



Al contestar refiérase a: **ID-115098**

AS-AINNOVAC-0052-2024

8 de mayo de 2024

Ingeniera
Beatriz Guzmán Meza, jefe a.i
Secretaría
JUNTA DIRECTIVA - 1101

Estimada señora:

ASUNTO: Oficio de Asesoría sobre la revisión efectuada a la propuesta del Código de Gobierno Corporativo solicitada mediante oficio SJD-0107-2024.

Esta Auditoría recibió el oficio SJD-0107-2024 señalado en el epígrafe, donde nos solicita efectuar una revisión a la propuesta del **Código de Gobierno Corporativo** y que se hagan llegar las observaciones.

Esta Auditoría Interna, en atención a los deberes de vigilancia de las regulaciones administrativas, establecidos en el artículo 6.6 de los Lineamientos Sobre Gestiones que Involucran a la Auditoría Interna Presentadas Ante la CGR (R-DC-83-2018 de julio del 2018 reformada por Resolución R-DC-00102-2023), procedemos a enunciar algunos aspectos, que estimamos deben ser valorados como parte de las consideraciones necesarias en la revisión y posterior emisión del Código de Gobierno Corporativo, se remite además resumen de las observaciones en el formato establecido.

Antes de proceder al análisis y observaciones sobre la propuesta de norma interna en revisión, consideramos conveniente referirnos al entorno de dicha norma relacionado con la función de auditoría interna, la necesidad de su independencia y algunas observaciones importantes relacionadas con la conformación y funciones del comité de auditoría requeridas para garantizar la independencia y objetividad de dicho comité y de la auditoría:

1. ORIGEN DE LAS AUDITORÍA INTERNAS DEL SECTOR PÚBLICO COSTARRICENSE

El 07 de noviembre de 1949 entró en vigor la Constitución Política de Costa Rica, donde en los artículos 183 y 184 establecen a la Contraloría General de la República como una institución auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la Hacienda Pública con absoluta independencia funcional y administrativa en el desempeño de sus labores.

Con el objeto de cumplir los deberes y atribuciones conferidas al Órgano Contralor, el 23 de diciembre de 1950, se aprobó la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en cuyo artículo 12, la designa como órgano rector del Sistema de Control y Fiscalización Superiores de la Hacienda Pública y le confiere facultades para emitir disposiciones, normas, políticas y directrices de acatamiento obligatorio por parte de los entes sujetos pasivos, para el uso correcto de los fondos públicos, estipulándose en los Artículo 61 y 62 que cada sujeto componente de la Hacienda Pública tendría una auditoría interna que disponga de los recursos necesarios para el cumplimiento adecuado de sus funciones, las cuales deben ser desarrolladas con independencia funcional y de criterio, respecto del jerarca y de los demás órganos de administración activa.



A partir de la vigencia de esta Ley Orgánica, se han nombrado al Auditor y Subauditor por tiempo indefinido y dependen orgánicamente del jerarca¹, en el caso de la Caja Costarricense del Seguro Social, de la Junta Directiva.

Asimismo, a fin de verificar el ejercicio correcto de las funciones de control y fiscalización de la Hacienda Pública que le fueron asignadas, el artículo 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República dispone a favor de esos funcionarios la garantía de inamovilidad en sus puestos, con el objeto de mantener y conservar su independencia y objetividad de criterio.

2. DEPENDENCIA ORGÁNICA Y LA RELACIÓN DE DIRECCIÓN FRENTE AL LÍMITE QUE IMPONE LA INDEPENDENCIA FUNCIONAL Y DE CRITERIO DE LAS AUDITORÍAS INTERNAS

Como se indicó anteriormente, tanto el auditor como el subauditor interno dependen orgánicamente del máximo jerarca, quien los nombra y les establece las regulaciones de tipo administrativo que les sean aplicables conforme lo indica la Ley General de Control Interno en su artículo 24. No obstante, este artículo también señala que las regulaciones de tipo administrativo que el jerarca establezca para estos funcionarios no deben afectar negativamente la actividad de la auditoría interna, la independencia funcional y de criterio del auditor, subauditor interno y su personal. Lo anterior debido a que esa misma Ley en el artículo 25 establece para todos los funcionarios de la auditoría interna la exigencia de ejercer sus atribuciones con total independencia funcional y de criterio respecto del jerarca y de los demás órganos de la administración activa.

Para mejor entender la dependencia orgánica y la relación de dirección del jerarca frente a la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna, conviene citar el **Criterio DI-CR-533 del 28 de setiembre 2004, emitido por la Contraloría General de la República**, sobre la evaluación y calificación del desempeño del auditor, donde señala:

*“(...) A mayor abundamiento, 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. **De esta manera, no existe una relación de jerarquía típica por la cual el auditor interno se subordina al jerarca, que haga presuponer la obligación de este para calificar el desempeño de aquel ni tampoco que el jerarca posea el conocimiento de la materia para evaluar su gestión.***

La relación de dirección. Límite frente a la independencia funcional y de criterio del auditor y a la naturaleza de la unidad de auditoría interna.

¹ Artículo 62 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República No. 1252 del 23 de diciembre, 1950.

Asimismo, la LGAP establece en el artículo 99 lo que se conoce como la “relación de dirección”, que ocurre entre dos órganos que tienen distinta competencia por razón de la materia, dentro de una relación de confianza incompatible con órdenes, instrucciones o circulares. Empero, no existe tampoco este tipo de relación entre el jerarca y el auditor, en virtud de lo que dispone ese mismo artículo 99, cuando señala que la relación de dirección existe entre dos órganos de la administración activa y uno de ellos puede ordenar la actividad —no los actos— del otro, imponiéndole las metas y los tipos de medios que empleará para realizarla. Así, la independencia funcional y de criterio del auditor nuevamente es una barrera para que el jerarca le imponga metas y los medios para realizar su actividad y, más contundente, la auditoría no es administración activa, ya que por definición en la LGCI (artículo 2), la “Administración activa” desde el punto de vista funcional, es la función decisoria, ejecutiva, resolutoria, directiva u operativa de la Administración; y desde el punto de vista orgánico es el conjunto de órganos y entes de la función administrativa, que deciden y ejecutan, e incluye al jerarca como última instancia; lo que evidentemente deja por fuera a las auditorías internas. Por otra parte, en esa misma LGCI (artículo 9) se separa a los órganos del sistema de control interno en administración activa y auditoría interna. De manera que es claro que esta última no forma parte de la Administración, lo cual es totalmente concordante con su independencia funcional y de criterio para fiscalizarla.

*Asimismo, el hecho de que la auditoría interna no sea administración activa sino su fiscalizadora, tiene aparejada la incompatibilidad —entiéndase conflicto de interés— de que la Administración —mediante el jerarca— **por sí misma** juzgue el desempeño del titular de esa unidad. (...) **(El resaltado es nuestro).***

Conforme con lo descrito queda claro que la Auditoría Interna no forma parte de la Administración y no debe estar sometida a evaluación del desempeño por parte del Jerarca ni por ningún titular subordinado u órgano que forme parte de la Administración Activa, a fin de no **anular la posibilidad de que el auditor actúe con total independencia funcional y de criterio en el ejercicio de sus competencias.** La Auditoría Interna del sector público tiene un carácter fundamental para la fiscalización independiente y objetiva sobre la legalidad y la eficiencia de los controles internos y del manejo de los recursos de las instituciones. Es un órgano que forma parte de la estructura organizativa de cada institución, pero debe ejercer sus competencias con total independencia para el ejercicio de sus funciones sustantivas y en su criterio, **de cara a su responsabilidad para con la sociedad costarricense en la vigilancia de la Hacienda Pública, es decir, debe proporcionar una garantía razonable de que la actuación del jerarca y del resto del personal se realiza con apego al marco legal, técnico y sanas prácticas.**

Al respecto se considera conveniente revisar la redacción de la función específica que se pretende establecer a quien ocupe el cargo de presidente ejecutivo, señalado en el apartado 4.3 **Normas de gestión de la Presidencia Ejecutiva, ítem o) “Debe supervisar en forma directa a la Auditoría Interna”**, a fin de no rozar con el ordenamiento jurídico y técnico dispuesto sobre la relación de dirección entre el jerarca y el auditor, subauditor y demás funcionarios de la auditoría interna. Este ítem eventualmente podría suprimirse o modificarlo, para lo que se sugiere la siguiente propuesta: **o) Ser vigilante de la independencia de la auditoría interna, de las regulaciones administrativas específicas que haya establecido para el auditor y subauditor, y garantizar los recursos requeridos para cumplir su misión y la normativa técnica que rige su función.**

Correlacionada con esta función, se encuentra la función **h) “Supervisar e interactuar con auditores internos y externos”** que se pretende establecer para el Comité de Auditoría y Finanzas en el **apartado 6.3.2 Funciones y responsabilidades del Comité de Auditoría y Finanzas.** No obstante, previo a plantear la propuesta de modificación de esta, analizaremos la figura del comité de auditoría ante la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna, su conformación y funciones.

3. COMITÉ DE AUDITORÍA Y LA INDEPENDENCIA FUNCIONAL Y DE CRITERIO DE LA AUDITORÍA INTERNA

Las buenas prácticas de gobierno corporativo enfatizan en la adecuada administración de las entidades, en la prevención y gestión de conflictos de intereses, en la transparencia y rendición de cuentas, en la gestión de riesgos y en los aspectos formales de organización y asignación de funciones y responsabilidades, todo lo cual facilita el control de las operaciones y el proceso de toma de decisiones por parte de los órganos de dirección y de la Alta Gerencia

En cuanto a regulación técnica en este tema en Costa Rica contamos con el “Código Voluntario de Mejores Prácticas de Gobierno Corporativo” aprobado por la Junta Directiva del Instituto de Gobierno Corporativo de C.R. y el Reglamento sobre Gobierno Corporativo emitido por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (CONASSIF) como los principales documentos normativos en la materia. En el proceso de evolución en materia de gobierno corporativo en Costa Rica, las empresas propiedad del Estado han ido explorando diferentes modelos de organización administrativa y naturaleza jurídica, sin embargo, continúa representando un reto en el Sector Público.

Basados en los principios y sanas prácticas de Gobierno Corporativo a nivel internacional, para lograr la eficiencia y una mayor profundidad en el análisis de los temas de su competencia, el Órgano de Dirección debe establecer comités técnicos, no obstante a nivel nacional, específicamente en relación con el Comité de Auditoría, no existe regulación que establezca de forma obligatoria la instauración y su conformación, **excepto para las entidades supervisadas o reguladas por los órganos de vigilancia del sistema financiero costarricense**, a las cuales aplica las disposiciones del “Reglamento sobre Gobierno Corporativo”. Por el contrario, tal como se desarrolló en el apartado anterior, existe el mandato legal y gran cantidad de normas técnicas que establecen la obligatoriedad de la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna en el sector público, a fin de que su función sea efectiva y tenga credibilidad ante la ciudadanía, debido a lo cual han ido surgiendo dudas legales y técnicas relacionadas con la forma en que debe operar la relación entre dicho comité y la auditoría interna.

Según datos de una encuesta realizada en junio 2019 por el Instituto de Auditores Internos y K.P.M.G. en Costa Rica, con la participación de 110 auditores internos, principalmente en cargos de jefatura y supervisión, “...un 53% de los encuestados reportó la existencia de un comité de auditoría en sus organizaciones. El 75% indicó que estos grupos están compuestos entre 3 y 5 integrantes. Se identifican también comités de auditoría más numerosos conformados entre 6 y 10 personas”. Y dentro de los resultados publicados emiten la siguiente afirmación: **“La independencia del comité de auditoría es piedra angular de la efectividad del mismo. Lo ideal es que cada miembro sea como un director externo, es decir, independiente de la administración. (...). (El resaltado es nuestro).**

En tal sentido, surgen algunas consideraciones importantes que deben tenerse en cuenta en la definición de la conformación y de las funciones del comité de auditoría cuando se trata del sector público. Sobre este tema específico, otras instituciones públicas ya han consultado a la Contraloría General de la República, por lo que consideramos conveniente presentar acá los análisis y conclusiones emitidos en su momento por el Ente Contralor, en los siguientes criterios:

A. DFOE-SOC-0147

El 04 de febrero de 2020, mediante el criterio **DFOE-SOC-0147** dirigido a la Licda. Doris María Chen Cheang, Auditora Interna de la Junta de Protección Social de San José, la Contraloría General de la República señaló:

“Se procede a dar respuesta a la consulta planteada por su persona¹ sobre la independencia funcional y de criterio de las auditorías internas, respecto de los comités de auditoría que eventualmente lleguen a integrarse en las instituciones públicas. (...).”

III. Criterio del Órgano Contralor

De conformidad con lo establecido en la Ley General de Control Interno, N° 8292, el Sistema de Control Interno (SCI), está conformado orgánicamente por la administración activa de cada entidad y su auditoría interna. En ese sentido, la efectividad operativa de dicho sistema requiere que la actividad de las auditorías internas se desarrolle bajo el principio de independencia funcional y de criterio², por medio del cual se busca que la labor de aseguramiento, acompañamiento y asesoría que realicen esté resguardada y libre de injerencias externas, que comprometan su actividad³.

*Dentro de este contexto, ante una consulta planteada por la Auditoría Interna de BN Corredora de Seguros S.A. en relación con los Comités de Auditoría⁴, esta Contraloría General consideró que dichos comités son una figura técnica de apoyo para los órganos superiores de una entidad, que realizan una labor de análisis sobre temas que son responsabilidad del órgano de dirección, **bajo un juicio independiente** y que pretende lograr eficiencia y mayor profundidad en el análisis de los temas de su competencia. Para efectos de las entidades sujetas a las disposiciones del “Reglamento sobre Gobierno Corporativo”, como lo es el caso de dicha Corredora de Seguros, la formación e instauración de esa figura es obligatoria, de conformidad con el párrafo tercero del artículo 25 de esa normativa.*

(...)

*Ahora bien, si bien es cierto, no existe regulación alguna que establezca de forma obligatoria la instauración y conformación de los Comités de Auditoría en las instituciones públicas, se puede considerar una buena práctica de Gobierno Corporativo. Al respecto el Instituto de Auditores Internos (IIA) en el documento *Global Public Sector Insight: INDEPENDENT AUDIT COMMITTEES IN PUBLIC SECTOR ORGANIZATIONS (2014)* ha señalado que los comités de auditoría juegan un papel importante en mejorar y proporcionar transparencia en torno a las prácticas de gobernanza, gestión de riesgos y control interno de las organizaciones del Sector Público.*

No obstante, como es bien sabido, la Ley General de Control Interno establece los criterios mínimos que deben observarse en el establecimiento, funcionamiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación del sistema de control interno de los entes y órganos sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de la República. Al respecto, puede considerarse que un Comité de Auditoría es parte de los controles que la administración decide instaurar en calidad de apoyo como asesor del jerarca para el ejercicio de sus funciones.

*De ahí que las funciones que desempeñe dicho Comité deben ir orientadas a desempeñar una función independiente de asesoramiento, con la responsabilidad de la toma de decisiones en manos del jerarca; es decir que no sustituye a éste en el ejercicio de sus funciones, lo cual constituye una característica esencial de un Comité de Auditoría. **Por el contrario, si el Comité de Auditoría está involucrado en la toma de decisiones, se puede afectar negativamente su capacidad de permanecer independiente.***

² Artículo 25 de la Ley N.º 8292.

³ En el mismo sentido, las “Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público”, emitidas mediante Resolución R-DC-119-2009 del 16 de diciembre del 2009, publicadas en La Gaceta N.º 28, del 10 de febrero del 2010, señalan que los servicios que prestan las auditorías internas deben ser ejercidos con independencia funcional y de criterio, conforme a sus competencias.

⁴ Mediante oficio N.º DFOE-EC-0374 (06773) del 17 de mayo del 2019.

Debe recordarse que el artículo 12 de la Ley General de Control Interno establece los deberes que corresponde cumplir al jerarca y los titulares subordinados en el sistema de control interno, así como las competencias. Es decir, las funciones que le sean asignadas a un Comité de Auditoría, **de ninguna manera y en ninguna circunstancia, podrán interferir en la forma en la que se relacionan el jerarca y los titulares subordinados con la auditoría interna, ni mucho menos en la independencia funcional y de criterio bajo la cual ejercen sus atribuciones los funcionarios de la auditoría.**

Sobre ese particular, efectivamente, como bien lo apunta en su misiva existe gran variedad de normativa que establece que las funciones de la Auditoría se realizan en forma independiente y su actividad debe ser **libre de injerencias de la Administración Activa y el Jerarca**, con el fin de que sus estudios se enmarquen bajo la objetividad requerida, de cara a esa independencia funcional y de criterio derivada del artículo 25 de la Ley General de Control Interno.

(...)

En concordancia con lo citado, el Órgano Contralor mediante oficio DAGJ-0620-2009 (4616) del 05 de mayo de 2009, concluyó:

Como parte de las condiciones fundamentales para el ejercicio de la auditoría interna, se estipula legal, técnica y doctrinariamente la independencia funcional y de criterio lo cual, entre otros, se prevé con lo dispuesto en el citado artículo 24 (sic 25). **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.

Por otra parte, **debemos señalar la importancia de que las instituciones que eventualmente integren la figura de un Comité de Auditoría regulen con precisión en el respectivo cuerpo normativo interno, lo relativo a su conformación, garantizando la objetividad de los miembros que lo integran, así como todos los detalles del rol que éste va a desempeñar, su objetivo y el alcance de sus funciones.**

Todo lo anterior orientado a que el Comité de Auditoría pueda ejercer dicho rol de forma positiva, como un mecanismo por medio del cual se facilita el cumplimiento de las funciones y responsabilidades de los superiores jerárquicos, asegurando a la vez que de ningún modo sus acciones facilitan un quebranto a la independencia de la auditoría interna y no contraviene lo establecido en las leyes vigentes.

Así las cosas, las instituciones públicas que eventualmente lleguen a integrar Comités de Auditoría, deberán resguardar con **especial cuidado** el marco legal y normativo que garantiza la independencia funcional y administrativa de la Auditoría Interna, **de tal manera que las funciones que se asignen a dicho Comité, de ninguna forma lesionen la independencia que la LGCI le ha conferido para el ejercicio de sus atribuciones.** (El resaltado es nuestro).

B. DFOE-EC-0374

El 17 de mayo de 2019, ante consulta planteada por la Licda. Gabriela Sánchez Quirós, auditora interna de BN Sociedad Corredora de Seguros S.A., sobre la independencia de la auditoría interna y el rol del Comité de Auditoría, la Contraloría General de la República emitió el criterio **DFOE-EC-0374**, señalando:

“(...) Así las cosas, se procede a formular las siguientes consideraciones y observaciones, mediante la emisión del presente criterio vinculante para que sea utilizado en el análisis sobre la legalidad de las conductas administrativas que serán adoptadas por el sujeto competente, a quien corresponde tomar las decisiones que considere más ajustadas a derecho.

III. AUDIENCIA OTORGADA AL CONSEJO NACIONAL DE SUPERVISIÓN DEL SISTEMA FINANCIERO (CONASSIF)

Mediante los oficios N° 04003 (DFOE-EC-0235) y N° 05433 (DFOE-EC-0321) del 18 de marzo y 22 de abril de 2019, respectivamente, la Contraloría General confirió audiencia al CONASSIF en relación con la consulta planteada por la auditora interna de BN Sociedad Corredora de Seguros, S.A., respecto al rol del comité de auditoría interna en las entidades y órganos del sector público costarricense, según lo dispuesto en los incisos 4 y 9 del artículo 25 del “Reglamento sobre Gobierno Corporativo”, así como en relación con la obligatoriedad de que las instituciones del sector público sujetas a la regulación emitida por el CONASSIF, atiendan las funciones establecidas en el referido artículo 25. Al respecto, dicho Consejo manifestó mediante oficio PDC-0035-2019 del 8 de abril de 2019, lo siguiente:

*..las responsabilidades asignadas al Comité de Auditoría en el artículo 25 del Reglamento sobre Gobierno Corporativo, en especial las dispuestas en los incisos 4) y 9) de esa norma reglamentaria, no resultan contrarias al apartado 2.2.3 de las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público. Se reitera que lo anterior es debido a que la idea básica que subyace en ambos textos es la misma; es decir, que el plan de trabajo anual que prepara la Auditoría Interna, sea puesto en conocimiento del jerarca o del comité que constituye una herramienta para atender sus responsabilidades, porque el jerarca es de quien depende funcionalmente el auditor interno y porque él es el primer responsable del sistema de control interno de la entidad. Precisamente tiene sentido lógico que, si el jerarca es el primer responsable del sistema de control interno, tenga sumo interés en revisar, ya sea de forma directa o a través del comité de auditoría, el plan de trabajo anual, **para determinar si abarca los temas que son de especial importancia para él, puesto que como responsable de dicho sistema, lo conoce bien y sabe cuáles son los puntos que representan mayor interés para él en un momento dado.***

*Adicionalmente, se reitera que; si el jerarca o el comité de auditoría no formula observaciones o solicitudes al citado plan, implícitamente lo está aprobando o le está dando el visto bueno o está brindando su conformidad con el mismo, **sin que ello sea necesariamente vinculante para el caso de las auditorías internas del sector público, por cuanto así se infiere del marco legal que rige a las auditorías internas del sector público. Nótese que esos planes y sus eventuales modificaciones, deben ser remitidos a la CGR, pero ello no tiene por finalidad que el propio órgano contralor apruebe o brinde el visto bueno a lo planificado por la auditoría interna, tal y como se indica en el párrafo final del citado apartado 2.2.3 de las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público.***

En ese mismo orden de ideas, se comprende que en virtud de la naturaleza jurídica de las auditorías internas del sector público y del marco legal que las rige, los incisos 4) y 9) del Reglamento sobre Gobierno Corporativo, no resultan contrarios al apartado 2.2.3. de las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, **en el tanto se interprete que la referencia a la función que tiene el comité de auditoría de aprobar el plan de trabajo anual de la auditoría interna, no implica un criterio vinculante para ella;** pero que no la libera de su deber de asesorar al órgano directivo del cual depende funcionalmente, para contribuir al logro de los objetivos institucionales, para lo cual se comprende que en caso de que tenga diferencias de criterio con el comité de auditoría o con la propia junta directiva sobre el contenido del plan de trabajo, debería tratar de consensuar con ella, pues su trabajo, al final de cuentas, resulta de trascendental importancia para quien es responsable primordial del sistema del control interno. (...)

IV. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

2) ROL DEL COMITÉ DE AUDITORÍA INTERNA

El comité de auditoría interna es una figura técnica de apoyo para los órganos superiores de una entidad, que realiza una labor de análisis sobre temas que son responsabilidad del órgano de dirección, bajo un juicio independiente y que pretende lograr eficiencia y mayor profundidad en el análisis de los temas de su competencia.

Para efectos de las entidades sujetas a las disposiciones del “Reglamento sobre Gobierno Corporativo” la formación e instauración de esa figura es obligatoria, de conformidad con el párrafo tercero del artículo 25 de esa normativa, en el cual se dispone: “...No obstante lo dispuesto en el Artículo 4 de este Reglamento, la constitución del Comité de Auditoría es obligatoria para todas las entidades incluidas en el Artículo 2 de este Reglamento...”.

(...) Ahora bien, respecto a las funciones estipuladas en los incisos 4 y 9 de la citada norma, atinentes a la aprobación del plan anual de trabajo de las auditorías internas y el seguimiento a su cumplimiento, respectivamente, resulta importante exponer lo indicado por el CONASSIF en su oficio PDC-0035-2019, en tanto concluyó que: “... se comprende que el Reglamento sobre Gobierno Corporativo **reafirma la independencia funcional de la función de auditoría interna**”.

Sobre el particular, es importante señalar que, a pesar de que la actividad de las auditorías internas debe llevarse a cabo de forma independiente, tanto en su aspecto funcional como de criterio, éstas tienen asignadas una labor de asesoramiento y su gestión debe contribuir al logro de los objetivos institucionales y buscar la mejora y efectividad operativa.

En ese sentido, para efectos del supuesto acá analizado, se encuentra que los planes de trabajo de las auditorías internas deben estar vinculados con los planes y políticas estratégicas de la entidad; aspecto que al ser analizado y aprobado por medio de los comités de auditoría en atención a las tareas asignadas en el “Reglamento sobre Gobierno Corporativo”, en su función de apoyo para el órgano de dirección, coadyuva a la efectiva coordinación entre la auditoría interna y ese órgano para el cumplimiento de los fines mencionados anteriormente, **sin que la aprobación que debe realizar ese comité sea vinculante y sin detrimento de la independencia de cada uno según la normativa que rige el control interno.**



*Así las cosas, se encuentra que el rol del comité de auditoría interna en las entidades sujetas a la regulación emitida por el CONASSIF, corresponde a las funciones asignadas en el “Reglamento sobre Gobierno Corporativo”, siendo que dichas tareas no afectan la independencia de las auditorías internas; por el contrario, representan un mecanismo por medio del cual los superiores jerárquicos logran cumplir con sus funciones y responsabilidades, entre otras, la establecida en la norma 2.2.3 de las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, referente a que “... **el plan de trabajo anual de la auditoría interna y el requerimiento de recursos necesarios para su ejecución, se debe dar a conocer al jerarca. Asimismo, se deben valorar las observaciones y solicitudes que, sobre los contenidos de ese plan, plantee esa autoridad en su condición de responsable principal por el sistema de control interno institucional**”.*

Conforme lo descrito, es claro que la instauración y conformación de los Comités de Auditoría, bajo las condiciones precedidas en este análisis se considera una sana práctica recomendada internacionalmente para el apoyo técnico al órgano de dirección, **siempre que en su función de apoyo, coadyuve a la efectiva coordinación entre la auditoría interna y ese órgano para el cumplimiento de los fines, y dentro de las funciones que se le encomienden quede estipulado con claridad que la revisión que este comité deba realizar a los planes de auditoría interna, no representa tácitamente una aprobación**, sino su deber de determinar si el plan de trabajo de auditoría abarca los temas que son de especial importancia para la institución, desde su óptica y competencia. Ello por cuanto como responsable del sistema de control interno que es el Jerarca a quien brinda su apoyo, se espera que al igual que Junta Directiva, el Comité conozca cuáles son los temas y riesgos que representan mayor interés y prioridad para la institución en un momento dado. El Comité de Auditoría constituye una extensión de las capacidades del Consejo de Gobierno o Jerarca, por ello se espera que participe en decisiones complejas y trascendentales para la empresa.

De este hecho se desprende la interpretación de que, si el Jerarca o el comité de auditoría no formulan observaciones o solicitudes al citado plan, implícitamente está brindando su conformidad con el mismo, sin que ello sea necesariamente vinculante ni represente una aprobación, para el caso de las auditorías internas del sector público, por cuanto así se infiere del marco legal que rige la función de estas unidades.

En tal sentido es también importante resaltar lo relevante que resulta ser **la forma como esté conformado el “Comité de Auditoría”, de modo que se garantice su propia independencia y objetividad, sin la cual, no podría resguardarse la independencia y objetividad de la auditoría interna.**

4. CONFORMACIÓN Y FUNCIONES DEL COMITÉ DE AUDITORÍA

Al respecto, consideramos oportuno recopilar algunos estándares internacionales que pueden orientar en la definición de aspectos relacionados con la conformación del comité de auditoría a fin de garantizar su independencia y objetividad.

Hemos observado la comparación de criterios realizada en la “Guía Práctica para Consejeros del Comité de Auditoría”, elaborada por el Centro de Excelencia de Gobierno Corporativo de Deloitte, cuyo objetivo es contribuir al fortalecimiento de los Comités de Auditoría de las sociedades cotizadas, no obstante, puede servir de referencia para conocer algunos estándares de Organismos Internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (**OCDE**), Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO - International Organization of Securities Commissions por sus siglas en inglés), y BASILEA que son acuerdos o recomendaciones internacionales de supervisión bancaria, emitidos por el Comité Internacional de Supervisión Bancaria (Basel Committee on Banking Supervision - CBSB), de donde queremos resaltar aquellos relacionados con la composición de los “Comités de Auditoría”:

Cuadro 1
Estándares internacionales sobre la composición del Comité de Auditoría

Organismos internacionales		Europa		
OCDE	IOSCO	Basilea (Entidades de Crédito)	Recomendación sobre miembros no ejecutivos y Comités del Consejo	Estados Unidos
<ul style="list-style-type: none"> Composición: Los principios de gobierno corporativo de la OCDE recomiendan que el Comité esté compuesto por un número suficiente de Consejeros no ejecutivos que sean capaces de tener un juicio independiente sobre la información financiera y no financiera. Independencia: Aconseja que un tercio de los Consejeros que integran el Consejo de Administración sean independientes. 	<ul style="list-style-type: none"> Composición: Establece en su informe "Board Independence of Listed Companies" la conveniencia de que el mismo este compuesto por Consejeros independientes 	<ul style="list-style-type: none"> Composición: Recomienda que el Comité esté integrado por un número suficiente de Consejeros independientes no ejecutivos. Conocimientos: Recomienda que tengan experiencia reciente sobre temas financieros y contables y conocimientos financieros, contables y de auditoría. 	<ul style="list-style-type: none"> Composición: Recomienda que el Comité esté integrado exclusivamente por Consejeros externos, manteniéndose en la comisión una proporción entre dominicales e independientes, contando con un Presidente independiente. Conocimientos: Recomienda que tengan experiencia reciente y pertinente sobre temas financieros y contabilidad de sociedades que coticen en bolsa. 	<ul style="list-style-type: none"> Composición: La Ley Sabarnes-Oxley, las normas de cotización del NYSE y del NASDAQ establecen que los miembros del Comité de Auditoría han de ser independientes. Conocimientos: Los miembros han de contar con conocimientos financieros.

Fuente: "Guía Práctica para consejeros del Comité de Auditoría", elaborada por el Centro de Excelencia de Gobierno Corporativo de Deloitte.1 Por lo menos en su mitad por consejeros independientes (Australia, Hong Kong, Japón, Portugal, Suiza, Turquía) las dos mitades (Francia o India) y en su totalidad por independientes (Brasil, Canadá, México, Italia, Tailandia, Reino Unido y Estados Unidos).

Cuadro 2
Resumen Tendencias y Prácticas Líderes
Independencia y conocimientos

Tendencias y prácticas líderes
<p>Sobre la Independencia</p> <ul style="list-style-type: none"> Composición del Comité de Auditoría por Consejeros Independientes. Constituir Comités de cuatro o cinco miembros. Realizar una autoevaluación anual del Comité, verificando si se cumplen los requisitos de independencia requeridos. Implementar políticas que faciliten la identificación oportuna de los cambios que se producen en las relaciones o circunstancias que pueden afectar a la independencia de los miembros del Comité de Auditoría: obligación de los miembros del Comité de cumplimentar un cuestionario de independencia en el momento de su nombramiento y, a partir de entonces, notifiquen a la sociedad cualquier cambio que pueda afectar a su independencia. Rotación periódica de los miembros del Comité. Contratar asesores independientes, como apoyo para afrontar asuntos sensibles de especial complejidad. <p>Sobre los conocimientos financieros de los Consejeros</p> <ul style="list-style-type: none"> Realizar una autoevaluación anual del Comité, verificando si se cumplen los requisitos de conocimientos y experiencia requeridos. La autoevaluación de los conocimientos financieros debe ser rigurosa, no simplemente un mero ejercicio de cumplimiento, y debe repetirse periódicamente. Los miembros del Comité deben conocer los aspectos contables y relativos a la información financiera que sean relevantes para la sociedad y el tratamiento que reciben por parte de la Dirección. Se han de valorar especialmente como cualidades de los miembros del Comité contar con unos conocimientos expertos financieros y una amplia y reciente experiencia de negocio y liderazgo. <p>Para fortalecer la independencia y los conocimientos</p> <ul style="list-style-type: none"> Facilitar orientación a los nuevos miembros con la ayuda de Directivos y auditores independientes. Ofrecer programas de formación continua sobre sectores especializados o regulados, tendencias del sector, preparación de información, operaciones y temas relacionados, así como sobre cuestiones particulares relevantes para la empresa y su negocio. Ofrecer formación individualizada para los miembros del Comité y para el Comité en su conjunto. Invitar periódicamente a especialistas en la materia para que participen en sus reuniones a fin de incrementar los conocimientos y la efectividad de dicho Comité. Por ejemplo, especialistas en fiscalidad internacional, en gobierno corporativo o en un sector particular. Evaluar periódicamente el plan de formación del Comité a fin de incluir en el mismo las adaptaciones necesarias a las novedades normativas y financieras.

Fuente: "Guía Práctica para consejeros del Comité de Auditoría", elaborada por el Centro de Excelencia de Gobierno Corporativo de Deloitte.



El enfoque de esta Guía es práctico, toma como referencia las “prácticas líderes” de los Comités de Auditoría, apuntadas no sólo por la regulación española sino también a nivel internacional, europeo y en los Estados Unidos donde existe una normativa más detallada sobre la materia, siempre en lo relativo a sociedades cotizadas, por cuanto aunque son sanas prácticas, para garantizar su pertinencia es esencial que las reglas y normativas de gobierno corporativo se adapten a la realidad del país en el que deben aplicarse, respetando el ordenamiento jurídico y técnico local.

Asimismo, cabe citar el Reglamento sobre Gobierno Corporativo del CONASSIF, el cual es un referente a nivel nacional, que en los artículos 25 y 22 sobre la conformación y las funciones de los comités de auditoría respectivamente, señala:

“Artículo 25. Comité de Auditoría. *La conformación del Comité de Auditoría debe garantizar el ejercicio de un juicio independiente. Todos sus miembros deben poseer las habilidades, conocimientos y experiencia demostrable en el manejo y comprensión de la información financiera, así como en temas de contabilidad y auditoría. Debe ser presidido por un Director Independiente”.*

“Artículo 22.-Funciones del Comité de Auditoría. *Sin perjuicio de las funciones y responsabilidades que les asignan las leyes y otros reglamentos a los Comités de Auditoría de las entidades supervisadas, éstos deben cumplir en forma colegiada al menos con las siguientes funciones:*

a) *Propiciar la comunicación entre los miembros de la Junta Directiva u órgano equivalente, el gerente general, la auditoría interna u órgano de control que aplique, la auditoría externa y los entes supervisores.*

b) *Conocer y analizar los resultados de las evaluaciones de la efectividad y confiabilidad de los sistemas de información y procedimientos de control interno.*

c) *Cuando exista la función de auditoría interna, proponer a la Junta Directiva u órgano equivalente los candidatos para auditor interno, **excepto las entidades supervisadas que se rigen por lo dispuesto en la Ley General de Control Interno, Ley 8292. (El resaltado es nuestro).***

d) *Dar seguimiento al cumplimiento del programa anual de trabajo de la auditoría Interna u órgano de control que aplique.*

e) *Proponer a la Junta Directiva u órgano equivalente la designación de la firma auditora o el profesional independiente y las condiciones de contratación, una vez verificado el cumplimiento por parte de estos de los requisitos establecidos en el "Reglamento sobre auditores externos aplicable a los sujetos fiscalizados por la SUGEF, SUGEVAL, SUPEN y SUGESE".*

f) **Revisar la información financiera anual y trimestral antes de su remisión a la Junta Directiva u órgano equivalente, poniendo énfasis en cambios contables, estimaciones contables, ajustes importantes como resultado del proceso de auditoría, evaluación de la continuidad del negocio y el cumplimiento de leyes y regulaciones vigentes que afecten a la entidad.**

g) *Revisar y trasladar a la Junta Directiva u órgano equivalente, los estados financieros anuales auditados, el informe del auditor externo, los informes complementarios y la carta de gerencia.*

h) En caso de que no se realicen los ajustes propuestos en los estados financieros auditados por el auditor externo, trasladar a la Junta Directiva u órgano equivalente un informe sobre las razones y fundamentos para no realizar tales ajustes. Este informe debe remitirse juntamente con los estados financieros auditados, asimismo debe presentarse firmado por el contador general y el gerente general o representante legal. En el caso de las entidades, grupos y conglomerados financieros supervisados por la Superintendencia General de Entidades Financieras, aplica lo establecido en el artículo 10 del "Reglamento Relativo a la Información Financiera de Entidades, Grupos y Conglomerados Financieros".

i) Dar seguimiento a la implementación de las acciones correctivas que formulen el auditor externo, el auditor interno y la Superintendencia correspondiente.

j) Proponer a la Junta Directiva u órgano equivalente el procedimiento de revisión y aprobación de los estados financieros internos y auditados, desde su origen hasta la aprobación por parte de los miembros del respectivo cuerpo colegiado.

k) Velar porque se cumpla el procedimiento de aprobación de estados financieros internos y auditados.

l) Evitar los conflictos de interés que pudiesen presentarse con el profesional o la firma de contadores públicos que se desempeñan como auditores externos al contratarlos para que realicen otros servicios para la empresa.

*m) Además de los informes particulares que se requieran para dar cumplimiento a las funciones aquí señaladas, el Comité de Auditoría **debe rendir un reporte semestral sobre sus actividades a la Junta Directiva u órgano equivalente**".*

Las distintas crisis financieras a nivel internacional, los riesgos emergentes que han hecho correr a las organizaciones y puesto a prueba su resiliencia para lograr la continuidad de los servicios, todo esto ha marcado el papel crítico que los Comités de Auditoría están llamados a desarrollar, habida cuenta de la importancia de garantizar la fiabilidad y veracidad de la información financiera, la gestión de riesgos y la necesidad de asegurar adecuados controles internos dentro de las organizaciones, es por ello, que la actualización de los Principios de Gobierno Corporativo (versión 2023) de la OCDE, incluyen un nuevo principio denominado "Sostenibilidad y Resiliencia". En este sentido, existe una tendencia a nivel internacional hacia el reforzamiento de las funciones de dicho órgano, así como de la **independencia y profesionalización de sus miembros**.

El Comité de Auditoría, es una parte fundamental para asegurar que la organización cuente con procesos fuertes, controles internos adecuados y eficaces, especialmente los relativos a la calidad de la información financiera, la gestión de riesgos, el cumplimiento normativo, la integridad y ética corporativa, la independencia e imparcialidad con que se debe ejercer la actividad de auditoría interna, y todas aquellas áreas que presenten una exposición significativa a los riesgos financieros, al fraude, la suficiencia de las directrices y políticas para abordar dichas áreas críticas, entre otros. Por ello es muy importante que se mantenga informado de los resultados de las evaluaciones de la auditoría interna y externa, Contraloría General de la República u otros entes externos de fiscalización o supervisión y del estado de implementación de los planes de acción en respuesta a los hallazgos, recomendaciones, consideraciones u observaciones.

Además, debe promover la rendición de cuentas en las áreas esenciales de la organización. Analizar la gestión de los responsables de la administración de la entidad para actuar consecuentemente de forma preventiva respecto a los riesgos inherentes en los procesos y su capacidad de reacción ante riesgos emergentes.



Para lograr esto, es importante que se cerciure de que se dispone de un sistema de control interno sólido y se cumple, monitorea, evalúa y mejora constantemente por parte de todos los titulares subordinados, que se dispone de las tecnologías de información necesarias y su marco de gestión, se aplican mecanismos de seguridad sobre todos los recursos, tanto humanos, materiales, financieros, y se cuente con fuentes y procesos confiables de procesamiento de datos en aras de la generación de reportes de la situación financiera y de la gestión operativa, que facilite a los responsables la toma de decisiones con oportunidad y bien fundamentada.

Es por ello, que **no es una sana práctica que los Gerentes y otros tomadores de decisiones y responsables de garantizar el funcionamiento de esos controles, sean miembros permanentes del “Comité de Auditoría”**, a fin de que prevalezca la independencia y objetividad, pero **si conviene que sean invitados periódicamente para reportar situaciones de riesgo, avances y condiciones y mantener informados a los miembros del comité sobre los temas más estratégicos, y siempre que estos estimen necesario que deba concurrir en la discusión de los asuntos sometidos a su conocimiento**. Tal como lo ha expresado la Contraloría General de la República en su criterio DFOE-SOC-0147 del 04 de febrero de 2020, “(...) **si el Comité de Auditoría está involucrado en la toma de decisiones, se puede afectar negativamente su capacidad de permanecer independiente**”.

Esta misma recomendación impera en lo relativo al auditor interno, el cual debe ser también un **invitado muy concurrido para que el comité de auditoría conozca los principales riesgos identificados por la auditoría interna en sus evaluaciones, y cuando se requiera como asesor, solo en materia de su competencia, sin que forme parte de la toma de decisiones administrativas y sin voto**. Incluso la auditoría interna puede fortalecer la función de otros comités permanentes o especiales de los órganos de gobierno, siempre que se tomen las precauciones adecuadas para **proteger la independencia y la objetividad continuamente y se garantice que la participación de la auditoría interna no perjudicará su capacidad de auditar el trabajo de los comités en el futuro**.

Así mismo, **tampoco se recomienda que el presidente de Junta Directiva forme parte de dicho comité**, ni que los miembros de Junta Directiva de la institución que lo integren, lo presidan. Siendo lo más idóneo que el presidente del comité de auditoría sea uno de los integrantes externos e independientes y que además, sea elegido en el seno del comité. Esto con la finalidad de garantizar la propia independencia del Comité de Auditoría, y preservar la independencia mental, la objetividad e imparcialidad, tanto del comité de auditoría como de la auditoría interna, función que se debe ejercer **libre de injerencias del Jerarca, titulares subordinados y cualquier otro órgano de la administración activa**, de conformidad con el ordenamiento jurídico y técnico que rige la función de auditoría interna en el Sector Público a nivel local. A nivel internacional, esta sana práctica, se fundamenta en que se espera que el juicio de un miembro externo e independiente sea objetivo y las decisiones tomadas por este consideren el interés de la compañía u organización como un todo.

Con fundamento en todo lo descrito, **es importante que se revise la conformación del denominado Comité de Auditoría y Finanzas, que se está estableciendo en el apartado 6.3.1 del Código de Gobierno Corporativo**, donde se observa que **se pretende que el Gerente Financiero y el Gerente de Pensiones integren dicho comité y que sea presidido por un director de Junta Directiva**.

Asimismo, retomando lo desarrollado en el apartado 2, donde analizamos la dependencia orgánica del jerarca y la relación de dirección frente al límite que impone la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna, y los criterios de la Contraloría General de la República sobre la figura del comité de auditoría en las instituciones públicas analizados en el apartado 3, resulta de gran relevancia solicitar una minuciosa revisión de las funciones que se están asignando al Comité de Auditoría y Finanzas, en el apartado **6.3.2 Funciones y responsabilidades del Comité de Auditoría y Finanzas**, a fin de que su lectura sea clara y no requiera de interpretaciones futuras que puedan inducir a la afectación de la independencia y objetividad de la función de auditoría interna y al incumplimiento del ordenamiento jurídico y técnico que rige dicha actividad.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

Entre ellas, conviene revisar las funciones establecidas en los siguientes ítems: **“h) Supervisar e interartuar con auditores internos y externos”, y “j) Revisar y aprobar el programa anual de trabajo de la auditoría interna, y el alcance y frecuencia de la auditoría externa”**. Al respecto lo conveniente sería separar las funciones relacionadas con la auditoría interna de las relacionadas con la auditoría externa, ya que para esta última (auditoría externa) no se observa ningún impedimento para que apruebe literalmente el programa de trabajo y supervise su desempeño. La propuesta de redacción de ambas modificaciones se ubica en la matriz anexa.

De igual manera, cabe resaltar la conveniencia de que se revise la conformación y funciones de otros de los comités que se están implementando, tal como las funciones del Comité de Salud donde se aprecia que dicho comité debe aprobar los estados financieros del Seguro de Salud, valorar si sus integrantes tendrán la capacidad técnica para ello y además, si esta no corresponde a una responsabilidad del jerarca. Asimismo, algunos aspectos relacionados con el Comité de Riesgos y Control Interno, para el cual las sanas prácticas internacionales y la normativa nacional referente en la materia (RGC del CONASSIF) resaltan también la importancia de que sea presidido por un consejero o director **independiente**, así como, que el comité de riesgos al igual que el Comité de Auditoría por sanas prácticas se recomienda que los responsables de las áreas de negocio puedan participar en las sesiones del Comité, con derecho a voz, pero sin voto. Estos, entre otros aspectos, hacen que se considere saludable una revisión participativa con todos los involucrados. Lo anterior, dado que además de ser la conformación y la definición de funciones elementos claves para el éxito de todos los comités, también existe la necesidad de garantizarnos un adecuado uso de recursos, sin duplicidad de funciones y previendo la comunicación proactiva entre todos estos órganos.

Importante también, considerar los conocimientos necesarios de sus integrantes y el tiempo que estos van a requerir para el cumplimiento de dichas funciones, por lo que debe limitarse la participación de miembros en distintos comités durante un mismo periodo, este es un aspecto que debe ser revisado aun cuando se trate de contrataciones externas de sus miembros.

Es fundamental acordar y formalizar políticas de funcionamiento y protocolos de comunicación del Comité de Auditoría y Finanzas con el Consejo de Gobierno o Jerarca, con el equipo directivo de la entidad, con el auditor interno y externo, y con otros comités. Asimismo, es importante no perder la oportunidad ni esperar a que se lleven a cabo las sesiones del Comité de Auditoría y Finanzas para informarle temas relevantes, sino instaurar canales de acceso y comunicación permanentes y ágiles que permitan esta interacción, y tenerse claramente estructurado y definido, un proceso de comunicación que dé a conocer asuntos urgentes cuando sea necesario y convocar a sesiones extraordinarias en función de la relevancia del asunto a tratar para la organización.

La composición del comité de auditoría puede variar en función de la misión asignada y de las metas planteadas a corto y largo plazo, del tamaño y complejidad de la organización y su giro de negocio, etc., pero esto siempre será un factor elemental para demostrar su independencia. En cualquier caso, **la independencia de los integrantes del comité de auditoría es siempre un aspecto esencial, esta característica define en gran medida, su capacidad para supervisar sin conflictos la dirección del negocio u organización hacia las metas estratégicas aprobadas por Junta Directiva**, por lo que, la falta de independencia podría ocasionar que ciertos objetivos estratégicos clave para la organización puedan verse comprometidos.

En general la definición formal del término independencia es muy conocida, pero la esencia de esta en el comité de auditoría es que no exista conflicto de interés alguno en el ámbito de sus funciones, y **que puedan tener la libertad de retar y cuestionar lo que juzguen conveniente**, por lo que **tiene una connotación que implica mantener un estado mental de independencia no solo en hecho, sino también en apariencia**, similar al que el ordenamiento jurídico exige a la auditoría interna.



Con fundamento en lo descrito, es importante que en la revisión de funciones que se realice se considere entre otras, la establecida en el **apartado 6.3.2 Funciones y responsabilidades del Comité de Auditoría y Finanzas, en el ítem n) que literalmente señala: "Evaluar y proponer a la Junta Directiva, los candidatos para ocupar el cargo de auditor interno, Gerente Financiero y Gerente de Pensiones"**, para que en lo relativo al cargo de auditor interno, se valore separarlo para poder redactarlo de forma más clara, sugiriéndose de la siguiente manera: *"Participar en el proceso de evaluación y elevar a la Junta Directiva, los candidatos resultantes del respectivo concurso o proceso de selección según corresponda, para ocupar el cargo de auditor o subauditor interno, considerando para tales efectos lo dispuesto en el ordenamiento jurídico y técnico"*. Lo anterior, debido a que para la selección de candidatos, nombramiento, designaciones temporales, suspensión o destitución y demás relacionado con los cargos de auditor y subauditor en el sector público, existe además de las regulaciones establecidas en la LGCI y la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, requerimientos específicos en la materia establecidos en los "Lineamientos sobre gestiones que involucran a la Auditoría Interna presentadas ante la CGR **R-DC-83-2018(REFORMADA POR RESOLUCIÓN R-DC-00102-2023)**", además de la obligatoriedad de someter dichos nombramientos a concurso público con la debida transparencia y publicidad.

En tal sentido se puede observar también que el mismo Reglamento sobre Gobierno Corporativo del CONASSIF, tomó las provisiones respectivas al establecer en el artículo 22, en el inciso c): *"Cuando exista la función de auditoría interna, proponer a la Junta Directiva u órgano equivalente los candidatos para auditor interno, **excepto las entidades supervisadas que se rigen por lo dispuesto en la Ley General de Control Interno, Ley 8292**"*, en donde se observa la aclaración de la excepción de esta función para las entidades que se rigen por lo dispuesto en la LGCI. **(El resaltado es nuestro).**

5. REVISION Y REFRENDO DE DOCUMENTOS POR LA AUDITORÍA INTERNA COMO PARTE DE LOS PROCESOS DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN ACTIVA

Refrendar según el diccionario de la Real Academia Española, significa *"Autorizar un despacho u otro documento por medio de la firma de persona hábil para ello"*, acción que como observamos corresponde a un acto administrativo que se ejecuta luego de aplicar los controles previos que se hayan establecido y que, en sí mismo, es un control que forma parte del proceso.

El artículo 25 de la LGCI establece la independencia funcional del Auditor Interno como garantía en el cumplimiento de sus funciones, la cual puede verse afectada por el ejercicio de funciones propias de la administración activa, y es por ello que el artículo 34 de la LGCI prohíbe al auditor realizar ese tipo de funciones, salvo las necesarias para cumplir su competencia.

El sistema de control interno asigna formas de control específicas a los órganos que lo integran: la administración activa y la auditoría interna. La auditoría interna solo puede ejercer el control que se enmarque en el concepto de auditoría. La necesidad de garantizar su independencia funcional implica una prohibición de ejercer las funciones administrativas y de control propias de la administración activa.

Para mejor entender el alcance de la diferencia entre las funciones de control de la administración y las funciones de la auditoría interna, consideramos importante citar el **Criterio C-125-2019 del 10 de mayo del 2019** emitido por la Procuraduría General de la República atendiendo consulta efectuada por el Mtr. Armando Araya Rodríguez, Auditor Interno de la Municipalidad de Moravia, ante la hipótesis de que cierta normativa interna podría ser contraria al ordenamiento jurídico, en especial contraviniendo lo dispuesto en los artículos 25 y 34 de la LGCI. En dicho criterio la Procuraduría, se refirió a las funciones de control de la administración y las funciones de la auditoría interna de la siguiente manera:

“(…) Con la aprobación del señor Procurador General de la República, me refiero a su oficio N° A.I.-03-01-2018, mediante el cual se nos plantea el supuesto de que una norma contemplada en un reglamento institucional **establezca la obligación de que una Unidad de Auditoría Interna deba presentar ante el jerarca un informe analizando un reporte financiero periódico de una unidad administrativa o ente adscrito a la Institución, cada vez que esa instancia presente tal reporte al jerarca.**

(…)

I. Naturaleza de las funciones de la Auditoría Interna y sus diferencias con la Administración activa

1- Un concepto funcional

(…) **El control interno es parte de la Administración activa. Si la Administración activa no sólo tiene que implantar sistemas de controles, sino que es órgano de control, se plantea la necesidad de deslindar su control de la función del auditor interno.** En la Ley General de Control Interno, N° 8292 de 31 de julio de 2002, esa delimitación se produce a partir del concepto funcional de auditoría. Efectivamente, el artículo 21 de la Ley contiene un concepto “funcional” de auditoría interna, referido a la actividad en sí misma, a su objetivo y a su efecto sobre la organización y la sociedad. Esta se define como una actividad “asesora”, dirigida a proporcionar seguridad a la organización, “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…”.

(…)

A través de la evaluación, de la asesoría, de las recomendaciones, la Auditoría interna participa en el control interno. **Y lo hace por medio de la evaluación de la efectividad de otros controles. La auditoría representa una verificación posterior y selectiva de un ámbito de la actividad de la organización.** Esa verificación y evaluación **no es continua o concomitante con las acciones administrativas u otras acciones de control.** Es periódica. En relación con los fondos públicos se deben realizar auditorías o estudios especiales semestralmente. Dispone el artículo 22 de la Ley de Control Interno: (…)

La Ley regula la frecuencia con que ciertas labores deben ser realizadas. Ello se debe a que la auditoría ejerce control sobre los controles normales, permanentes, de la Administración: evalúa el funcionamiento de los mecanismos de control que ejercen otros órganos en forma permanente. Es función de la auditoría verificar que se cumpla y que sea adecuado el sistema de control interno. Por lo que se **ejerce una verificación posterior y selectiva**, que permitirá en su momento fortalecer los controles internos existentes, sugerir nuevos controles o promover la eficiencia de los existentes. Para ello, una de las tareas del auditor es verificar que el control sea ejercido por los funcionarios administrativos, como parte del ejercicio de su competencia. Con lo cual se mantiene el principio de que el establecimiento de un sistema de control interno es competencia de la Administración activa.

(…)

2- Una prohibición en beneficio de la independencia en el accionar de la auditoría

Uno de los principios fundamentales del sistema de control que establece la Ley General de Control Interno es el de la independencia funcional del auditor interno. (…)

Lo cual implica que el auditor **debe ejercer sus funciones en forma independiente y objetiva, sin interferencias externas.** El criterio con que se ejerce la función **debe responder a principios técnicos y no estar determinado por la relación con la administración activa.** Se otorga independencia como una garantía del cumplimiento de la función. Por consiguiente, en el caso de la auditoría, la independencia funcional está relacionada con la competencia de que este órgano es titular.

Esa independencia puede verse afectada sobre todo por el ejercicio de funciones propias de la administración activa. Es por ello que una de las prohibiciones que se impone al auditor es, precisamente, la del ejercicio de funciones administrativas, salvo las necesarias para ejercer su competencia, artículo 34, inciso a). Ergo, el auditor no debe involucrarse en operaciones administrativas ni sustituirse a la administración en el cumplimiento de sus funciones. No se trata sólo de participar activa o pasivamente en la toma de decisiones, en su ejecución, en los procesos directivos u operativos de la Administración. Por el contrario, la prohibición incluye las funciones de control interno propias de la administración. (...)

La realización de labores de administración activa, repetimos, colocaría al auditor interno en un conflicto de intereses lesivo de la independencia con que debe ejercer la auditoría interna.

En ese sentido, debe entenderse como función administrativa el establecimiento y ejecución del sistema de control interno, comprensivo de las acciones ejecutadas por la administración activa para proporcionar seguridad en la consecución de los objetivos legales (artículo 8). Consecución que corresponde ante todo a la administración interna. Es a ella a quien corresponde la consecución de los fines legales, la definición de los planes, objetivos y metas del accionar administrativo, el cumplimiento de la normativa legal, así como el logro de una acción operativa eficaz y eficiente. La administración activa verifica el cumplimiento de las acciones de control “en el curso de las operaciones normales integradas a tales acciones” (artículo 17).

Se sigue de lo expuesto que atribuir al auditor funciones que exceden el ámbito de la función de auditoría, por corresponder a funciones de control interno, resulta ilegal. (énfasis agregado) (Dictamen C-079-2005 del 23 de febrero de 2005)

Tal como se desprende con suma claridad de las consideraciones transcritas, no puede perderse de vista que existen labores de control que la propia Administración debe implementar, bajo su exclusiva responsabilidad, porque ello se deriva del régimen contenido en la Ley General de Control Interno, normativa en la cual encontramos disposiciones expresas, como las siguientes:

***“Artículo 10.-Responsabilidad por el sistema de control interno.* Serán responsabilidad del jerarca y del titular subordinado establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional. Asimismo, será responsabilidad de la administración activa realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento.**

***Artículo 11.-El sistema de control interno en la desconcentración de competencias y la contratación de servicios de apoyo.* El jerarca y los titulares subordinados tendrán la responsabilidad de analizar las implicaciones en el sistema de control interno, cuando se lleve a cabo una desconcentración de competencias, o bien la contratación de servicios de apoyo con terceros; asimismo, la responsabilidad de tomar las medidas correspondientes para que los controles sean extendidos, modificados y cambiados, cuando resulte necesario.**

***Artículo 17.-Seguimiento del sistema de control interno.* Entiéndese por seguimiento del sistema de control interno las actividades que se realizan para valorar la calidad del funcionamiento del sistema de control interno, a lo largo del tiempo; asimismo, para asegurar que los hallazgos de la auditoría y los resultados de otras revisiones se atiendan con prontitud.**

En cuanto al seguimiento del sistema de control interno, serán deberes del jerarca y los titulares subordinados, los siguientes:

a) Que los funcionarios responsabilizados realicen continuamente las acciones de control y prevención en el curso de las operaciones normales integradas a tales acciones.

(...)"

Bajo esa óptica, es claro que le compete a la Administración activa diseñar y ejecutar los controles necesarios para revisar adecuadamente algún tipo de reporte financiero periódico que deban rendirle los diferentes departamentos institucionales, así como cualquier ente adscrito a la institución.

II. Prohibición para que el auditor participe de funciones de Administración activa

Lo explicado en el punto anterior nos conduce necesariamente a concluir que la revisión ordinaria y continua que permanentemente debe mantener la institución sobre una serie de actividades – incluyendo, por ejemplo, los reportes financieros que le sean presentados–, constituye una función y labor de Administración activa, dado que aunque se trate de actividades de control, ello se circunscribe a funciones de control interno propias de la Administración.

(...)

Si se llegare a violentar esa prohibición, tendríamos que el auditor estaría entrando a ejercer funciones para las cuales carece de competencia, con una flagrante violación del ordenamiento jurídico.

Incluso, nótese que, de entrar el auditor a ejercer funciones de Administración activa, quedaría innegablemente colocado en **un eventual conflicto de intereses, dado que posteriormente podría corresponderle evaluar o auditar las actividades que ha realizado** la Administración, y de las cuales pudiera haberse impuesto irregularmente desde un ámbito que es propio de los deberes de la Administración activa.

Ahora bien, tenemos que la consulta planteada se refiere a una labor de analizar reportes financieros periódicos de una unidad administrativa o ente adscrito a la Institución, cada vez que esa instancia presente tal reporte al jerarca.

Bajo tales condiciones, entendemos que se trataría de hacer una revisión periódica y ordinaria de un reporte que se le estaría rindiendo al jerarca. Y eso nos lleva a la apreciación lógica de que **si esa rendición de cuentas se está haciendo llegar a manos del jerarca, es justamente para que éste sea quien lo revise.** Es decir, se trata de una responsabilidad suya, casualmente como parte de un mecanismo de control propio de la Administración activa. **Desde luego que para llevar a cabo tal revisión puede ser que eventualmente necesite de la colaboración técnica de uno o varios de sus subordinados, pero sigue siendo su labor propia. Ergo, esto no puede encargarse al auditor.**

Nótese que justamente como parte de los estudios de auditoría que puedan llegar a ejecutarse, eventualmente al auditor le puede corresponder revisar ese tipo de reportes financieros, así como verificar el seguimiento que le ha dado el jerarca, pero desde la óptica de un estudio independiente. Bajo esas circunstancias, se produciría un grave conflicto de intereses si anteriormente la misma auditoría hubiera estado al servicio del jerarca revisando esos reportes y rindiéndole un informe. (El resaltado de este párrafo es nuestro).

En relación con los términos de la consulta planteada, resulta importante acotar que ciertamente el auditor, como funcionario público, puede quedar sometido a disposiciones reglamentarias que tengan que ver con aspectos administrativos, pero **nunca en relación con sus funciones sustantivas**, si se trata de la imposición de alguna labor que altere, interfiera, debilite o desnaturalice el ejercicio de sus competencias. Sobre el particular, hemos apuntado lo siguiente:



“El auditor interno –al igual que el resto de los funcionarios públicos– se encuentra sometido a las regulaciones administrativas internas de la institución para la cual presta servicios.

No obstante, en lo que concierne propiamente al ejercicio de su competencia institucional y a sus funciones sustantivas, el Alcalde Municipal no podría imponerle regulaciones que tengan por objeto limitar, disminuir, modificar, eliminar, condicionar u obstaculizar de cualquier modo el correcto y efectivo ejercicio de dichas competencias.” (Dictamen C-317-2017 del 18 de diciembre del 2017). (...)

Por las razones expuestas, necesariamente ha de concluirse que una disposición reglamentaria que viniera a imponerle al auditor la obligación de efectuar un informe como el descrito en su consulta, efectivamente aparejaría una contradicción con lo dispuesto en los artículos 25 y 34 de la Ley General de Control Interno, al atribuirle una función que es propia de la Administración activa.

Adicionalmente a lo señalado, de conformidad con los artículos 17 y 18 de la **Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos**, la **gestión presupuestaria de una entidad pública y los controles asociados al proceso, considerando la totalidad de fases del ciclo presupuestario, desde la formulación de los presupuestos hasta la liquidación respectiva, es una responsabilidad de la Administración Activa**, tal y como se transcribe:

ARTÍCULO 17.- Sistemas de control

“Para propiciar el uso adecuado de los recursos financieros del sector público, se contará con sistemas de control interno y externo”.

ARTÍCULO 18.- Responsabilidades de control

“El control interno será responsabilidad de la máxima autoridad de cada dependencia. En los procesos donde participen dependencias diferentes, cada una será responsable de los subprocesos o actividades que le correspondan. (El resaltado es nuestro).

El control externo corresponderá a la Contraloría General de la República, de acuerdo con su Ley Orgánica y las disposiciones constitucionales”.

En tal sentido, la supracitada LGCI, así como, la Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos, reafirman que el control interno (previo, concomitante y posterior) en el proceso presupuestario, es una responsabilidad atribuible en primera instancia a la Administración Activa, quien mediante la gestión de riesgos, las actividades de control, y el monitoreo de la eficiencia de los controles establecidos, debe velar y asegurar que esa gestión presupuestaria se lleve a cabo según las posibilidades financieras de la institución, en cumplimiento de sus propias políticas presupuestarias y financieras, y conforme con las disposiciones legales y técnicas correspondientes.

Con fundamento en lo descrito, es importante considerar que pretender que el auditor interno intervenga revisando y refrendando un reporte financiero remitido a Junta Directiva para su revisión y aprobación, así como, la formulación de gastos en el proceso presupuestario institucional cuando aún se encuentra en ejecución la planificación porque aún no ha sido aprobado ni por la Junta Directiva ni por la Contraloría General de la República, sería pretender que sea responsable de controlar y fiscalizar al mismo tiempo, desconociendo las mejoras prácticas en la materia, confundiendo conceptos básicos como el control interno y el de la fiscalización; que es la evaluación posterior, independiente y objetiva del sistema de control. Ello podría inducir a la auditoría interna a coadministrar con la administración, degradando su función principal que es la fiscalización independiente y objetiva y colocándolo en un eventual conflicto de intereses, cuando le corresponda fiscalizar la materia en la que tuvo participación.

Bajo tales condiciones, es importante resaltar que la responsabilidad que se pretende indilgar al auditor interno en el apartado 4.6 **Responsabilidades generales de la Junta Directiva, inciso h)**, que literalmente señala: *“Aprobar, a más tardar quince días antes de su fecha de entrega a la Contraloría General de la República, a propuesta del presidente ejecutivo, el presupuesto anual de gastos, e introducirle las modificaciones que juzgue convenientes. Los gastos de administración no podrán ser superiores a los que fije la Junta Directiva. **El Auditor de la Institución está obligado a informar inmediatamente al presidente ejecutivo, sobre cualquier gasto que infrinja lo dispuesto en el párrafo anterior**”*, se trataría de una revisión periódica y ordinaria de un reporte de resultados de una de las fases del proceso presupuestario para revisión y aprobación del jerarca previo a su remisión para aprobación de la Contraloría General de la República, **como parte de un mecanismo de control propio de la administración activa que como control mismo no es competencia de la auditoría interna**, y entendemos que para llevar a cabo tal revisión puede ser que Junta Directiva eventualmente necesite de la colaboración técnica de uno o varios de sus subordinados, pero sigue siendo labor propia de control de la administración.

De igual forma, en el punto 5.13 Políticas sobre Auditoría Interna, donde se pretende establecer la siguiente responsabilidad al auditor: *“**Refrendar la información financiera trimestral que emitan las gerencias respectivas previo a su revisión por la Junta Directiva**”*, lo cual evidentemente resulta ser un control previo que requiere esa Junta Directiva para tomar el acuerdo colegiado de su aprobación, por cuanto tal como lo menciona la Contraloría General de la República en el criterio expuesto, se trataría de hacer una revisión periódica y ordinaria de un reporte que se remite al jerarca, y al igual que en el caso de la formulación presupuestaria, entendemos que ese Órgano Colegiado puede llegar a requerir la colaboración técnica de uno o más de sus subordinados para su revisión previa, en especial los titulares subordinados responsables directos del control interno relacionado con la materia o las unidades técnicas institucionales que si forman parte de la administración activa, ya que esta es una labor propia de control de la administración.

Importante resaltar que para estos efectos Junta Directiva puede apoyarse en el Comité de Auditoría y Finanzas, el cual también encaja dentro de los órganos técnicos de la administración de apoyo al órgano de gobierno, y al cual el Reglamento sobre Gobierno Corporativo, en el artículo 22, inciso f), le establece este tipo de función. Asimismo, se observó en el Código de Gobierno Corporativo en revisión, que en el apartado **6.3.2 Funciones y responsabilidades del Comité de Auditoría y Finanzas**, se establecen funciones a dicho comité relacionadas con estas dos temáticas (presupuesto y estados financieros), las cuales literalmente señalan:

c) *“Analizar de **previo al conocimiento de la Junta Directiva** el plan anual de presupuesto que corresponde a los seguros de salud, invalidez, vejez y muerte y del régimen no contributivo, así como las liquidaciones presupuestarias al menos trimestralmente”*.

(...)

g) *“Revisar la información financiera anual y trimestral **antes de su remisión a la Junta Directiva**, de la entidad y del Vehículo de Administración de Recursos de Terceros, poniendo énfasis en cambios contables, estimaciones contables, ajustes importantes como resultado del proceso de auditoría, principales riesgos en materia de sostenibilidad financiera y estabilidad de los seguros de salud e IVM, evaluación de la continuidad del negocio y el cumplimiento de leyes y regulaciones vigentes que afecten a la entidad o al Vehículo de Administración de Recursos de Terceros, incluido el sistema de información gerencia.*

En tal sentido, no se observa la necesidad ni conveniencia de establecerle esta misma función a la Auditoría Interna, la cual como se señaló corresponde a una labor propia de control interno que debe ser ejercida por la Administración.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

Finalmente, concluimos señalando que nuestra revisión se ha llevado a cabo considerando además del ordenamiento jurídico y técnico, los tres principios fundamentales que enfatizan las mejores prácticas de Buen Gobierno Corporativo a nivel internacional: integridad, responsabilidad, transparencia y rendición de cuentas. Los tres son fundamentales para dirigir con éxito cualquier empresa u organización y formar relaciones profesionales sólidas entre sus partes interesadas, contribuyendo a generar valor social y una imagen corporativa confiable. Las observaciones completas realizadas al documento Código de Gobierno Corporativo, se encuentran en la matriz en Excel del Anexo 1 que se adjunta a este oficio.

Quedamos a su entera disposición para cualquier consulta.

Atentamente,

AUDITORÍA INTERNA

M. Sc. Olger Sánchez Carrillo
Auditor

OSC/RJS/DCG/MCS/lbc

Anexo (1)

1. Matriz resumen de observaciones al Código de Gobierno Corporativo.

C. Auditoría-1111

Referencia: ID-115098



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

ANEXO 1

Matriz Resumen de Observaciones al Código de Gobierno Corporativo

Apartado del Código	Tipo de Acción: (Modificar, Suprimir, Agregar)	Justificación	Propuesta de Modificación
<p>4.3 Normas de gestión de la Presidencia Ejecutiva.</p> <p>O) Debe supervisar en forma directa a la Auditoría Interna</p>	<p>Suprimir o Modificar (valorar)</p>	<p>La función establecida en el ítem o) roza con el ordenamiento jurídico y técnico dispuesto sobre la relación de dirección entre el jerarca y el auditor, subauditor y demás funcionarios de la auditoría interna, tal y como se desarrolló en el apartado 2 de esta Asesoría. Este ítem eventualmente podría suprimirse o modificarlo, para lo que se sugiere la siguiente propuesta.</p>	<p>Se propone: suprimir o modificar de la siguiente manera:</p> <p>o) Ser vigilante de la independencia de la auditoría interna, de las regulaciones administrativas específicas que haya establecido para el auditor y subauditor, y garantizar los recursos requeridos para cumplir su misión y la normativa técnica que rige su función.</p>
<p>4.6. Responsabilidades generales de la Junta Directiva.</p> <p>g) Aprobar, a más tardar quince días antes de su fecha de entrega a la Contraloría General de la República, a propuesta del presidente ejecutivo, el presupuesto anual de gastos, e introducirle las modificaciones que juzgue convenientes (...)</p> <p>El Auditor de la Institución está obligado a informar inmediatamente al presidente ejecutivo, sobre cualquier gasto que infrinja lo dispuesto en el párrafo</p>	<p>Suprimir</p>	<p>La responsabilidad que se pretende indilgar al Auditor en el segundo párrafo del ítem h) Se trataría de una revisión periódica y ordinaria de un reporte de resultados de una de las fases del proceso presupuestario para revisión y aprobación del jerarca previo a su remisión para aprobación de la Contraloría General de la República, es parte de un mecanismo de control propio de la administración activa que como control mismo no es competencia de la auditoría interna, tal como se desarrolló en el apartado 5 .</p> <p>REVISION Y REFRENDO DE DOCUMENTOS POR PARTE DE LA AUDITORÍA INTERNA COMO PARTE DE LOS PROCESOS DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN ACTIVA</p>	<p>No aplica propuesta de modificación porque se solicita SUPRIMIR.</p>
<p>5.13-Políticas sobre Auditoría Interna</p> <ul style="list-style-type: none"> Informar periódicamente al Comité de Auditoría y Finanzas y a la Junta Directiva sobre el cumplimiento del plan anual de auditoría 	<p>Modificar</p>	<p>La Ley General de Control Interno, art. 22 inciso g) establece dicha responsabilidad en los siguientes términos: “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”.</p> <p>Las Normas para el ejercicio de las auditoría del sector público norma 2.6 Informes de desempeño, reitera dicha responsabilidad: “El auditor interno</p>	<p>Se propone: Modificar de la siguiente manera:</p> <p>Informar periódicamente a Junta Directiva y al Comité de Auditoría y Finanzas, sobre la ejecución del plan de trabajo y del estado de las recomendaciones y disposiciones; 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 de otros asuntos relevantes y se presenten al jerarca cuando las circunstancias lo ameriten.</p>



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

		debe informar al jerarca, de manera oportuna y al menos anualmente, sobre lo siguiente: a. Gestión ejecutada por la auditoría interna, con indicación del grado de cumplimiento del plan de trabajo anual y de los logros relevantes. b. Estado de las recomendaciones y disposiciones emitidas por los órganos de control y fiscalización competentes ⁹ . c. Asuntos relevantes sobre dirección, exposiciones al riesgo y control, así como otros temas de importancia. La información respectiva, o parte de ella, también debe comunicarse a otras instancias, según lo defina el jerarca	
<p>5.13-Políticas sobre Auditoría Interna.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Informar a la Junta Directiva sobre el estado de los hallazgos comunicados a la administración. 	Suprimir	Ya se unificó en la línea anterior, ver la propuesta.	No aplica propuesta, porque se solicita SUPRIMIR.
<p>5.13-Políticas sobre Auditoría Interna.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Refrendar la información financiera trimestral que emitan las gerencias respectivas previo a su revisión por la Junta Directiva. 	Suprimir	<p>La revisión ordinaria y continua que permanentemente debe mantener la institución sobre una serie de actividades –incluyendo, por ejemplo, los reportes financieros que le sean presentados–, constituye una función y labor de Administración activa, dado que aunque se trate de actividades de control, ello se circunscribe a funciones de control interno propias de la Administración.</p> <p>El refrendo correspondería a una autorización como tal de la información financiera trimestral, lo cual es contrario a las funciones y competencias establecidas a la Auditoría Interna en el artículo 22 de la Ley General de Control Interno, por cuanto, no es una función propia de Auditoría Interna, tal como se desarrolló en el apartado “5. REVISIÓN Y REFRENDO DE DOCUMENTOS POR PARTE DE LA AUDITORÍA INTERNA COMO PARTE DE LOS PROCESOS DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN ACTIVA”</p>	No aplica propuesta, porque se solicita SUPRIMIR.
<p>5.13-Políticas sobre Auditoría Interna.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluar la suficiencia y validez de los sistemas de control interno implementados que 	Modificar	La redacción actual no deja claro a qué se refiere con normas y procedimientos de aceptación general para la auditoría interna, si se trata de las normas que rigen la función de auditoría emitidas por la Contraloría General de la República, o si se refiere a normas y procedimientos de control interno al	<p>Se propone modificar la redacción de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluar la suficiencia y validez del sistema de control interno relacionado con las transacciones más relevantes de la entidad, cumpliendo con la normativa



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coinccss@ccss.sa.cr

<p>involucran las transacciones relevantes de la entidad, acatando las normas y procedimientos de aceptación general y regulaciones específicas que rigen a esta área.</p>		<p>agregar..."y regulaciones específicas que rigen a esta área". Entonces no está claro si refiere a los criterios de auditoría para evaluar el tema, o que la auditoría debe evaluar el control interno cumpliendo con la normativa legal y técnica que rige su función, ya que estas últimas no son normas y procedimientos de aceptación general.</p>	<p>legal y técnica que rige su función.</p>
<p>6.3.1. Conformación del Comité de Auditoría y Finanzas.</p> <p>A continuación, la conformación del Comité:</p> <ol style="list-style-type: none"> Al menos dos miembros de la Junta Directiva seleccionados en su seno por la Junta Directiva, uno de ellos fungirá como presidente y el otro, lo hará en su ausencia. El Gerente Financiero de la CCSS. El Gerente de Pensiones de la CCSS. Hasta dos miembros externos con formación al menos de maestría en finanzas y con experiencia en materias de contabilidad, auditoría e implementación de los NICSP. Al menos un funcionario (a) de la Secretaría de Junta Directiva, y que fungirá como secretario del Comité con funciones de logística y técnicas. Se podrá llamar al Auditor Interno en caso de requerir revisar un tema a fin o requerir la asesoría correspondiente. Cualquier otro funcionario que se considere requerido para los temas a tratar por el Comité. 	<p>Modificar/Agregar/Suprimir</p>	<p>Fundamentado en la necesaria independencia que debe tener el Comité de Auditoría, tanto para garantizar su objetividad e imparcialidad como para garantizar que no existan influencias que puedan afectar la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna y garantizar el cumplimiento del ordenamiento jurídico y técnico que rigen dicha función. Aspectos desarrollados en los apartados 3. COMITÉ DE AUDITORÍA Y LA INDEPENDENCIA FUNCIONAL Y DE CRITERIO DE LA AUDITORÍA INTERNA y 4. CONFORMACIÓN Y FUNCIONES DEL COMITÉ DE AUDITORÍA.</p> <p>En resumen, las sanas prácticas recomiendan que el presidente del Comité de Auditoría sea un miembro independiente y que éste sea elegido en el seno del comité. Los gerentes u otros titulares subordinados no se recomienda que sean miembros permanentes del comité, sino convocados con frecuencia para incentivar la rendición de cuentas y mantener informado al Comité de su gestión y de los principales riesgos institucionales y temas relevantes, prioritarios o urgentes en materia de su competencia. Tal como lo ha expresado la Contraloría General de la República, si miembros del Comité de Auditoría están involucrado en la toma de decisiones, se puede afectar negativamente su capacidad de permanecer independiente.</p> <p>Con base en ello, también es conveniente que se deje estipulado acá, que la secretaria de Junta Directiva, quien está a cargo del Presidente Ejecutivo y asumirá la secretaria del comité,, no tendrá derecho a voto, solo tendría a cargo la logística y el levantamiento de las actas. Todo en función de garantizar la transparencia y verdadera independencia del comité.</p> <p>Asimismo, el auditor interno tampoco debe formar parte del comité, debe ser un invitado muy concurrido para que el comité conozca los principales</p>	<p>Se propone:</p> <p>-ítem a) Separar lo relativo a la elección del presidente del Comité de Auditoría y Finanzas para que quede de la siguiente manera:</p> <ol style="list-style-type: none"> Al menos dos miembros de la Junta Directiva seleccionados por Junta Directiva. El presidente será elegido en el seno de dicho comité y debe ser uno miembro independiente. Suprimir y/o cambiar el miembro Suprimir y/o cambiar el miembro Valorar incluir la observación "o afines" luego de la palabra finanzas, para ser más imparcial y al mismo tiempo disponer de una gama más amplia de profesionales con maestrías con enfoques financieros sin que necesariamente el título sea "Maestría en finanzas" y evitar futuras reclamaciones en los concursos. Al menos un funcionario (a) de la Secretaría de Junta Directiva, el cual fungirá como secretario del Comité, con funciones de logística y técnicas, pero sin voto. Se podrá llamar al Auditor Interno en caso de requerir revisar un tema a fin o requerir la asesoría correspondiente, quien para tales efectos tendrá derecho a voz pero sin voto.



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

		riesgos identificados por la auditoría en sus evaluaciones y como asesor solo en materia de su competencia, sin que forme parte de la toma de decisiones administrativas y sin voto, lo que es importante que se deje establecido.	
<p>6.3.2. Funciones y responsabilidades del Comité de Auditoría y Finanzas</p> <p>h) supervisar e interactuar con auditores internos y externos.</p>	<p>Modificar y también agregar</p>	<p>El jerarca no puede asignar al Comité de Auditoría y Finanzas, funciones que rosen el ordenamiento jurídico y técnico que rige la función de auditoría interna. 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. De esta manera, no existe una relación de jerarquía típica por la cual el auditor interno se subordine al jerarca.</p> <p>Por otra parte, la LGAP establece en el artículo 99 lo que se conoce como la "relación de dirección", que ocurre entre dos órganos que tienen distinta competencia por razón de la materia, dentro de una relación de confianza incompatible con órdenes, instrucciones o circulares. Empero, no existe tampoco este tipo de relación entre el jerarca y el auditor, en virtud de lo que dispone ese mismo artículo 99, cuando señala que la relación de dirección existe entre dos órganos de la administración activa y uno de ellos puede ordenar la actividad —no los actos— del otro, imponiéndole las metas y los tipos de medios que empleará para realizarla, requerimiento que no puede cumplirse para el caso del auditor y subauditor debido a la barrera de la independencia funcional y de criterio, siendo que además tampoco la Auditoría Interna es Administración Activa (Ver definición en la LGCI Art.2).</p>	<p>Se propone: Modificar el ítem y Agregar otro. Separar esta función en lo referente a la auditoría interna y crear otro ítem, para que se lea de la siguiente manera: h-1) Facilita y supervisa que se garantice un rol de auditoría interna independiente, objetiva y competente. h-2) Supervisar e interactuar con la auditoría externa.</p>
<p>6.3.2. Funciones y responsabilidades del Comité de Auditoría y Finanzas</p> <p>j) Revisar y aprobar el programa anual de trabajo de la auditoría interna, y el alcance y frecuencia de la auditoría externa.</p>	<p>Modificar</p>	<p>Las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna del Sector Público, en la Norma 2.2.3 "Comunicación del plan de trabajo anual y sus modificaciones", establece que: <i>"El plan de trabajo anual de la auditoría interna y el requerimiento de recursos necesarios para su ejecución, se debe <u>dar a conocer al jerarca</u>, por parte del auditor interno. (...)"</i> No obstante, también establece que: "La remisión de esa información no tiene como</p>	<p>Se propone: Modificar</p> <p>Separar lo referente a las funciones relacionada con la auditoría interna y la externa.</p> <p>En el caso de la auditoría interna se sugiere sustituir por la siguiente función:</p> <p>j) Revisar el plan anual de trabajo de la auditoría interna y realizar los aportes que considere convenientes con el</p>



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

		<p><u>objetivo otorgar una aprobación o visto bueno a lo planificado por la auditoría interna</u>", tal y como se desarrolló en los apartados 3. COMITÉ DE AUDITORÍA Y LA INDEPENDENCIA FUNCIONAL Y DE CRITERIO DE LA AUDITORÍA INTERNA y 4. CONFORMACIÓN Y FUNCIONES DEL COMITÉ DE AUDITORÍA.</p>	<p>fin de coadyubar a que contemple las áreas y riesgos de mayor relevancia y prioridad para la institución.</p> <p>En el caso de la auditoría externa, se sugiere dejarlo como está.</p>
<p>6.3.2. Funciones y responsabilidades del Comité de Auditoría y Finanzas</p> <p>n) Evaluar y proponer a la Junta Directiva, los candidatos para ocupar el cargo de auditor interno, Gerente Financiero y Gerente de Pensiones.</p>	<p>Modificar/Agregar</p>	<p>Es necesario dejar claro que se trata de una participación que tendrá el comité dentro del procedimiento que para tales efectos está establecido legalmente ya que por flujo del mismo proceso técnico este lo lidera la unidad técnica en la materia, esto debido a que para la selección de candidatos, nombramiento, designaciones temporales, suspensión o destitución y demás relacionado con los cargos de auditor y subauditor en el sector público, existe además de las regulaciones establecidas en la LGCI y la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, requerimientos específicos en la materia establecidos en los "Lineamientos sobre gestiones que involucran a la Auditoría Interna presentadas ante la CGR R-DC-83-2018(REFORMADA POR RESOLUCIÓN R-DC-00102-2023)", además de la obligatoriedad de someter dichos nombramientos a concurso público con la debida transparencia y publicidad.</p>	<p>Se propone: Modificar de la siguiente manera:</p> <p>Separar de la función n) lo relativo al cargo de auditor interno, y agregar el siguiente ítem para lo referente al auditor:</p> <p><i>"Participar en el proceso de evaluación de oferentes y elevar a la Junta Directiva, los candidatos resultantes del respectivo concurso o proceso de selección según corresponda, para ocupar el cargo de auditor o subauditor interno, considerando para tales efectos lo dispuesto en el ordenamiento jurídico y técnico".</i></p>
<p>6.3.2. Funciones y responsabilidades del Comité de Auditoría y Finanzas</p> <p>o) Dar seguimiento al cumplimiento del programa anual de trabajo de la auditoría interna.</p>	<p>Modificar</p>	<p>La Ley General de Control Interno, art. 22 inciso g) establece dicha responsabilidad en los siguientes términos: "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".</p> <p>Las Normas para el ejercicio de las auditorías del sector público norma 2.6 Informes de desempeño, reitera dicha responsabilidad: "El auditor interno debe informar al jerarca, de manera oportuna y al menos anualmente, sobre lo siguiente: a. Gestión ejecutada por la auditoría interna, con indicación del grado de cumplimiento del plan de trabajo anual y de los logros relevantes. b. Estado de las recomendaciones y disposiciones emitidas por los órganos de control y fiscalización competentes9. c. Asuntos</p>	<p>Se propone la siguiente Modificación a la redacción:</p> <p>o) Conocer el informe anual de la ejecución del plan de trabajo y del estado de las recomendaciones de la auditoría interna, incluyendo las de la Contraloría General de la República y de los despachos de contadores públicos.</p>



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coince@ccss.sa.cr

		relevantes sobre dirección, exposiciones al riesgo y control, así como otros temas de importancia. La información respectiva, o parte de ella, también debe comunicarse a otras instancias, según lo defina el jerarca.	
<p>10.1 Auditoría Interna</p> <p>La Auditoría Interna de la Caja Costarricense de Seguro Social (C.C.S.S), constituye el órgano de control responsable de la fiscalización y el cumplimiento de la legalidad y el ordenamiento técnico que rige las actividades que ejecutan los trabajadores de la seguridad social. A través de una función de asesoría constructiva, en la defensa del patrimonio institucional, contribuye al fortalecimiento de una cultura basada en la eficiencia, eficacia, economía y calidad en la prestación de los servicios de salud y pensiones. Además, mediante sus evaluaciones, propicia que los sistemas de información y comunicaciones sean confiables, íntegros y oportunos, para así fortalecer el proceso de toma de decisiones, con un enfoque estratégico y de impacto.</p> <p>La función de auditoría interna proporciona criterio independiente a la Junta Directiva y apoya a éste y a la Alta Gerencia en la promoción de un proceso de Gobierno Corporativo eficaz y en mantener la solidez a largo plazo de la entidad o administrador del Vehículo de Administración de Recursos de Terceros.</p> <p>La función de auditoría interna tiene un mandato claro, reporta a la Junta Directiva, es independiente de las actividades auditadas y tiene suficiente estatus, habilidades, recursos y autoridad dentro de la organización.</p>	Modificar	<p>La conceptualización funcional de auditoría interna está definida en la LGCI, por cuanto debemos mantenernos dentro del marco establecido en la supracitada Ley.</p>	<p><i>Se propone modificar la redacción de la siguiente manera:</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>Proporciona criterios a la Administración Activa, con independencia y objetividad y apoya a la Alta Dirección en promover un Gobierno Corporativo eficaz, con integridad, responsabilidad, transparencia y rendición de cuentas.</i></p> <p><i>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 ordenamiento jurídico.</i></p> <p><i>La función de auditoría interna tiene un mandato claro, reporta a la Junta Directiva, es independiente de las actividades auditadas, mantiene una posición de staff y se le garantizan los recursos para el cumplimiento de su misión.</i></p>
10.1 Auditoría Interna	Suprimir	La conceptualización descrita en el punto anterior recoge la idea plasmada en estos subítems que	Se propone: SUPRIMIR LOS SUBÍTEMOS



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

<p>a) La Junta Directiva y la Gerencia General o el administrador de Vehículos de Administración de Recursos de Terceros reconoce y acepta que una función de auditoría interna independiente y calificada es vital para un proceso de Gobierno Corporativo.</p> <p>b) Una función de auditoría interna proporciona un criterio independiente a la Junta Directiva y a la Gerencia General de la calidad y la eficacia del control interno de la organización, la gestión del riesgo y los sistemas y procesos de Gobierno Corporativo, ayudando así a proteger a la entidad, a los Vehículos de Administración de Recursos de Terceros y a su reputación.</p>		<p>parecieran ser un solo texto pero que por error involuntario se puntualizaron a y b.</p>	
<p>10.1 Auditoría Interna</p> <p>c) El Órgano de Dirección y la Alta Gerencia contribuyen a la eficacia de la función de auditoría interna, así como respetan y promueven su independencia, por medio de las siguientes acciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La evaluación de forma independiente de la eficacia y eficiencia del sistema de control interno, la gestión de riesgos y los sistemas y procesos de Gobierno Corporativo. • La verificación de que el personal de auditoría tenga la experiencia, competencias, cualidades personales y 	<p>Modificar</p>	<p>No está claro el porqué se separó el primer texto con viñetas, parece que fue un error involuntario, luego si se entiende, pero se sugiere modificar algunos aspectos basándose en las responsabilidades establecidas en la LGCI del Jeraarca para con la Auditoría Interna.</p>	<p>Se propone la siguiente MODIFICACIÓN:</p> <p>Quitar la viñeta c) y agregarlo como nuevo párrafo del texto que se viene desarrollando.</p> <p>Modificar la redacción de la siguiente manera:</p> <p>La Junta Directiva y la Alta Gerencia apoyan la eficacia de la función de auditoría interna y promueven su independencia, mediante las siguientes acciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Aportando los recursos, financieros, técnicos, humanos e infraestructura en general, que el Auditor Interno técnicamente determine y justifique que son necesarios para el logro de su misión. b) Estableciendo, manteniendo,



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincecs@ccss.sa.cr

<p>recursos acordes con las actividades y riesgos de la Entidad o del Vehículo de Administración de Recursos de Terceros.</p> <ul style="list-style-type: none">• Asegurarse que los informes de auditoría interna se proporcionen al Órgano de Dirección directamente y que los auditores internos tengan acceso directo a la Junta Directiva.• La exigencia de la corrección oportuna y eficaz de los aspectos detectados en su revisión.• La exigencia de una evaluación periódica del Marco de gobierno de riesgo.			<p>perfeccionando y evaluando periódicamente el sistema de control interno institucional, la gestión de riesgos y los procesos de dirección y gobierno.</p> <ul style="list-style-type: none">c) Atendiendo con oportunidad los informes de auditoría interna cuando estos se dirijan al Jerarca o la alta gerencia.d) Exigiendo a los titulares subordinados la corrección oportuna y eficaz de los hallazgos detectados en las evaluaciones de la auditoría y aplicar las sanciones por incumplimientos injustificados cuando corresponda conforme con el ordenamiento jurídico.e) Garantizando conforme disponibilidad el acceso directo al Jerarca cuando el Auditor lo estime oportuno.f) Vigilando el cumplimiento del marco de Gobierno Corporativo establecido.
--	--	--	--