

**Al contestar refiérase
al oficio N.° 09849**

30 de agosto, 2017
DFOE-IFR-0354

Ingeniero
Carlos Obregón Quesada
Presidente Ejecutivo

Licenciada
Julieta Bejarano Hernández
Directora Jurídica
INSTITUTO COSTARRICENSE DE ELECTRICIDAD (ICE)

Estimados señores:

Asunto: Se rechaza la solicitud de emisión de criterio vinculante solicitado por el Presidente Ejecutivo del ICE en cuanto a la viabilidad legal de una auditoría corporativa para el Grupo ICE. Se emite de manera general opinión sobre la materia consultada.

Se procede a dar respuesta a la gestión identificada bajo oficio 0060-0304-2017 del día 11 de julio del presente año, mediante la cual solicita criterio en relación con la viabilidad legal de una auditoría corporativa para el Grupo ICE.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

La gestión presentada busca la emisión de criterio evidenciando de antemano el previo conocimiento del ente consultante sobre la postura que el Órgano Contralor ha manifestado sobre la temática tratada. Pese a ello, la cuestión se plantea nuevamente a partir de lo que se identifican como elementos diferenciadores en comparación con otros entes que han requerido nuestra valoración de manera precedente. Bajo tal razonamiento, se alude a las competencias legales y reglamentarias otorgadas al ICE, en condición de casa matriz del Grupo ICE, para visualizar como de imperativa necesidad la existencia de una auditoría corporativa que “coadyuve en el cumplimiento de metas y objetivos” desarrollados en la estrategia corporativa 2014-2018 y por ende en los fines legales y estatutarios del ICE y sus empresas.

Partiendo de lo anterior, en la consulta se acude a los postulados de la Ley de Fortalecimiento y Modernización de las Entidades Públicas del Sector Telecomunicaciones, No. 8660, en particular el artículo 2 incisos a) y f), y el artículo 5, para evidenciar la voluntad del Poder Legislativo en fortalecer, modernizar y dotar al ICE y

sus empresas de las condiciones legales para ajustarse a los cambios acontecidos en los mercados de electricidad y Telecomunicaciones, para ello, se consolida la visión de ser considerados como un grupo empresarial, del cual el Consejo Directivo del ICE tiene la facultad de tomar decisiones en cuanto a la estructura organizacional a nivel de Grupo, a partir de su autonomía administrativa y financiera.

Esta postura se refleja también en el Reglamento al Título II de la Ley de Fortalecimiento y Modernización de las Entidades Públicas del Sector Telecomunicaciones Decreto Ejecutivo No. 35148, que dotó en sus artículos 1 y 2, al Consejo Directivo del ICE de la posibilidad de constituir el consorcio denominado Grupo ICE a partir de sus empresas subsidiarias, para efectos registrales y de sana administración, además, de la posibilidad de disponerle, ya sea mediante reglamentos, directrices, políticas y planes, lo referente a su organización, coordinación, objetivos y control corporativo, lo cual, -- desde la perspectiva del consultante--, da cabida a la necesidad de implementar, a lo interno del Grupo, un sistema de control y fiscalización con alcance corporativo.

A partir de la definición de grupo económico extraída del artículo 6 de la Ley General de Telecomunicaciones No. 8642, el ente consultante pretende fortalecer la competencia y responsabilidad del Consejo Directivo del ICE como órgano colegiado que ejerce la administración superior del Grupo ICE en definir la estructura de control adecuada al Grupo, conforme a lo requerido en el artículo 20 de la Ley General de Control Interno No. 8292.

La visión que se tiene, por parte de la entidad consultante, es que la Auditoría Corporativa es articular la gestión de las auditorías internas de las empresas del Grupo, fortaleciendo una "arquitectura de control" coherente con lo dispuesto normativamente y con la definición de objetivos estratégicos, la alineación de procedimientos y políticas, así como el aprovechamiento de sinergias entre empresas y el control del gasto. De tal manera, los gestionantes pretenden que la Auditoría Interna de la casa matriz "lidere y ejerza esta labor de coordinación de las áreas de auditoría interna de las empresas subsidiarias, emita directrices y lineamientos que se deben adoptar en la materia, realice seguimiento de su efectiva implementación y garantice la existencia de mecanismos de comunicación"

Se puntualiza en la gestión presentada la relevancia de la auditoría interna corporativa en la arquitectura de control, en armonizar las prácticas de control interno de las empresas subsidiarias conforme a las directrices que dicte precisamente la auditoría interna de la casa matriz, garantizándoles a las auditorías internas del Grupo su carácter independiente respecto a la Alta Gerencia, y que no ejecuten roles operativos o gerenciales. De igual forma, se indica que debe mantenerse una línea de comunicación y reporte directo entre los auditores internos y el de la casa matriz. Procurando, --según los consultantes--, de manera adicional, "fortalecer el vínculo entre el auditor interno y la Junta Directiva" mediante la entrega de reportes periódicos del primero hacia su

respectivo jerarca, sobre los hallazgos en la gestión de riesgos claves de negocio, el sistema de control interno y sobre el cumplimiento de sus planes y actividades.

De manera particular se pretende empoderar a la Auditoría Interna del ICE (como casa matriz) para que evalúe la eficacia y eficiencia de los controles internos, el sistema de gestión de riesgos, gobierno y cumplimiento del grupo. Asimismo, se pretende que defina, establezca y mantenga actualizadas las políticas, procedimientos y prácticas requeridas para la auditoría interna del grupo. También, ha de presentar al Comité de Auditoría su Plan Anual de Trabajo, considerado su marco de acción y modelo para elaborar los Planes Anuales de Trabajo de las auditorías internas de las subsidiarias y adicionalmente ha de velar porque los auditores internos de las empresas cumplan con el Plan Anual de Auditoría.

Estas prácticas enfocadas en una “arquitectura de control” son evidenciadas por el ICE como importantes en cuanto al ejercicio pleno del Gobierno Corporativo que se pretende implementar en el Grupo ICE, siendo que la efectividad de dichas prácticas “ha quedado demostrada en organizaciones de similar naturaleza a nivel internacional”, por lo que requiere sea interpretada la aplicación del marco jurídico actual en la materia de control interno, de acuerdo con el contexto y la realidad en la que se desarrolla la estrategia corporativa del ICE, en atención a lo establecido en el artículo 10 del Código Civil, recalcando que todas las empresas del Grupo contarán con su propia auditoría interna, “solo que la del ICE, por su condición de casa matriz, ejercerá su rol a nivel corporativo e interactúa con las auditorías internas de las empresas”.

La auditoría corporativa tendrá total independencia funcional y de criterio respecto del jerarca corporativo, con base en los artículos 21 y 25 de la Ley No. 8292, así como de los órganos y dependencias de la Administración Activa de cada empresa, recalcando que las auditorías internas de las empresas subsidiarias mantendrían su independencia respecto de las Juntas Directivas y demás dependencias administrativas.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

De manera inicial, debemos señalar que la Contraloría General de la República ejerce la potestad consultiva en el ámbito de regulado en el artículo 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, No. 7428 del 7 de setiembre de 1994. La función consultiva tiene como propósito emitir los criterios jurídicos que constituyen insumos para la toma de decisiones por parte de los sujetos consultantes. Sin embargo, tal potestad no tiene por fin eximir al propio consultante de efectuar su valoración del tema, ni sustituirle en la toma de decisiones en esferas que le son atinentes de manera exclusiva.

Ahora bien, la Contraloría General tiene la potestad de establecer las condiciones que rigen el trámite y la atención de las consultas ingresadas como parte del ejercicio eficiente de la competencia consultiva. En esta línea, ha de tenerse presente que el Órgano Contralor, con el fin de prever el buen uso de esta facultad, mediante la resolución

N.º R-DC-197-2011, emitida por el Despacho de la Contralora General de la República, al ser las ocho horas del trece de diciembre de dos mil once, dictó el Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República.

Según lo dispuesto en la normativa citada, el Órgano Contralor emite criterios vinculantes en el ámbito de su competencia cuando se cumplen los siguientes requisitos¹:

- a) Cuando la temática tenga relación con los componentes de la Hacienda Pública y en general con el ordenamiento de control y fiscalización superior de la Hacienda Pública.
- b) Cuando la consulta la hayan planteado los sujetos pasivos de fiscalización de la Contraloría General, según definición presente en el artículo 4 de la Ley N.º 7428. Deben entenderse incluidos el auditor y subauditor interno de las instituciones públicas.

Ahora bien, al ser estimada la solicitud de criterio vinculante bajo los anteriores parámetros, se evidencia que si bien, la materia consultada es conteste al ordenamiento de control interno, - orden jurídico al que la Contraloría General tiene la facultad de promulgar normativa técnica, según el artículo 3 de la Ley General de Control Interno N.º 8292, por ende interpretar su alcance y buena ejecución -, el requerimiento es planteado de manera concreta y no de manera general, como se estipula en el inciso 2 del artículo 8 del Reglamento supra citado. En este sentido, no corresponde a este Órgano referirse de manera concreta a la constitución y funcionamiento de una auditoría corporativa para el Grupo ICE como si tratase de una especie de autorización, siendo una decisión de este tipo, de exclusivo resorte de la Administración consultante, la cual, en su análisis, debe ser coherente con el ordenamiento jurídico vigente y garantizar en la toma de decisión el cumplimiento de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economicidad en la administración de la hacienda pública, premisas que, como ente público, deben primar en todo acto o actuación administrativa.

De igual manera, y para eventuales gestiones de esta índole, a futuro ha de tenerse presente que las consultas deben ser planteadas por el Jerarca administrativo, siendo imperativo, en el caso de los órganos colegiados de los entes públicos, acompañar la gestión con el acuerdo que adopte la decisión de consultar, según se indica en el inciso 4 del artículo 8 del ya citado Reglamento de recepción y atención de consultas. En este caso particular la presentación no cumple con tal requisito, al ser gestionada por dos funcionarios que no demuestran ostentar en este particular la representación íntegra del Jerarca institucional.

En razón de las anteriores consideraciones se ha de rechazar de plano la consulta planteada, conforme el artículo 9 del Reglamento de marras.

¹El artículo 8 del Reglamento ya citado plantea con claridad los requisitos que el solicitante ha de cumplir para la atención de la consulta de parte de la Contraloría General de la República.

No obstante, por la relevancia del tema y con la finalidad de colaborar y aclarar algunas de las apreciaciones brindadas en el oficio presentado, la Contraloría General brinda las siguientes consideraciones generales como opinión no vinculante, para que sean conocidas por el Consejo Directivo, máximo Jeraarca del ICE, y puedan ser utilizadas en el análisis sobre la legalidad de las conductas administrativas que eventualmente pueda adoptar el sujeto competente, a quien corresponde finalmente tomar las decisiones que considere más ajustadas a derecho. Decisión que puede eventualmente ser valorada a posteriori, bajo el ejercicio pleno de nuestras facultades constitucional y legalmente delegadas de fiscalización y control de la hacienda pública.

III. OPINIÓN DEL ÓRGANO CONTRALOR

a. Sobre la responsabilidad del Sistema de Control Interno

El sistema de control interno se entiende como una serie de acciones ejecutadas por la administración activa para proteger y conservar el patrimonio público contra despilfarro, pérdida uso indebido, acto irregular o ilegal. Asimismo, procura dar confiabilidad y oportunidad de la información, garantizar la eficiencia y eficacia de las operaciones, en procura de atender el ordenamiento jurídico y técnico.

Dicho sistema, constituido por los componentes funcionales de ambiente de control, de valoración de riesgo, actividades de control, así como los sistemas de información y seguimiento, se encuentra integrado por la administración activa y la auditoría interna, los cuales se constituyen en los componentes orgánicos que integran a su vez el Sistema de Fiscalización Superior de la Hacienda Pública.

Ambos componentes orgánicos se desarrollan con competencias, roles y responsabilidades distintos, en virtud de su naturaleza claramente diferenciada, por un lado la administración activa en función administrativa y por el otro la auditoría interna en función de control.

Así, la administración activa, desde el punto de vista funcional le corresponde la función decisoria, ejecutiva, resolutoria, directiva de la Administración, siendo, desde la óptica orgánica, considerada como el conjunto de órganos y entes que tienen al jeraarca como última instancia, que les corresponde la función administrativa, lo que implica decidir y ejecutar las acciones, según las atribuciones otorgadas por el orden jurídico.

Por su parte la Auditoría Interna es entendida desde una concepción funcional, tal y como se señala en el artículo 21 de la Ley General de Control Interno, como aquella actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones, lo que a su vez 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.

De la misma manera, la auditoría interna proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto, de la administración activa se realiza conforme al marco legal, técnico y a sanas prácticas.

Por su parte, la Ley General de Control Interno, en su artículo 10 es clara en asignar al Jerarca y al titular subordinado la responsabilidad de establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional. Además, se le dota a la administración activa del deber de realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento.

Aunado a ello, dentro de los deberes del jerarca y de los titulares subordinados en el sistema de control interno, el artículo 12 de la citada ley indica que son, entre otros:

- a) Velar por el adecuado desarrollo de la actividad del ente o del órgano a su cargo.
- b) Tomar de inmediato las medidas 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.
- d) Asegurarse de que los sistemas de control interno cumplan al menos con las características definidas en el artículo 7 de esta Ley.
- e) Presentar un informe de fin de gestión y realizar la entrega formal del ente o el órgano a su sucesor, de acuerdo con las directrices emitidas por la Contraloría General de la República y por los entes y órganos competentes de la administración activa.

Complementariamente, las Normas de Control Interno para el Sector Público (N-2-2009-CO-DFOE)² señalan en el punto 1.1 denominado Sistema de control interno (SCI):

“El jerarca y los titulares subordinados, según sus competencias, deben emprender las medidas pertinentes para contar con un SCI, conformado por una serie de acciones diseñadas y ejecutadas por la administración activa para proporcionar una seguridad razonable en la consecución de los objetivos organizacionales. El Sistema de Control Interno tiene como componentes orgánicos a la administración activa y a la auditoría interna; igualmente, comprende los siguientes componentes funcionales: ambiente de control, valoración del riesgo, actividades de control, sistemas de información y seguimiento, los cuales se interrelacionan y se integran al proceso de gestión institucional. Los

²Emitidas mediante R-CO-9-2009. Despacho de la Contralora General. San José a las nueve horas del veintiséis de enero del dos mil nueve.

responsables por el SCI deben procurar condiciones idóneas para que los componentes orgánicos y funcionales del sistema operen de manera organizada, uniforme y consistente.”

Así las cosas, debe quedar claro que el jerarca y los titulares subordinados, como responsables de la toma de decisiones en la Administración activa, llevan consigo también la responsabilidad del adecuado funcionamiento del sistema de control interno, para que logre ser aplicable, completo, razonable, integrado y congruente con sus competencias y atribuciones institucionales. La evaluación de la eficacia y eficiencia de los controles internos es entonces una labor inherente del jerarca y los titulares subordinados, la cual no podría delegar a la Auditoría Interna.

Por su parte el artículo 14 de la Ley No. 8292 impone al jerarca y a los titulares subordinados los siguientes deberes en relación con la valoración de riesgo:

“a) Identificar y analizar los riesgos relevantes asociados al logro de los objetivos y las metas institucionales, definidos tanto en los planes anuales operativos como en los planes de mediano y de largo plazos.

b) Analizar el efecto posible de los riesgos identificados, su importancia y la probabilidad de que ocurran, y decidir las acciones que se tomarán para administrarlos.

c) Adoptar las medidas necesarias para el funcionamiento adecuado del sistema de valoración del riesgo y para ubicarse por lo menos en un nivel de riesgo organizacional aceptable.

d) Establecer los mecanismos operativos que minimicen el riesgo en las acciones por ejecutar.”

En este sentido, las ya citadas Normas de control interno para el sector público, ratifican, en la norma 3.1, el deber del jerarca y de los titulares subordinados, según sus competencias, en cuanto definir, implantar, verificar y perfeccionar un proceso permanente y participativo de valoración del riesgo institucional, como componente funcional del sistema de control interno. Siendo esencial que la valoración del riesgo se sustente en un proceso de planificación que considere la misión y la visión institucionales, así como objetivos, metas, políticas e indicadores de desempeño claros, medibles, realistas y aplicables, establecidos con base en un conocimiento adecuado del ambiente interno y externo en que la institución desarrolla sus operaciones, y en consecuencia, de los riesgos correspondientes, tal como impone la norma 3.3.

Conforme a lo anterior se desprende la obligación que tienen el jerarca y los titulares subordinados en esta materia, la cual no puede ser delegada en otros componentes del sistema de control interno.

b. Independencia funcional y de criterio del Auditor Interno

La auditoría interna desempeña un papel de especial relevancia por cuanto, tal y como se indicó líneas antes, 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. 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.

En ese sentido, el legislador proporcionó herramientas normativas para que la actividad se llevara a cabo en esos términos y mediante el artículo 25 de la Ley General de Control Interno indicó:

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.

Para comprender mejor estos conceptos, el glosario contenido en las Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público³, los define de la siguiente manera:

“Independencia de criterio: Condición según la cual la auditoría interna debe estar libre de injerencias del jerarca y de los demás sujetos de su competencia institucional, en la ejecución de sus labores.

Independencia funcional: Atributo dado por la posición de la auditoría interna en la estructura organizacional, como un órgano asesor de alto nivel dependiente del jerarca.”

De forma tal, si bien el jerarca y los titulares subordinados, como componentes orgánicos del sistema de control interno lo deben establecer, mantener, perfeccionar, evaluar y garantizar su efectivo funcionamiento, la ejecución de dichas acciones no pueden trascender, restringir o modificar en detrimento, las propias competencias que legalmente corresponden a la auditoría interna.

Al respecto, el Órgano Contralor mediante oficio DAGJ-0620-2009 (4616) del 05 de mayo de 2009, concluyó:

³Emitidas mediante resolución R-DC-119-2009. Despacho Contralor. San José, a las trece horas del dieciséis de diciembre de dos mil nueve.

“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. 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.”

En igual sentido, mediante el oficio DI-CR-533 (11503) del 28 de setiembre de 2004, el Órgano Contralor señaló que:

“(…) la LGCI tiene diversas disposiciones de las que claramente se deduce la independencia del auditor, traducida en su libertad para proponer medidas correctivas, hacer advertencias, planificar su trabajo, organizar su unidad, autorizar los movimientos de su personal, acceder a la información administrativa, solicitar la colaboración a funcionarios de cualquier nivel jerárquico o para plantear ante la Contraloría General, mediante el recurso del conflicto, su inconformidad con lo que resuelva el jerarca en relación con sus recomendaciones. Muy lejos está inferir que el jerarca de la institución tenga la potestad de dar órdenes, instrucciones y circulares sobre el modo de ejercicio de las funciones por parte del auditor. Esta sola potestad de un superior respecto del inferior, sería suficiente para anular la posibilidad de que el auditor actuara con total independencia funcional y de criterio en el ejercicio de sus competencias, ni qué decir de las demás potestades del jerarca que invoca el citado artículo 102 de la LGAP. Por tanto, la dependencia orgánica que establece la LGCI entre el jerarca del ente u órgano y el auditor interno, no implica la relación de subordinación que en estricto sentido dispone la LGAP, ya que tiene un límite claramente demarcado por la independencia funcional y de criterio que establece aquella Ley para todos los funcionarios de la auditoría interna.”

Las regulaciones y decisiones que se instauren en cada institución relativas al auditor interno, al subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna, deben ser propicias para el desarrollo de la actividad independiente, objetiva y asesora que esa unidad conduce, así lo deja patente el propio artículo 24 de la Ley General de Control Interno, en cuanto postula que las regulaciones administrativas giradas por el

jerarca no deben afectar negativamente la actividad de auditoría interna, sobre todo en sus características de independencia funcional y de criterio --garantía que se recalca a partir del artículo 25 de la citada Ley--siendo cualquier disposición o su propia ejecución un incumplimiento a su responsabilidad de mantener y perfeccionar el sistema de control interno institucional, como se hace notar en el artículo 10 de la Ley N.º 8292.

Es entonces, oportuno y relevante tener presente que la Contraloría General se ha pronunciado de manera reiterada a favor de la independencia funcional y de criterio que debe existir entre las auditorías internas y la Administración activa. Así, a modo de ejemplo, el oficio No. 05039 (DFOE-EC-0303) del 26 de mayo de 2014, puntualiza los elementos esenciales que previamente se manifestaron desde el oficio No. 12675 (DFOE-ED-0896) del 2 de diciembre de 2009, dirigido a la Auditoría Interna del Banco de Costa Rica, la cual tenía una impresión similar a la externada en la presente gestión:

“ Cada sociedad anónima en que participa el Banco de Costa Rica, es una entidad distinta y autónoma del Banco y al tener su propia personería jurídica y administrar recursos públicos, deben contar con un sistema de control interno aplicable, completo, razonable, integrado y congruente con sus competencias y atribuciones institucionales, lo cual deriva en que en cada una de esas empresas públicas, debe existir una auditoría interna de carácter independiente y objetivo, dependiente administrativamente del jerarca institucional, todo de conformidad con lo dispuesto en la Ley General de Control Interno Nro. 8292 y las normas que al respecto han sido implementadas por este órgano contralor.

Se ha insistido en que un órgano auditor no debe tener atribuciones, ni injerencia directa, ni permanente en las labores propias de la auditoría interna de otro ente, puesto que dicha situación podría significar un incumplimiento a sus deberes y funciones ordinarias, además de un debilitamiento del sistema de control interno implementado en su propia institución y en la entidad que se pretende vigilar, lo cual va en contra de los postulados explícitos en la Ley Nro. 8292, por lo que la auditoría interna del BCR no tiene injerencia en la directa, normal e inmediata fiscalización sobre el desarrollo de la actividad ordinaria de las entidades en las que éste tenga participación accionaria. Esta fiscalización corresponde a los órganos de control implementados a ese efecto dentro de cada entidad societaria.

El hecho que el BCR tenga participación en varias sociedades anónimas, no implica la existencia de una subordinación de parte de las auditorías internas de los entes societarios a los requerimientos directos de la auditoría interna del BCR. Sin embargo, no existe, de parte de esta Contraloría General, objeción alguna a la existencia de una debida coordinación entre las auditorías internas de las diversas entidades, siempre que tal actuación respete la autonomía, objetividad y profesionalismo, de cada una de ellas. A manera de excepción, se consideraría aceptable la participación solidaria del auditor interno del

BCR junto al auditor de la sociedad anónima, en la realización de estudios que requieran mayores niveles de especialidad en los que por su naturaleza, sobrepase las posibilidades de la auditoría interna de la sociedad, siempre y cuando exista un acuerdo previo entre las juntas directivas de la entidad bancaria y de la sociedad, donde se determine claramente el alcance y la necesidad del estudio específico que realizará la auditoría corporativa, informando a su vez, al auditor interno de los pormenores del mismo.

En consecuencia, la auditoría interna del Banco de Costa Rica, no tiene competencia para intervenir en las actividades de la auditoría interna de la Operadora de Pensiones de esa entidad bancaria, salvo que se trate de estudios previamente coordinados, según lo señalado anteriormente.”

El Órgano Contralor mantiene así, un criterio uniforme con los artículos 20 y 21 de la Ley General de Control Interno No. 8292, sobre la importancia, la necesidad y la conveniencia de que cada entidad cuente con una auditoría interna autónoma dentro del sistema de control interno institucional, lo cual se considera un medio para alcanzar una mayor eficacia en la consecución de los fines de cada ente.

Se ha insistido que un órgano auditor no debe tener atribuciones, ni injerencia directa ni permanente en las labores propias de auditoría interna en otro ente, puesto que dicha situación podría significar un incumplimiento a sus deberes y funciones ordinarias, además de un debilitamiento del sistema de control interno implementado en su propia institución y en la entidad que se pretende vigilar de tal forma, lo cual va en contra de los postulados explícitos en la Ley No. 8292.

En el oficio 06105 (DFOE-ED-0414) emitido el 11 de junio de 2009 se pone de manifiesto la prevalencia del principio de independencia funcional y de criterio a favor de las auditorías internas, como elemento imprescindible en el desarrollo de la relación existente entre la propia auditoría interna de una casa matriz y las de los órganos de control interno de sus sociedades anónimas subsidiarias, al establecer:

“En cuanto a la posibilidad de que la Auditoría Interna del Banco de Costa Rica dedique recursos humanos y materiales a la evaluación de actividades, sistemas u otros de las Sociedades Anónimas propiedad de ese Banco, se reitera lo expuesto en el oficio N° 14460 (DI-CR-752), en el sentido de que:

[...] en virtud de que las sociedades anónimas son propiedad de la entidad mayor (sea, el Banco Popular), la Auditoría Interna de ésta mantiene su deber en la fiscalización de los recursos de aquéllas. [...] En tal condición, puede —y debe— ejercer control sobre los fondos que las sociedades administran, pero esta injerencia no ha de ser tal que obstaculice el normal desarrollo de las actividades de las sociedades ni

las de las respectivas Auditorías Internas. Esencialmente se impone, entonces, una relación de estrecha cooperación y coordinación entre las Auditorías de las sociedades y la del Banco, teniendo presentes las facultades y los deberes que cada una de ellas posee en torno a la jurisdicción respectiva y lo consignado en el plan de trabajo de cada cual [...]"

Por consiguiente, entiende esta Contraloría General que de acuerdo con el citado Reglamento, la Auditoría Interna del Banco de Costa Rica puede colaborar con las Auditorías Internas de sus Sociedades Anónimas mediante la facilitación de especialistas y otros recursos, de manera que se logre una sinergia que potencie la efectividad en la fiscalización que corresponde a esas Auditorías. Todo ello, de cara al cumplimiento de los objetivos de las sociedades, lo que sin lugar a dudas conlleva la legalidad, eficacia y eficiencia del manejo de los fondos públicos involucrados. Es notable el apoyo y trabajo conjunto que en forma coordinada puede potenciarse entre la Auditoría del Banco de Costa Rica y las de las sociedades; no obstante, cada cual debe actuar conforme a sus responsabilidades y competencias, para lo cual es oportuno indicar que el responsable directo de la labor de auditoría interna prevista en la ley es el auditor de cada sociedad, factor fundamental a considerar por la Auditoría Interna del Banco de Costa Rica al establecer su planificación (...)"

Bajo esta concepción, se tiene que la auditoría interna de la casa matriz no debe tener injerencia en la directa, normal e inmediata fiscalización sobre el desarrollo de la actividad ordinaria de las entidades en las que éste tenga participación accionaria. Esta fiscalización corresponde a los órganos de control implementados a ese efecto dentro de cada entidad societaria. Además, tanto el jerarca y los titulares subordinados de la casa matriz, a partir de su rol de accionistas en tales sociedades anónimas, deben velar por los intereses de la institución a la cual representan, siendo en este caso la tarea del órgano de control de la casa matriz, fiscalizar la eficiencia de la función desempeñada por la administración activa en su rol de representantes de la entidad central en las distintas sociedades en que participan.

Ante ello, -haciendo una interpretación conforme a derecho-, la eventual existencia de una auditoría corporativa, por sí no debe suponer la inmediata inclusión de varias entidades bajo la fiscalización de una única y general auditoría interna; más bien, este mecanismo debe constituirse como la posibilidad para que exista una coordinación entre varias auditorías internas de las entidades paralelas en que participe una entidad pública, mecanismo que ha de estar debidamente regulado y disponible en procura del cumplimiento de los objetivos institucionales, tal como ya se ha expresado en el oficio 09205 (DFOE-ED-0630) del 03 de setiembre de 2009.

En este sentido, se insiste en el criterio externado por esta Contraloría General, en cuanto considera como válida y oportuna cualquier figura que busque y logre la coordinación entre Auditorías Internas de un Grupo Económico, siempre y cuando en las instituciones en las que exista, dicho sistema funcione con sujeción a la normativa legal y técnica aplicable, teniendo en especial consideración las garantías que la Ley General de Control Interno Nro. 8292 concede a cada una de las auditorías internas en cuanto a su independencia funcional y de criterio.

En este entorno se aclara que la existencia de un sistema de control interno en cada entidad y órgano de la Hacienda Pública, y el requerimiento de que las auditorías actúen de manera autónoma, objetiva y profesional, conlleva a la necesidad de que estos órganos de fiscalización sean dependientes únicamente del máximo jerarca de su respectiva entidad, según dicta el artículo 24 de la Ley General de Control Interno, y no de una auditoría interna de otro ente.

De esta manera, el Órgano Contralor ha ido delimitando la relación entre las auditorías internas en aquellos casos en donde se presente la figura de la llamada “casa matriz o corporativa”, considerando viable la participación solidaria de varias Auditorías Internas en la realización de estudios que requieran mayores niveles de especialidad, y que por su naturaleza sobrepase las posibilidades de la auditoría interna de la sociedad. Para que se de dicha participación, debe existir un acuerdo previo entre las juntas directivas de la entidad matriz y de la sociedad, donde se determine el alcance y la necesidad del estudio específico que realizará la auditoría corporativa, informando además, al auditor interno los por menores del mismo. Dicha incursión por parte de la auditoría corporativa no podrá exceder las funciones mismas asignadas al auditor interno de la sociedad, de acuerdo con las potestades descritas en cada reglamento que rige las funciones de la auditoría interna presente en cada empresa⁴.

IV. CONCLUSIONES

Como corolario de las valoraciones expuestas anteriormente y con el fin de aportar al análisis de la temática en cuestión se establecen los siguientes puntos a considerar:

1. De conformidad con los ordinales 10 y 12 de la Ley Nro. 8292, el jerarca y los titulares subordinados tienen la responsabilidad de velar por la correcta ejecución del sistema de control interno. Dicha responsabilidad no puede delegarse en otro componente orgánico del sistema.
2. De acuerdo con lo establecido en los artículos 10, 22, 24, 25, 34 inciso a) de la Ley No. 8292, la Auditoría Interna de una entidad pública no tiene la obligación de establecer, mantener, perfeccionar, evaluar y garantizar por sí el sistema de control interno, responsabilidad inherente al jerarca y al titular subordinado.

⁴ Criterio vertido en el oficio 09205 (DFOE-ED-0630) del 03 de setiembre de 2009.

3. Las relaciones existentes entre las auditorías internas de las entidades que conforman un grupo empresarial deben ajustarse a lo dispuesto por el marco jurídico vigente. Esas relaciones pueden manifestarse en forma de cooperación o coordinación, y no deben provocar obstáculos para la comunicación entre cada auditoría y el jerarca del cual dependen, ni limitar su independencia en el ejercicio de las funciones que le competen a cada una. De ahí que la auditoría interna de la “casa matriz” no debe tener injerencia en la directa, normal e inmediata fiscalización sobre el desarrollo de la actividad ordinaria de las entidades en las que éste tenga participación accionaria.
4. La coordinación y cooperación entre las auditorías internas de un grupo corporativo por sí no supone la inmediata inclusión de varias entidades bajo la fiscalización de una única y general auditoría interna.
5. No se considera requisito la conformación de una auditoría corporativa para que sea viable una coordinación entre varias auditorías de aquellas entidades paralelas en que participe una entidad pública, mecanismo que ha de estar debidamente regulado, disponible en procura del cumplimiento de los objetivos institucionales y acorde al propio ordenamiento jurídico vigente.
6. La figura de la auditoría corporativa resulta ajena a la composición organizacional reconocida y establecida en el sistema de control interno, según lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley N.º 8292; por lo que no es posible reconocer a dichas auditorías una competencia de superior o fiscalizador sobre las auditorías internas de cada institución.

Atentamente,

Marcela Aragón Sandoval
GERENTE DE ÁREA



José Francisco Monge Fonseca
FISCALIZADOR

MAS/ GRS/JFMF/lms

NI: 17320-2017

G: 2017002353, P-1