.** Serán responsabilidad del jerarca y del titular subordinado establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional. Asimismo, será responsabilidad de la administración activa realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento.

Competencia para Autorizar Libros de Actas y otros:

Asimismo, como parte de las **Competencias** de esta Auditoría Interna (Artículo 22 de la Ley General de Control Interno, el inciso e) establece:

- 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.

El fin de esa “autorización de libros” es proporcionar una garantía razonable de la autenticidad de los libros y de la información que éstos contienen y a su vez, viene a ser un elemento coadyuvante en el fortalecimiento de los sistemas de control interno. Por esa razón, la oportunidad del proceso de autorización de libros es determinante pero también la oportunidad en el vaciado de las actas al respectivo Libro

Ahora bien, existen dos momentos clave en el proceso de autorización de Libros (CGR criterio Nº DI-CR-383 (09937) del 12 de setiembre, 2003, reiterado en oficio 05654 (DAGJ-0725-2006) de 3 de mayo, 2006):

Antes del uso del libro. De acuerdo con sanas prácticas de control interno, en la fase de apertura, entre otros, la autorización de libros 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. 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 y en cada folio el sello de esa unidad...

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, estampar la razón de cierre... **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... 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...” El resaltado no pertenece al original.

Finalmente, esta Auditoría Interna se permite indicar tanto a la Junta Directiva como al Presidente de la CNE y la Administración Activa, que pueden contar con nuestra asesoría cuando así lo considere pertinente, aclarando o aportando la colaboración cuando de conformidad con nuestras competencias se considere conveniente y sin tener la intención de coadministrar o inmiscuirse en asuntos que son directamente responsabilidad de la Administración activa.

Sobre el particular, se suscribe,

Elizabeth Castillo Cerdas
Auditora Interna

 Archivo
ECC/ rgj