



AS-AINNOVAC-0023-2023

4 de marzo de 2024

Señora
Licda. Dylana Jiménez Méndez
Jefe a.i. Área Gestión Técnica y Asistencia Jurídica
Dirección Jurídica
Caja Costarricense de Seguro Social

Estimada señora:

ASUNTO: Asesoría referente al proyecto de ley denominado “Reforma de varios artículos de la Ley General de Control Interno, Código Municipal y a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República para fortalecer la naturaleza de las auditorías internas y su relación con la administración activa” Expediente legislativo Nro. 24.007

En el ejercicio de las competencias de control y fiscalización establecidas en la Ley General de Control Interno 8292, y las disposiciones emitidas por la Contraloría General de la República en la norma 1.1.4 de las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, mediante el cual dispone de manera expresa que entre los servicios que brindamos, se encuentran los Preventivos de los cuales forma parte la asesoría, se procede a la atención del oficio GA-DJ-01489-2024 fechado del 16 de febrero del 2024, mediante el cual **solicita criterio técnico en relación con el texto del proyecto de ley titulado “Reforma de varios artículos de la Ley General de Control Interno, Código Municipal y a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República para fortalecer la naturaleza de las auditorías internas y su relación con la administración activa” expediente legislativo Nro. 24.007.**

1. OBSERVACIONES SOBRE EL TEXTO DEL PROYECTO DE LEY

Con fundamento en el artículo 21 de la Ley General de Control Interno vigente, es conveniente resaltar que, dentro de las competencias de la Auditoría Interna no se contempla la emisión de criterios técnicos; por lo que el presente documento se elabora en el marco de una asesoría, que se encuentra dentro de las funciones que establece el ordenamiento jurídico; con la finalidad de proveer insumos que coadyuven a esa Dirección Jurídica, a la toma de decisiones informadas y en apego al marco legal y técnico correspondiente.

Al respecto, es importante señalar, que la presente asesoría se brinda de conformidad con las competencias establecidas en inciso d) del numeral 22 de la Ley General de Control Interno, que dispone la posibilidad de “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”, numeral que ha sido revisado y aclarado por la Contraloría General de la República, quien ha señalado que la asesoría puede ser brindada según el criterio del Auditor Interno, a otros niveles de la organización o, cuando corresponda a otros sujetos interesados (DFOE-DL-0199 del 22 de febrero del 2018).



Asimismo, procede indicar que el análisis a realizar por esta Auditoría se hace en función de su ámbito de competencia, razón por la cual, los asuntos de otra naturaleza contenidos en el articulado del citado proyecto, que se apartan de esa premisa, no son abordados considerando que por su especialidad le corresponde a otras instancias su análisis, conforme a las facultades que son asignadas por el ordenamiento jurídico. En tal sentido, haremos el análisis respectivo a la propuesta de reforma referida únicamente al artículo 1 del supracitado proyecto de ley, que se relacionan con:

“ARTÍCULO 1- Se reforman los artículos 5, incisos b) f) y g) del artículo 22, 25, 30, 34, 36 y 37 de la Ley 8292, Ley General de Control Interno, de 31 de julio de 2002, (...).”

Como se observa, el proyecto propone modificar parcialmente los artículos de la actual Ley General de Control Interno (**LGCI**); los cuales abarcan las siguientes temáticas: Artículo 5º-**“Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública”**, Artículo 22.-**“Competencias”**, Artículo 25.-**“Independencia funcional y de criterio”**, Artículo 30.-**“Jornada laboral”**, Artículo 34.-**“Prohibiciones”**, Artículo 36.-**“Informes dirigidos a los titulares subordinados”**, Artículo 37.-**“Informes dirigidos al jerarca”**.

En tal sentido, conviene conocer el antecedente del proyecto de ley y la finalidad de la reforma que propone:

1.1 ANTECEDENTE DEL PROYECTO DE LEY

Según se observa en el documento del proyecto, este tuvo su origen....”*Como parte del trabajo de la Subcomisión de Reformas del Código Municipal de la Comisión Permanente Especial de Asuntos Municipales y Desarrollo Local Participativo de la Asamblea Legislativa, conformada por los señores diputados: Olga Lidia Morera Arrieta, Horacio Alvarado Bogantes y Danny Vargas Serrano, se inicia, en octubre de 2022, un esfuerzo para concretar una serie de reformas al Código Municipal, a fin de mejorar esta normativa e incidir en la gestión del régimen municipal.*

En virtud de esta iniciativa, se identifica la necesidad de validar con distintos agentes de desarrollo estas propuestas para reformar dicho cuerpo normativo; es por ello que en enero de 2023 se desarrolla el Foro “Reformas legales para mejorar la gestión municipal: un modelo estratégico”, con la colaboración del Instituto de Formación y Capacitación Municipal de la UNED y el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal.

El ejercicio desarrollado posibilitó, a través del abordaje especializado en cada una de las mesas temáticas, un intercambio fluido entre los principales interlocutores implicados en la transformación del régimen municipal. Al tiempo que permitió al Poder Legislativo valorar la pertinencia de sus propuestas, acrecentando con ello el valor público y legitimidad de dicha instancia representativa.

*El foro se dividió en mesas de trabajo, cada una con varios subtemas a abordar. La mesa de trabajo titulada “**Organización de la Corporación Municipal**” incorporó como tercer sub eje el tema: “**Administración pasiva de las auditorías internas municipales**”, (...).*



1.2 FINALIDAD DE LA REFORMA

De conformidad con el documento del proyecto de ley en revisión, la propuesta de reforma a la LGCI Y LOCGR está orientada a:

*“(...) el proyecto de ley pretende **validar la naturaleza asesora de la auditoría interna y su relación con la administración activa frente a sus recomendaciones**, al modificar ciertos artículos de la Ley de Control Interno **para que quede claro que la implementación de las recomendaciones que emanen de la auditoría tienen esa naturaleza: recomendativa**, que se deriva de su origen asesor, pues entonces es responsabilidad de la administración evaluar y analizar las observaciones, criterios, opiniones, recomendaciones o advertencias de la auditoría interna, no sin antes tener claro las posibles consecuencias de su decisión. Tampoco se trata simplemente de que la administración ignore las advertencias de la auditoría interna **bajo el argumento de que no está dentro de su competencia**. En este sentido, si existe alguna duda razonable para tomar una decisión, al menos el asunto debería ser sometido por parte de la administración a otras instancias internas o externas que brinden orientación sobre la materia.*

*En relación con las funciones de asesorar al jerarca y de advertir a toda la Administración, no queda duda que son muy delicadas y deben ser manejadas por el auditor con la prudencia y el tino necesarios para no interferir con la voluntad administrativa, y mucho menos sustituirla. Es por ello que **parte de las reformas propuestas en este proyecto de ley tienen como finalidad la de preservar en todo momento su independencia y objetividad respecto de los órganos que fiscaliza, incluido el jerarca.***

*Por último, como parte de los deberes y competencias de las auditorías internas está el dar seguimiento a sus recomendaciones, **ya sea cuando son emitidas por medio de la asesoría, advertencia o informes de auditoría**, toda vez, que esto constituye un deber de cuidado y diligencia profesional. Si bien, la responsabilidad por el sistema de control interno es responsabilidad de la administración activa, **lo cierto es que en la práctica, algunas auditorías devienen en involucrarse en las decisiones de la administración activa** motivados por el elevado riesgo latente de incurrir eventualmente en responsabilidad administrativa cuando -por dolo o culpa grave- incumplan sus deberes y funciones, infrinjan la normativa técnica aplicable o el régimen de prohibiciones referido en la LGCI; todo sin perjuicio de las responsabilidades que les puedan ser imputadas civil y penalmente (artículo 40 de la LGCI).*

Las recomendaciones que emanen de la función de la auditoría no deben sustituir ni tampoco participar conjuntamente con la toma de decisiones de la administración activa respecto de las competencias que le han sido asignadas en el ordenamiento jurídico, es decir, los auditores no se encuentran autorizados para involucrarse en competencias propias de la administración activa, sino solamente sobre materias que se refieran o estén contenidas en la esfera de su competencia.

*Por los razonamientos antes señalados, la propuesta de este proyecto de ley se dirige a fortalecer en forma general las auditorías internas, **dentro de lo que se incluye que las recomendaciones que se emanen de las auditorías internas deben estar ligadas al contenido mismo del plan de trabajo que se esté aplicando ese año en la respectiva administración, ya que es lo que permite determinar los alcances del ámbito de competencia de esa auditoría**. De ahí que resultan necesarias las reformas planteadas en este proyecto de ley para fortalecer las competencias de la auditoría como extensión de la función propia de la Contraloría General de la República y evitar que al*



ejerger su labor se desvíe su accionar y se ejerzan competencias propias de la administración activa de la cual son parte”.

2. ANÁLISIS DEL CONTEXTO DEL PROYECTO DE LEY

En virtud de lo que el proyecto de ley de cita busca, que según se describió en el apartado anterior, está estrechamente relacionado con **las responsabilidades de la administración activa y las competencias de las auditorías internas**, deviene oportuno analizar el rol y responsabilidades que tiene cada componente orgánico del Sistema de Control Interno institucional, y en especial la función que las auditorías internas están llamadas a ejercer.

2.1. Conceptualización, objetivo y responsabilidad por el Control Interno

En primera instancia resulta conveniente recordar aspectos fundamentales del control interno, su conceptualización, objetivo y la responsabilidad de establecerlo, mantenerlo, evaluarlo y fortalecerlo constantemente.

El Control Interno (C.I.) es un elemento fundamental de la gestión administrativa, y debe estar presente en todos los procesos institucionales desde el principio hasta el final. El C.I. consiste en un conjunto de decisiones, acciones e instrumentos de aplicación consistente, que tiene su implementación en todos los procesos administrativos, como un medio para el logro de los objetivos previstos.

El concepto de control interno plasmado en el artículo 8 de la LGCI, señala que éste tiene como propósito brindar seguridad en la consecución de los objetivos de la organización a diferentes niveles. Al respecto, la definición del control interno incluye cuatro categorías de objetivos: protección de activos, información, eficiencia y eficacia de operaciones y cumplimiento normativo. De esta forma, originalmente fue concebido como un mecanismo para proteger los activos de una institución y para garantizar la eficiencia de las operaciones y la confiabilidad de la información financiera, no obstante ante los distintos riesgos emergentes globales, el control interno se ha fortalecido hasta llegar a convertirse en un elemento esencial de la gestión de toda organización, pues se ha reconocido su importancia en el cumplimiento de los objetivos a todo nivel (operativo, táctico, estratégico).

Así, el C.I. debe ser visto como un medio que ayuda al desarrollo de las estrategias y planes operativos, con eficiencia y eficacia, con un enfoque basado en riesgos, que garantice el cumplimiento de las metas y la protección del patrimonio de la institución. No se trata solamente del mantenimiento de registros contables correctos y la detección de fraudes, es un proceso que, bajo la responsabilidad de la máxima autoridad y los titulares subordinados, es ejecutado por todos los funcionarios de la organización, de manera transversal y sistemática en todos los procesos, con el fin de propiciar el logro de los objetivos de la entidad y por consiguiente orientado a materializar la visión y cumplir la misión institucional.

2.2. Normativa sobre la responsabilidad por el Control Interno y la prohibición del auditor de ejercer funciones y actuaciones de administración activa

Lo expuesto en el apartado anterior es conforme con lo establecido el artículo N° 10 de la Ley General de Control Interno, con el artículo N° 18 de la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos y con las Normas de control interno para el Sector Público (NCI) emitidas por la Contraloría General de la República.



El control interno es un sistema, y como tal, está integrado por diversos componentes que producen un resultado final. En la normativa vigente, es posible identificar dos componentes orgánicos y cinco componentes funcionales del control interno. Este concepto se recoge, en los términos dichos, en la regulación 1.1 de las NCI; por su parte, la LGCI define los componentes orgánicos (artículo 9), y hace referencia a los componentes funcionales en los diferentes artículos.

Los componentes orgánicos del control interno son las instancias organizacionales que participan en el control interno, a saber: la administración activa y la auditoría interna. Los diferentes alcances de la participación de cada uno de ellos en el sistema, también es considerada en la normativa jurídica y técnica.

Los componentes funcionales vigentes, según la LGCI y la normativa técnica emitida por la CGR (Ambiente de control, Valoración del riesgo, Actividades de control, Sistemas de información y Seguimiento), son las cinco partes del sistema que deben ser establecidos, mantenidos, perfeccionados y evaluados, de acuerdo con las responsabilidades que competen a las diferentes instancias institucionales.

Esta responsabilidad de la administración activa sobre el C.I. se relaciona con la obligación de rendir cuentas a la sociedad sobre la manera como emplean los recursos públicos asignados. Esto por cuanto el C.I. es el instrumento básico de que disponen para asegurarse que se actúe de conformidad con valores éticos y con las disposiciones legales, técnicas y administrativas, establecidas para promover el logro de los objetivos institucionales.

Por ello, la supracitada Ley en el Artículo 39 **“Causales de responsabilidad administrativa”**, establece:

“El jerarca y los titulares subordinados incurrirán en responsabilidad administrativa y civil, cuando corresponda, si incumplen injustificadamente los deberes asignados en esta Ley, sin perjuicio de otras causales previstas en el régimen aplicable a la respectiva relación de servicios.

El jerarca, los titulares subordinados y los demás funcionarios públicos incurrirán en responsabilidad administrativa, cuando debiliten con sus acciones el sistema de control interno u omitan las actuaciones necesarias para establecerlo, mantenerlo, perfeccionarlo y evaluarlo, según la normativa técnica aplicable. /.../

Igualmente, cabrá responsabilidad administrativa contra los funcionarios públicos que injustificadamente incumplan los deberes y las funciones que en materia de control interno les asigne el jerarca o el titular subordinado, incluso las acciones para instaurar las recomendaciones emitidas por la auditoría interna, sin perjuicio de las responsabilidades que les puedan ser imputadas civil y penalmente.

/.../

Cuando se trate de actos u omisiones de órganos colegiados, la responsabilidad será atribuida a todos sus integrantes, salvo que conste, de manera expresa, el voto negativo.

En complemento a estos roles y responsabilidades asignados a la Administración Activa, está el ejercicio de la función de auditoría interna, unidad a la que la LGCI le asigna la tarea de mejorar y



proteger el valor de la institución y dar una garantía razonable a la ciudadanía de que la Administración Activa está realizando adecuadamente los procesos de gobernanza, gestión del riesgo y del control. De ahí que ese mismo cuerpo normativo, en el artículo 25¹, previó la necesidad de la independencia funcional de la unidad de auditoría de los procesos operativos, estratégicos y de la toma de decisiones en todos los niveles, a fin de que aporte al jerarca y titulares subordinados y demás partes interesadas, una visión adicional y objetiva sobre la gestión institucional, lo cual realiza mediante el aseguramiento o fiscalización y los servicios preventivos.

En tal sentido, para garantizar esa independencia y objetividad requerida, en el artículo 34 “Prohibiciones” de la LGCI, se establece:

“El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones:

a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia. (...) (El resaltado no es del original).

De lo anterior resulta claro que la responsabilidad principal por el diseño, la implantación, la operación, la evaluación, el mejoramiento y el perfeccionamiento del C.I. es inherente al jerarca y titulares subordinados. Asimismo, como componente orgánico del sistema de control interno, mientras la administración activa tiene la responsabilidad de establecer, mantener y fortalecer el C.I., **la auditoría interna, con su responsabilidad de asesoría, advertencia y fiscalización, debe emitir recomendaciones y sugerencias relevantes y oportunas para reforzarlo.**

Es por esta razón que en el Artículo 12 la LGCI establece para la Administración, la responsabilidad de implantar las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna, la Contraloría General de la República, auditoría externa y demás entes externos de control y fiscalización:

Artículo 12.-Deberes del jerarca y de los titulares subordinados en el sistema de control interno. En materia de control interno, al jerarca y los titulares subordinados les corresponderá cumplir, entre otros, los siguientes deberes:

a) ...

b) ...

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.

d) (...)

Bajo este contexto, son causales de responsabilidad administrativa, cuando corresponda, el incumplimiento injustificado de los deberes establecidos en la LGCI, las acciones que produzcan debilitamiento del sistema de control interno o la omisión de las actuaciones necesarias para establecerlo, mantenerlo, perfeccionarlo y evaluarlo, **incluyendo las acciones para instaurar las recomendaciones emitidas por la auditoría interna**, sin perjuicio de las responsabilidades que

¹ LGCI 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.



puedan ser imputadas civil y penalmente. Así como, la infracción de la normativa técnica aplicable o el régimen de prohibiciones establecido en la LGCI para los funcionarios de la auditoría interna.

2.3. Sobre la función de auditoría interna y la planificación basada en riesgos

En primera instancia haremos referencia al marco técnico internacional relacionado con la función de las auditorías internas, sobre el cual se fundamenta la Ley General de Control Interno y la normativa técnica emitida por la Contraloría General de la República.

El Instituto Global de Auditores Internos (IIA), que emite el Marco Internacional de Prácticas Profesionales (IPPF) para las auditorías internas, define Auditoría Interna “(...) como una actividad independiente, objetiva y consultiva diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. La auditoría interna ayuda a una organización a cumplir con sus objetivos ofreciendo un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia en los procesos de gestión del riesgo, de control y de gobernabilidad”.

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que es la organización central para la fiscalización pública exterior, proporciona y defiende principios, normas, orientaciones y guías profesionales reconocidos internacionalmente, que promueven la calidad, excelencia, credibilidad, independencia y relevancia de las auditorías del sector público. Las denominadas Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), emitidas por la INTOSAI, destacan la relevancia de la valoración de riesgos para un correcto ejercicio de auditoría interna.

La Ley General de Control Interno, recoge este concepto de la función de auditoría, en el 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.*

La función principal de la auditoría interna como componente del Sistema de Control Interno, es proporcionar seguridad razonable y contribuir a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la validación y mejora de aspectos tales como; las operaciones de la entidad, la administración del riesgo, el control interno y sus procesos de dirección. Esta función cobra mayor relevancia ante los riesgos emergentes, ya que el asesoramiento a la administración en esos aspectos, genera insumos significativos para la sostenibilidad institucional², la toma de decisiones en un contexto de alta incertidumbre y la adaptación de las estrategias y los controles a las nuevas circunstancias.

Para cumplir con esa función, se requiere que la planificación de la Auditoría esté alineada con los procesos y la planificación estratégica institucional³, para ello, con fundamento en el marco normativo nacional e internacional para la práctica profesional de la Auditoría Interna, el universo de auditoría

² La sostenibilidad institucional se refiere a la forma de interpretar el entorno cambiante, así como del uso de técnicas y metodologías para proyectarse a mediano y a largo plazo, con una visión clara de las demandas potenciales.

³ Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, Item 2.2 Planificación



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

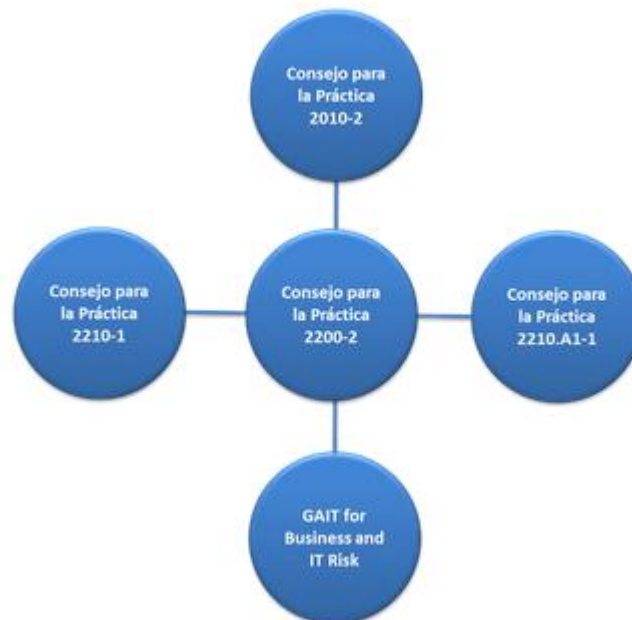
Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

consiste en todos los posibles servicios de auditoría que pudieran realizarse, se compone de órganos, procesos, sistemas y actividades auditables o conjunto de áreas de la organización que son susceptibles de auditoría, con el fin de brindar un aseguramiento adecuado a cada una de dichas funciones de negocio. De ahí que para determinar el plan anual de auditoría es necesario evaluar el **nivel de riesgo inherente en los procesos**.

Partiendo de que la valoración de riesgos es la base para la planificación de la auditoría interna, mediante un proceso administrativo sistemático, en cumplimiento con el marco legal aplicable, las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público y las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, emitidas por la Contraloría General de la República, se realiza la planificación anual de actividades a ejecutar en el periodo, que se extrae de ese universo de auditoría, mediante el análisis a los macroprocesos, procesos, actividades y los riesgos inherentes, teniendo en cuenta su impacto en los objetivos de la organización, para lo cual se toma en cuenta, la información obtenida de parte de la Alta Dirección y de los responsables de los procesos, el Plan Estratégico de la Institución, el Plan Estratégico de la Auditoría Interna, los resultados de evaluaciones anteriores, estadísticas de aspectos denunciados, los riesgos del entorno, la participación de otras partes interesadas tanto internas como externas, el ciclo de auditoría, entre otros.

Tanto el marco internacional como nacional, requiere que las auditorías para agregar valor a la organización, **ejecuten un enfoque de auditoría basada en riesgos**, para ello debe identificar el nivel madurez de la gestión de riesgos en la organización y **pueden guiar** su trabajo orientado con base en las distintas directivas de las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, entre ellas los denominados “Consejos para la Práctica” que se muestran en la siguiente gráfica y de seguido se comentan:



Fuente: International Professional Practices Framework IPPF- IIA



El Consejo para la Práctica 2010-1 “Objetivos del trabajo”, refiere que auditoría interna debe considerar la gestión de riesgos asociados a la entidad. Las actividades de auditoría seleccionadas deben estar alineadas al proceso de evaluación de riesgos derivados de la formulación del plan anual de auditoría. Una vez que el auditor identificó los controles clave de los riesgos sensibles, que ayudan a visualizar las áreas críticas, procede a determinar en su plan específico los procedimientos a realizar, alineados con los objetivos determinados para cada proyecto de auditoría.

El Consejo para la Práctica 2010-2 “Uso del proceso de gestión de riesgos en la planificación de Auditoría Interna”, puede resumirse en que destaca la necesidad de identificar los riesgos inherente y residual, así como los controles claves que ayudan a reducir un riesgo a un nivel tolerable. El riesgo residual es definido en las normas como “el riesgo que permanece después de haber realizado las acciones para mitigar el impacto y la probabilidad del acontecimiento adverso, lo que implica las actividades de control en respuesta al riesgo, y los controles claves los define como aquellos que ayudan a reducir un riesgo a un nivel tolerable.

Refiere a que la planificación de auditoría interna necesita estar soportada en el proceso de gestión de riesgos desarrollada en la organización. Este consejo, reconoce que el nivel de madurez de la gestión de riesgos es diferente en cada organización, y que auditoría interna trata de evaluar si los controles funcionan, son excesivos o complejos.

El Consejo para la Práctica 2210.A1-1 “Evaluación de riesgos en la planificación del trabajo” recomienda que el auditor interno debe examinar: la fiabilidad de la evaluación de riesgos, el proceso para vigilar, informar y resolver asuntos de riesgo y control, eventos que excedan límites y los riesgos relevantes. Ello obliga a los auditores internos a estar familiarizados con las actividades de riesgo y control para identificar áreas donde poner énfasis.

El Consejo para la Práctica 2200-2 “Uso de un enfoque basado en riesgos, partiendo de los más significativos, para identificar los controles que van a ser evaluados en el trabajo de auditoría interna”. Este consejo refiere a la necesidad de considerar los otros Consejos descritos (2010-2; 2210-1; y 2210.A1-1), asume que se han puesto en práctica y proporciona una guía con un enfoque basado en los riesgos de mayor a menor significatividad (top-down) para identificar e incluir en el alcance de la Auditoría Interna los controles claves para gestionar los riesgos.

Debido a limitaciones en la capacidad operativa recomienda evaluar sólo los controles claves, es decir, aquellos necesarios para gestionar riesgos relacionados con un objetivo crítico del negocio. Igualmente se deja abierta la posibilidad de usar otros métodos o marcos de referencia (COSO ERM, ISO 3100), siempre que los controles claves para la gestión de riesgos sean identificados y evaluados. **(Fuente: International Professional Practices Framework IPPF- IIA)**

Los Consejos para la Práctica dan ayuda concreta a los auditores internos en el cumplimiento del Código de Ética y de las Normas (aclarándolas y delimitando su alcance); en la promoción de buenas prácticas, y en el desarrollo de temas relacionados con el ámbito internacional, legal y regulatorio. Los Consejos para la Práctica y demás normas técnicas internacionales y nacionales citadas son solo una referencia para sustentar el deber de planificar el trabajo de auditoría basado en riesgos, establecido en el ordenamiento jurídico y técnico reseñado.



3. COMPARACIÓN Y ANÁLISIS DE ARTÍCULOS QUE PRETENDE MODIFICAR EL PROYECTO DE LEY

Procederemos a analizar los cambios que propone el proyecto de ley, transcribiendo el actual artículo en la Ley General de Control Interno y luego el artículo tal cual se encuentra redactado en el documento del proyecto de ley, del cual resaltaremos en negrita los cambios que se estarían generando, para luego realizar las observaciones respectivas.

A. El actual artículo 5 señala:

“Artículo 5º-Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública. La Contraloría General de la República convocará, al menos una vez cada dos años, a un Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública, con la participación de los auditores y subauditores internos del Sector Público, y de los demás funcionarios o especialistas que se estime pertinente, con el objeto de estrechar relaciones, propiciar alianzas estratégicas, fomentar la interacción coordinada de competencias, establecer vínculos de cooperación, intercambiar experiencias, propiciar mejoras en los procesos de fiscalización y control, revisar procedimientos y normas de control interno, presentar propuestas que tiendan a mejorar o agilizar la gestión sustantiva en el Sector Público y discutir cualquier tema de interés relativo a los fines de esta Ley.

El Ministerio de Hacienda transferirá los recursos que el órgano de fiscalización superior le solicite para realizar esta actividad”.

El proyecto de modificación propone:

“Artículo 5º-Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la hacienda pública.

*La Contraloría General de la República convocará, **al menos una vez al año**, a un Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la hacienda pública, con la participación de los auditores y subauditores internos del sector público, y de los demás funcionarios o especialistas que se estime pertinente, con el objeto de **mantener actualizados el sistema y los procesos de fiscalización y de control, fortalecer las competencias y habilidades del personal de las auditorías y de quienes presten servicios a estas**, revisar procedimientos y normas de control interno, presentar propuestas que tiendan a mejorar o agilizar la gestión sustantiva en el sector público y discutir cualquier tema de interés relativo a los fines de esta ley, **lo cual será considerado por la Contraloría General de la República y los entes u órganos sujetos a su fiscalización a efectos de sus competencias, responsabilidades y obligaciones establecidas en los artículos 3, 7 y 10 de esta ley.***

El objeto del congreso deberá contemplar marcos de referencia internacional para la implementación, gestión y control de un adecuado Sistema de Control Interno.

La participación al Congreso es de carácter obligatorio y corresponde a la Contraloría General de la República incorporar un informe de los resultados obtenidos del Congreso, dentro de su informe de rendición de cuentas anual.



El Ministerio de Hacienda transferirá los recursos que el órgano de fiscalización superior le solicite para realizar esta actividad”.

Se observa que el texto propuesto para el artículo 5:

- Propone el cambio en la periodicidad del Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública de cada dos años a anual.
- Amplía sus objetivos.
- Lo establece como obligatorio.
- Agrega un informe anual de resultados sobre el congreso, por parte de la CGR.

La auditoría interna desempeña un papel de especial relevancia por cuanto 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 en las instituciones respectivas, conforme lo establece el bloque de legalidad.

El dinamismo de su entorno impone un enfoque proactivo y una gestión moderna de la auditoría interna, basada en la aplicación de conocimientos actualizados, en la búsqueda de herramientas efectivas para enfrentar sus nuevos desafíos y en la coordinación oportuna con diversas instancias, entre ellas, la Contraloría General de la República, la cual es importante que lidere la modernización de la función de auditoría a nivel nacional. Para la concreción de los esfuerzos pertinentes, la auditoría interna encuentra en el bloque de legalidad existente su mayor fortaleza, por lo que resulta fundamental que las referencias jurídicas y técnicas se revitalicen constantemente, por lo que la inclusión en los congresos de la Contraloría General de la República, de los temas descritos en la reforma parecen positivos, **no obstante; se sugiere valorar si técnicamente es un tema que deba estar estipulado en una Ley.**

En ese mismo orden, en cuanto a los temas a tratar en esos congresos, también es oportuno resaltar que es importante incluir el tema de la promoción, capacitación y acompañamiento en la implementación y mejoramiento de los sistemas de gestión de la calidad de las auditorías internas, por lo que; en caso de determinarse que los temas a tratar en el congreso deben quedar estipulados en la ley, se sugiere valorar incluir lo relativo a la promoción de los sistemas de gestión de la calidad en la función de las auditorías internas, certificación para las auditorías y para los funcionarios que ejercen esta función en el sector público.

De forma general, se aprecia que estas inserciones al Artículo 5º buscan mayor interacción del Ente Contralor con las Auditorías Internas, ya que pretende disminuir la periodicidad para la realización de los congresos que debe realizar la CGR con las auditorías internas. Actualmente la Ley señala que el congreso debe ser al menos cada dos años y se propone que sea “al menos una vez al año”.

B. El actual artículo 22 señala:

*“Artículo 22.-**Competencias.** 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. Asimismo, efectuar semestralmente auditorías o estudios especiales sobre fondos y actividades privadas, de acuerdo con los artículos 5 y 6 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en el tanto estos se originen en transferencias efectuadas por componentes de su competencia institucional.

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.

c) Verificar que la administración activa tome las medidas de control interno señaladas en esta Ley, en los casos de desconcentración de competencias, o bien la contratación de servicios de apoyo con terceros; asimismo, examinar regularmente la operación efectiva de los controles críticos, en esas unidades desconcentradas o en la prestación de tales servicios.

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.

e) Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban llevarlos 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.

f) Preparar los planes de trabajo, por lo menos de conformidad con los lineamientos que establece la Contraloría General de la República.

g) Elaborar un informe anual de la ejecución del plan de trabajo y del estado de las recomendaciones de la auditoría interna, de la Contraloría General de la República y de los despachos de contadores públicos; en los últimos dos casos, cuando sean de su conocimiento, sin perjuicio de que se elaboren informes y se presenten al jerarca cuando las circunstancias lo ameriten.

h) Mantener debidamente actualizado el reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna.

i) Las demás competencias que contemplen la normativa legal, reglamentaria y técnica aplicable, con las limitaciones que establece el artículo 34 de esta Ley”.

El proyecto de modificación propone:

“Artículo 22- Competencias.

Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente:

(...)

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. **Estas medidas deberán referir a objetivos del plan de trabajo vigente y a las medidas de control interno señaladas en esta ley.**



(...)

f) Preparar los planes de trabajo de conformidad con los lineamientos que establece la Contraloría General de la República, **los cuales deberán incorporar, con base a criterios técnicos, los requerimientos de auditorías externas y estudios especializados externos, conforme a la evaluación del riesgo previsto, atendiendo a las sanas prácticas y a la normativa que obligue a la Administración a contratar dichos estudios y auditorías. El plan de trabajo deberá estar disponible para consulta pública al momento de su registro en los sistemas de la Contraloría General de la República**".

En relación con el plan de trabajo anual de la auditoría, es importante señalar lo establecido para estos efectos en las **"Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público"**, apartado 2.2.2 Plan de trabajo anual: **"El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben formular un plan de trabajo anual basado en la planificación estratégica, que comprenda todas las actividades por realizar durante el período, se mantenga actualizado y se exprese en el presupuesto respectivo. El plan debe considerar la dotación de recursos de la auditoría interna y ser proporcionado y equilibrado frente a las condiciones imperantes en la institución y conforme a las regulaciones establecidas por los órganos competentes. Respecto de los servicios de auditoría, el plan debe detallar, al menos, el tipo de auditoría, la prioridad, los objetivos, la vinculación a los riesgos institucionales, el período de ejecución previsto, los recursos estimados y los indicadores de gestión asociados. Tales datos deben desglosarse, en lo que proceda, en cuanto a las demás actividades que contenga el plan, incluyendo, entre otras, los servicios preventivos, las labores de administración de la auditoría interna, seguimiento, aseguramiento de la calidad y otras labores propias de la auditoría interna"**.

En tal sentido, la modificación que se pretende al ítem b). eventualmente podría representar un riesgo para el cumplimiento de la normativa técnica que rige la función de auditoría, desarrollada ampliamente en el apartado 2.3 **"Sobre la función de auditoría interna y la planificación basada en riesgos"**, siendo que pretende limitar las recomendaciones de la auditoría (medidas correctivas) a los objetivos del plan de trabajo vigente de la administración activa, lo que podría repercutir en el accionar independiente de la auditoría, pues la estaría limitando a planificar y realizar estudios sobre lo que planifique la administración en su plan anual de trabajo, siendo también que ambos planes de trabajo, el de la administración y el de la auditoría, se construyen paralelamente, es decir ambos están en construcción al mismo tiempo.

Además, de que los planes de trabajo son en su mayoría operativos y la auditoría requiere evaluar los riesgos más estratégicos de la institución a fin de aportar valor, tampoco conviene limitar la realización de estudios únicamente sobre el plan de trabajo del período en curso, en consideración del **deber de rendición de cuentas del funcionario público, el cual aplica independientemente del período de sus acciones o decisiones**, de igual forma, porque **dependiendo del tipo de auditoría la metodología de trabajo puede abarcar procesos de forma transversal y multidisciplinaria y abarcar en los alcances los períodos que se considere necesarios para obtener evidencia suficiente, competente y pertinente**.

La naturaleza de la auditoría interna y el rol de ofrecer información precisa e imparcial sobre el uso de los recursos públicos y la calidad de los servicios requiere, que la actividad de auditoría sea desarrollada sin restricciones. Considerando los distintos tipos de auditoría y los distintos enfoques que estas puedan



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

tener, una actividad de auditoría puede ser requerida para mejorar la calidad de los servicios públicos, la atención del usuario, los sistemas de información, la infraestructura, incluso las políticas, lineamientos y procedimientos, etc. sin que necesariamente sean un objetivo de un plan anual operativo de una unidad ejecutora específica.

En este sentido es conveniente también resaltar que la LGCI es de alcance general, aplica a todo el sector público costarricense, y existe mucha diversidad de instituciones con organización funcional y estructural muy distinta, que varía también los niveles de complejidad administrativa tanto de la institución como de la misma auditoría interna y su universo.

En cuanto a la modificación al inciso f), cabe valorar si es necesaria, ya que el actual inciso f) dice: **"Preparar los planes de trabajo, por lo menos de conformidad con los lineamientos que establece la Contraloría General de la República"**, con lo cual queda explícito que la CGR debe dentro de los lineamientos que emite, ser más específica o ampliar los detalles que deberían considerarse en los planes de trabajo de las auditorías internas, y mantener actualizada dicha normativa conforme con las mejores prácticas y estándares internacionales, considerando incluso las adaptaciones según tamaño y recursos, como una herramienta más para promover la mejora continua de la gestión de las auditorías desde la planificación.

En lo referente a la obligación de incluir en los planes recomendaciones de entes fiscalizadores externos de las auditorías, en este caso la CGR, no se observa la necesidad de agregarlo dado que las disposiciones de la CGR, son de acatamiento obligatorio con fundamento en la Constitución de la República de Costa Rica⁴, y la LOCGR⁵. De igual forma las recomendaciones de las auditorías externas de la calidad, que por directrices de la CGR denominadas "Directrices para la autoevaluación anual y la evaluación externa de calidad de las Auditorías Internas del sector público" ante la obligatoriedad de cumplir con las normas y de disponer de un programa de mejoramiento continuo. Estas auditorías externas de calidad pueden abarcar varios enfoques adicionales a la emisión de una opinión sobre el cumplimiento de las normas, entre ellos, los estudios de brechas que realiza el Instituto de Auditores Internos para mejorar el sistema de gestión de la calidad y el porcentaje de cumplimiento de normas.

En cuanto al último párrafo que se pretende insertar al inciso f), también es conveniente valorar si es necesario, ya que una vez que el plan de trabajo anual se sube a la página de la CGR ya es de consulta pública y además, por transparencia también se publica en la Web institucional, al igual que los demás planes de las otras unidades ejecutoras institucionales, lo que es ya regulado por el **Decreto sobre Transparencia y Acceso a la Información Pública No. 40200-MP-MEIC-MC**. Este decreto, en su **Capítulo III, Disposiciones sobre transparencia activa, Artículo 17- Publicación oficiosa de información pública**, establece la información mínima que las instituciones públicas deben publicar y mantener actualizada en sus respectivos sitios web oficiales. Entre esta información se incluyen los planes y presupuestos institucionales, su forma de ejecución y evaluación (inciso 7), Plan anual operativo y planes estratégicos (inciso 11), cualquier otra información que fomente la transparencia y el control en el ejercicio de la función pública (inciso 20), entre otros.

⁴ Artículos 183 y 184 de la Constitución Política de la República de Costa Rica establecen a la Contraloría General de la República como institución auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la Hacienda Pública.

⁵ Artículos 12, 24 y 62 de la Ley Orgánica confieren a la Contraloría General facultades para emitir disposiciones, normas, políticas y directrices relativas al funcionamiento de las auditorías internas. Además, el Artículo 26.-Potestad sobre auditorías internas, establece la obligatoriedad de acatamiento de sus disposiciones en los informes de resultados de las fiscalizaciones.

C. El actual artículo 25 señala:

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.

El proyecto de modificación propone:

“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; sin embargo, el jerarca institucional podrá plantear denuncia formal ante la Contraloría General de la República cuando el auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna incumplan sus deberes y funciones, cuando infrinjan la normativa técnica aplicable o se incumpla el régimen de prohibiciones referido en esta ley. El Órgano Contralor deberá investigar en el plazo de un mes, contado a partir de la interposición de la denuncia, e informar lo resuelto; dicho plazo podrá prorrogarse por única vez por igual término. Posteriormente, el órgano que ostente la potestad disciplinaria en los entes y órganos sujetos a esta Ley deberá aplicar de forma inmediata las sanciones administrativas que correspondan, contempladas en el artículo 41 de esta Ley, previo cumplimiento al debido proceso.

El planteamiento de toda denuncia deberá ajustarse a los lineamientos y directrices que, para el efecto, dicte el ente Contralor”.

Se observan varios aspectos en la propuesta de artículo 22, entre ellos:

- Incluye la posibilidad de que, no obstante la independencia funcional y de criterio del Auditor y Subauditor, el jerarca de la institución pueda plantear ante la Contraloría General de la República, denuncias contra estos funcionarios, cuando considere que incumplen sus funciones y/o prohibiciones.
- Incluye la obligación de la CGR de investigar -en un mes- lo denunciado.
- Agrega que el Jerarca (quien dispone de potestad disciplinaria) aplique de inmediato sanciones administrativas.

Sobre este tema, se considera que existe suficiente regulación que otorga al Jerarca la potestad de superior del auditor y subauditor, y por ende la vigilancia del cumplimiento de los deberes y de sanción, cuando y como corresponda, ya que toda responsabilidad será declarada según los principios y procedimientos aplicables, con arreglo a los principios establecidos en la Ley General de la Administración Pública, asegurando a las partes las garantías constitucionales relativas al debido proceso y la defensa previa, real y efectiva, sin perjuicio de las medidas cautelares necesarias.

El artículo 24 de la Ley N.º 8292 establece que: *“El auditor y el subauditor internos de los entes y órganos sujetos a esa Ley dependerán orgánicamente del jerarca institucional, quien los nombrará y establecerá las regulaciones de tipo administrativo aplicables a dichos funcionarios. Los demás funcionarios de la auditoría interna estarán sujetos a las disposiciones administrativas aplicables al*



resto del personal; sin embargo, el nombramiento, el traslado, la suspensión, la remoción, la concesión de licencias y demás movimientos de personal, deberán contar con la autorización del titular de la auditoría interna. Las regulaciones de tipo administrativo mencionadas no deberán afectar negativamente la actividad de auditoría interna, la independencia funcional y de criterio del auditor y el subauditor interno y su personal; en caso de duda, la Contraloría General de la República dispondrá lo correspondiente”.

De acuerdo con el Artículo 24 de la LGCI mencionado, el Jerarca establece las regulaciones de tipo administrativo como superior del auditor y subauditor. Además al ser estos funcionarios públicos les atañe el ordenamiento jurídico relacionado con sus funciones y con su relación laboral, por lo que el Jerarca como superior tiene la potestad de vigilar que cumpla con sus deberes y obligaciones y en caso justificado y bajo el debido proceso establecido en la Ley General de la Administración Pública, aplicar las respectivas sanciones que correspondan, **considerando para ello que debe proceder conforme lo establece el artículo 15^o de la Ley N.º 7428 Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, y obtener el dictamen previo de la CGR.**

Al respecto la misma LGCI establece:

“Artículo 40.-Causales de responsabilidad administrativa del auditor y el subauditor internos y los demás funcionarios de la auditoría interna. Incurrirán en responsabilidad administrativa el auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna cuando, por dolo o culpa grave, incumplan sus deberes y funciones, infrinjan la normativa técnica aplicable o el régimen de prohibiciones referido en esta Ley; todo sin perjuicio de las responsabilidades que les puedan ser imputadas civil y penalmente”.

“Artículo 42.-Competencia para declarar responsabilidades. “Las sanciones previstas en esta Ley serán impuestas por el órgano que ostente la potestad disciplinaria en los entes y órganos sujetos a esta Ley, de acuerdo con la normativa que resulte aplicable. (...)”

De igual forma, sobre esta temática, cabe resaltar que; mediante resolución N.º R-CO-91-2006, del 17 de noviembre de 2006, la Contraloría General de la República emitió los Lineamientos sobre los requisitos de los cargos de auditor y subauditor internos, y las condiciones para las gestiones de nombramiento en dichos cargos, los cuales fueron ajustados con la resolución R-DC-119-2009 de 16 de diciembre de 2009, y que como parte del ajuste se les incorporó regulaciones sobre las gestiones de suspensión y despido de esos funcionarios conforme al artículo 15 de la Ley N.º 7428.

Igualmente, con la resolución N.º R-DC-068-2015, del 29 de junio de 2015 emitió las Directrices sobre las regulaciones administrativas aplicables a los funcionarios de las auditorías internas del sector público. Y finalmente, mediante Resolución **R- DC-83-2018 (REFORMADA POR RESOLUCIÓN R-DC-00102-2023) "Lineamientos sobre gestiones que involucran a la Auditoría Interna presentadas ante la CGR"**, en donde se recopiló toda esta normativa y se reguló el proceder del jerarca ante eventuales suspensiones o destituciones del Auditor y Subauditor, así como, la eventual adopción de medidas cautelares, para las cuales conforme lo establece el art. 15 de la citada Ley 7428 Ley Orgánica

⁶ **Artículo 15 LOCGR- Garantía de inamovilidad.** El auditor y el subauditor de los entes u órganos de la Hacienda Pública son inamovibles. Sólo podrán ser suspendidos o destituidos de su cargo por justa causa y por decisión emanada del jerarca respectivo, previa formación de expediente, con oportunidad suficiente de audiencia y defensa en su favor, así como dictamen previo favorable de la Contraloría General de la República.



de la Contraloría General de la República, que regula la necesidad de disponer previamente del dictamen de la CGR y se estableció el procedimiento a seguir para tales efectos.

Asimismo, a fin de preservar y proteger la independencia y objetividad, el Artículo 24 de la LGCI, establece que compete al Auditor la gestión de su personal (nombramiento, traslado, suspensión, remoción, concesión de licencias y demás movimientos de personal).

En resumen, estos aspectos sobre el incumplimiento normativo o de prohibiciones, eventuales sanciones, la participación de la CGR y el respectivo proceder, ya están contemplados en otras normas administrativas, laborales y penales, por lo que no se aprecia cuál es el aporte o necesidad de esta ampliación.

D. El actual artículo 30 señala:

“Artículo 30.-**Jornada laboral.** La jornada laboral del auditor y subauditor internos será de tiempo completo. En casos muy calificados, el jerarca podrá solicitar a la Contraloría General de la República una reducción de la jornada, la cual no podrá ser inferior a medio tiempo.

Las municipalidades cuyo presupuesto ordinario sea igual o inferior a doscientos millones de colones (¢200.000.000,00), podrán contratar, sin la autorización de la Contraloría General de la República, al auditor y al subauditor internos únicamente por medio tiempo.

Para reducir la jornada laboral de la plaza del auditor o del subauditor internos, el jerarca ordenará un estudio técnico, que deberá presentarse a la Contraloría General de la República, la que resolverá en definitiva lo que proceda”.

El proyecto de modificación propone:

“Artículo 30- *Jornada laboral.*

*La jornada laboral del auditor y subauditor interno será de tiempo completo y deberá ajustarse a la jornada ordinaria de la institución. En casos muy calificados, el jerarca podrá solicitar a la Contraloría General de la República una reducción de la jornada, la cual no podrá ser inferior a medio tiempo. **La jornada ordinaria de los funcionarios de la auditoría deberá ajustarse a la jornada ordinaria de la institución.***

Las municipalidades cuyo presupuesto ordinario sea igual o inferior a doscientos millones de colones (¢200.000.000,00), podrán contratar, sin la autorización de la Contraloría General de la República, al auditor y al subauditor internos únicamente por medio tiempo.

Para reducir la jornada laboral de la plaza del auditor o del subauditor internos, el jerarca ordenará un estudio técnico, que deberá presentarse a la Contraloría General de la República, la que resolverá en definitiva lo que proceda”.



En este caso, desde el punto de visto de horario de trabajo, para la CAJA no se observa afectación por esta adición al artículo 30, dado que los contratos de los funcionarios de auditoría señalan la jornada ordinaria administrativa institucional. No obstante, habría que valorar otros aspectos de legalidad, ya que podría rozar con lo establecido en el artículo 143 del Código de Trabajo: *“Quedarán excluidos de la limitación de la jornada de trabajo los gerentes, administradores, apoderados y todos aquellos empleados que trabajan sin fiscalización superior inmediata: los trabajadores que ocupan puestos de confianza; los agentes comisionistas y empleados similares que no cumplan su cometido en el local del establecimiento; los que desempeñan funciones discontinuas o que requieran su sola presencia; y las personas que realizan labores que por su indudable naturaleza no están sometidas a jornada de trabajo. (...)”*. Asimismo, sería conveniente que se determine si el 143 aplicaría solo para el auditor, subauditor y jefes o también debe ser tomada en consideración para todos los funcionarios de la auditoría, o cabría la modificación que se propone aplicarla únicamente al resto de personal de la unidad de auditoría.

E. El actual artículo 34 señala:

Artículo 34.-Prohibiciones. El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones:

- a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa, salvo las necesarias para cumplir su competencia.

El proyecto de modificación propone:

Artículo 34- Prohibiciones.

El auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, tendrán las siguientes prohibiciones:

- a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa; **salvo cuando estas se dirijan estrictamente a asuntos de la administración de la Auditoría Interna.**

Se observa que esta modificación pretende ampliar el inciso que establece la prohibición al auditor, de realizar funciones y actuaciones de administración, a fin de que no que duda dicha prohibición y proteger de mejor manera la independencia y objetividad de la Auditoría Interna.

F. El actual artículo 36 señala

Artículo 36.-**Informes dirigidos a los titulares subordinados.** Cuando los informes de auditoría contengan recomendaciones dirigidas a los titulares subordinados, se procederá de la siguiente manera:

- a) El titular subordinado, en un plazo improrrogable de diez días hábiles contados a partir de la fecha de recibido el informe, **ordenará** la implantación de las recomendaciones. Si discrepa de ellas, en el transcurso de dicho plazo elevará el informe de auditoría al jerarca, con copia a la auditoría interna, expondrá por escrito las razones por las cuales objeta las



recomendaciones del informe y propondrá soluciones alternas para los hallazgos detectados.

b) Con vista de lo anterior, el jerarca deberá resolver, en el plazo de veinte días hábiles contados a partir de la fecha de recibo de la documentación remitida por el titular subordinado; además, deberá ordenar la implantación de recomendaciones de la auditoría interna, las soluciones alternas propuestas por el titular subordinado o las de su propia iniciativa, debidamente fundamentadas. Dentro de los primeros diez días de ese lapso, el auditor interno podrá apersonarse, de oficio, ante el jerarca, para pronunciarse sobre las objeciones o soluciones alternas propuestas. Las soluciones que el jerarca ordene implantar y que sean distintas de las propuestas por la auditoría interna, estarán sujetas, en lo conducente, a lo dispuesto en los artículos siguientes.

c) El acto en firme será dado a conocer a la auditoría interna y al titular subordinado correspondiente, para el trámite que proceda.

El proyecto de modificación propone:

Artículo 36- Informes dirigidos a los titulares subordinados.

Las recomendaciones incluidas en los informes de la auditoría interna deberán especificar su relación con los objetivos del plan de trabajo, sobre asuntos que deriven en posibles responsabilidades o con las medidas de control interno establecidas en la LGCI.

Los criterios, opiniones, advertencias u observaciones que emita la auditoría interna que coadyuven a la toma de decisiones de la administración de la que son parte deberán estar relacionados sobre asuntos estrictamente de su competencia y sin que menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias, para lo cual deberán basarse en un criterio con el sustento jurídico y técnico pertinente. Cuando los informes de auditoría contengan recomendaciones dirigidas a los titulares subordinados, se procederá de la siguiente manera:

- a) El titular subordinado, en un plazo improrrogable de diez días hábiles contados a partir de la fecha de recibido el informe, **podrá ordenar** la implantación de las recomendaciones. Si discrepa de ellas, en el transcurso de dicho plazo elevará el informe de auditoría al jerarca, con copia a la auditoría interna, expondrá por escrito las razones por las cuales objeta las recomendaciones del informe y propondrá soluciones alternas para los hallazgos detectados.
- b) Con vista de lo anterior, el jerarca deberá resolver, en el plazo de veinte días hábiles contados a partir de la fecha de recibo de la documentación remitida por el titular subordinado; además, deberá ordenar la implantación de recomendaciones de la auditoría interna, las soluciones alternas propuestas por el titular subordinado o las de su propia iniciativa, debidamente fundamentadas. Dentro de los primeros diez días de ese lapso, el auditor interno podrá apersonarse, de oficio, ante el jerarca, para pronunciarse sobre las



objecciones o soluciones alternas propuestas. Las soluciones que el jerarca ordene implantar y que sean distintas de las propuestas por la auditoría interna, estarán sujetas, en lo conducente, a lo dispuesto en los artículos siguientes.

- c) El acto en firme será dado a conocer a la auditoría interna y al titular subordinado correspondiente, para el trámite que proceda.

Conforme con la propuesta de texto transcrita, es importante referirse a los siguientes puntos:

- Se pretende que las recomendaciones de los informes de auditoría deben especificar su relación con los objetivos del plan de trabajo de la administración (**lo mismo que en el inciso b) del artículo 22 Competencias**), aspecto que ya fue analizado, y que se señala como un riesgo que limita la planificación de la auditoría y su universo auditable, ya que las recomendaciones van a estar en función de los hallazgos y estos en función de la materia evaluada, y conforme se comentó en párrafos anteriores, el plan de auditoría por normativa técnica debe estar fundamentado en los riesgos más estratégicos de la institución. Adicionalmente, es importante destacar que de conformidad con la normativa técnica nacional e internacional aplicable a la función de auditoría, las recomendaciones de la auditoría deben estar vinculadas con la condición, el criterio o norma y la causa y no con los objetivos del plan anual de trabajo de la administración.
- Se señala que *“Los criterios, opiniones, advertencias u observaciones que emita la auditoría interna que coadyuven a la toma de decisiones de la administración de la que son parte deberán estar relacionados sobre asuntos estrictamente de su competencia y sin que menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias, para lo cual deberán basarse en un criterio con el sustento jurídico y técnico pertinente”*, aspectos que ya se encuentran delimitados por el artículo 35 de la misma LGCI “Materias sujetas a informes de auditoría interna” y la normativa técnica emitida por la CGR.
- Pretende eliminar la obligación de aplicar las recomendaciones de auditoría, estableciéndolas como potestativas.

Esto ocurriría al modificar la frase **“ordenará la implantación”** por **“podrá ordenar la implantación”**. El vocablo **“podrá”** es una conjugación del verbo poder (3ª persona singular del futuro de indicativo de poder), que según el diccionario de la Real Academia Española significa *“Tener expedida la facultad o potencia de hacer algo”*, por cuanto la frase “podrá ordenar” es facultativa y no un deber. En tal sentido, conviene valorar el riesgo que ello representa, ya que, al ser el plazo de diez días hábiles improrrogable, el ordenarlas en dicho plazo es un deber.

El vocablo **“ordenará”** que tiene este ítem a) del artículo 36 en la actual LGCI, se encuentra conjugado en tercera persona del futuro simple (el o ella ordenará), el cual al estar ligado a la condición de plazo improrrogable se suele interpretar de modo imperativo (como una orden o deber). Por consiguiente, sería más conveniente utilizar **“debe ordenar la implantación de las recomendaciones”** a fin de que sea más claro que es un deber, a no ser que discrepe de ellas, caso en el que, en el mismo plazo elevará el informe de auditoría al jerarca.

En ese sentido, **se reitera que el Artículo 12 la LGCI establece para la Administración, la responsabilidad de implantar las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas**



por la auditoría interna, de la Contraloría General de la República, auditoría externa y demás entes externos de control y fiscalización:

Artículo 12.-Deberes del jerarca y de los titulares subordinados en el sistema de control interno. En materia de control interno, al jerarca y los titulares subordinados les corresponderá cumplir, entre otros, los siguientes deberes:

a) ...

b) ...

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.**

d) (...)"

Por otro lado, cabe señalar que **sería importante que se considere adicionar a este ítem a) del artículo 36, el efecto jurídico de no pronunciarse el titular subordinado dentro de los diez días hábiles improrrogables (sea que discrepe o no) a fin de que esté más claro que transcurridos los diez días hábiles improrrogables sin el pronunciamiento respectivo, el informe de auditoría deviene en un acto válido y eficaz.** Esto coadyubaría también para que se aclare otra duda que se ha generado a través del tiempo, el momento a partir del cual se inicia el conteo de los plazos previstos para el cumplimiento de las recomendaciones, si a partir de la fecha de remisión del informe o sería a partir de que finaliza el plazo otorgado a la administración para ordenar la implantación o discrepar y proponer las medidas alternas, aspecto que se considera importante no quede a la interpretación.

G. El actual artículo 37 señala

*“Artículo 37.-**Informes dirigidos al jerarca.** Cuando el informe de auditoría esté dirigido al jerarca, **este deberá ordenar al titular subordinado que corresponda, en un plazo improrrogable de treinta días hábiles contados a partir de la fecha de recibido el informe, la implantación de las recomendaciones. Si discrepa de tales recomendaciones, dentro del plazo indicado deberá ordenar las soluciones alternas que motivadamente disponga; todo ello tendrá que comunicarlo debidamente a la auditoría interna y al titular subordinado correspondiente**”.*

El proyecto de modificación propone:

Artículo 37- Informes dirigidos al jerarca.

Las recomendaciones incluidas en los informes de la auditoría interna deberán estar vinculados con los objetivos del plan de trabajo, y con las medidas de control interno establecidas en la Ley General de Control Interno, así como las posibles responsabilidades de la conducta administrativa.

Los criterios, opiniones, advertencias u observaciones que emita la auditoría interna que coadyuven a la toma de decisiones de la administración de la que son parte deberán estar vinculados con asuntos estrictamente de su competencia, sin que



menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias, por lo que la auditoría deberá fundamentar su criterio en normas técnicas y jurídicas que le sean aplicables.

Cuando el informe de auditoría esté dirigido al jerarca, **este podrá ordenar** al titular subordinado correspondiente la aplicación de las recomendaciones, en **un plazo improrrogable de treinta días hábiles** contados a partir de la fecha de recibido el informe. **Si existe alguna duda razonable para la toma de una decisión, la administración, deberá someter el asunto a consideración de instancias internas o externas atientes que brinden orientación sobre la materia. Si finalmente discrepa de las recomendaciones, deberá ordenar las soluciones alternas que motivadamente disponga dentro de un plazo adicional de ocho días hábiles.** Todo ello tendrá que comunicarlo debidamente a la auditoría interna y al titular subordinado correspondiente.

Conforme con la propuesta de texto transcrita, es importante referirse a los siguientes puntos:

- Los párrafos uno y dos de este artículo 37, son absolutamente los mismos del artículo 36, sobre lo cual ya se realizó la observación respectiva y tampoco se entiende la finalidad de repetirlo.
- Al igual que en el artículo 36, se pretende eliminar la obligación de aplicar las recomendaciones de auditoría, estableciéndolas como potestativas, en donde se hizo las observaciones de esta auditoría sobre el riesgo que representa, incluso eventuales mejoras que podrían incluirse. Observaciones que aplican también para este párrafo, siendo que el plazo de treinta días hábiles que se otorga al jerarca para resolver sobre las recomendaciones del informe de auditoría, también es improrrogable, y por ende **debe ordenar la implantación o discrepar y ordenar soluciones alternas en dicho plazo.** Actuar que es obligatorio y no facultativo, con fundamento en el **Artículo 12.-Deberes del jerarca y de los titulares subordinados en el sistema de control interno, inciso c).**
- Pretende establecer un procedimiento consultivo sobre las recomendaciones de auditoría previo, en caso de “duda razonable” al indicar: **“Si existe alguna duda razonable para la toma de una decisión, la administración, deberá someter el asunto a consideración de instancias internas o externas atientes que brinden orientación sobre la materia.”.** Cabe señalar que este es un proceso que se da actualmente durante la socialización de los resultados y de las recomendaciones, mediante el proceso de remisión del borrador de informe de forma regulada con plantillas para la recopilación de observaciones, reportes ágiles o parciales, con la exposición de resultados que se realiza en la conferencia final y con la solicitud de remisión de cronogramas de acciones para atender los hallazgos, etc. todo lo cual se encuentra posibilitado y establecido en la normativa técnica emitida por la Contraloría General de la República.
- Pretende establecer un plazo – de ocho días - **adicionales** a los **treinta días improrrogables**, al señalar: **“Si finalmente discrepa de las recomendaciones, deberá ordenar las soluciones alternas que motivadamente disponga dentro de un plazo adicional de ocho días hábiles”.** Aspecto que parece ser una incoherencia dentro de la misma ley.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

Finalmente, siendo que el objetivo primordial de nuestra asesoría es, orientar, precisar y uniformar los criterios de interpretación, integración y delimitación del ordenamiento jurídico, en cuanto al alcance de diversas normas que rigen la función de las auditorías internas en el sector público, y considerando el antecedente del proyecto de ley y algunos de los aspectos señalados como finalidad de la propuesta de reforma, transcritos en los apartados 1.1 y 1.2 de este oficio, se torna conveniente finalizar haciendo énfasis los siguientes aspectos:

- La Ley General de Control Interno es de alcance general, de aplicabilidad obligatoria a todas las instituciones del sector público, el cual está compuesto funcional y orgánicamente de diversas maneras y con distintos niveles de complejidad, lo que a su vez origina diferencias en el universo auditable de las auditorías, por cuanto no debe pretenderse solucionar situaciones de una institución específica.
- La LGCI, la normativa técnica que emite la Contraloría General de la República y demás ordenamiento jurídico, regulan muchos de los tópicos señalados en el proyecto de reforma, tal como se señaló en los apartados respectivos. En lo referente a la LGCI, en caso de que se considere que existen vacíos o dudas en su aplicabilidad, sería conveniente que se promoviera su reglamento, la cual data del 2002 y a la fecha no dispone de dicho instrumento reglamentario.
- Por último, consideramos **de alto riesgo que se pretenda modificar la frase “ordenará la implantación” por “podrá ordenar la implantación”** ya que esto estaría eliminando la obligación de aplicar las recomendaciones de auditoría, estableciéndolas como facultativas. Actuar que es obligatorio y no facultativo, con fundamento en el **Artículo 12.- Deberes del jerarca y de los titulares subordinados en el sistema de control interno, inciso c).** Sobre este tema, se realizaron observaciones y sugerencias de aspectos jurídicos de relevancia que ameritan ser considerados.

En relación con los demás tópicos del documento del proyecto de ley, no haremos referencia dado que se trata específicamente de modificaciones al Código Municipal y a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, este último, específicamente relacionadas con las potestades de esa contraloría y por consiguiente considerado de su competencia. De igual forma, consideramos relevante que como Ente de Fiscalización Superior de la Hacienda Pública y Auxiliar de la Asamblea Legislativa, la CGR se pronuncie sobre todos los aspectos que recoge la propuesta de reforma contenida en el proyecto de ley, sin detrimento de las observaciones que todas las auditorías internas podamos aportar.

Atentamente,

AUDITORÍA INTERNA

M. S.c. Olger Sánchez Carrillo
Auditor

Lic. Randall Jiménez Saborío, MATI.
Subauditor

OSC/RJS/LMVG/MCS/ssm

C. Auditoría

Referencia: ID-110488