

PJD-010-2009

20 de abril de 2009.

Señor

Javier Cascante E, **Superintendente**
Superintendencia de Pensiones

Estimado señor:

En atención a consulta realizada por la División de Supervisión de Regímenes de Capitalización Colectiva, remitimos el siguiente criterio jurídico, respecto a sí procede o no la firma de refrendo por parte del Auditor Interno del Poder Judicial en los estados financieros auditados por la auditoría externa, correspondientes al Fondo de Pensiones del Poder Judicial.

I. Antecedentes

Mediante el oficio SP-2391, de fecha 17 de octubre de 2008, la Superintendencia de Pensiones solicita al Área de Asesoría y Gestión Jurídica, de la Contraloría General de la República lo siguiente: *"...Esta Superintendencia mediante oficio SP-2046 del 01 de setiembre de 2008, hizo del conocimiento del Lic. Alfredo Jones León, Director Ejecutivo de la Corte de Justicia, que los Estados Financieros Auditados, con corte al 31 de diciembre de 2007, del Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Empleados del Poder Judicial, debían ser firmados también por el Auditor Interno de la Institución. En atención de lo solicitado, en el oficio SP-2046 antes mencionado, el Lic. Jones León con el oficio 6948-DE-2008 del 11 de setiembre de 2008, se limita a comunicar que conforme se informó en los años 2006 y 2007, el señor Auditor Interno no puede firmar los Estados Financieros, por cuanto la oficina a su cargo no los ha auditado (...) Sobre este particular se tuvo conocimiento de que la Auditoría Interna de la Caja Costarricense del Seguro Social, ha informado a la Contraloría General de la República las razones por las cuales, tampoco ha estado anuente a firmar los Estados Financieros Auditados del Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte del Régimen No Contributivo de Pensiones. Por lo tanto, respetuosamente hacemos de su conocimiento la situación que se ha presentado en el Poder Judicial y a la vez agradeceríamos se nos informe si ese Ente Contralor, se ha pronunciado sobre este asunto..."*

Mediante el oficio DAGJ-1533-2008, de fecha 18 de noviembre de 2008, la Contraloría General de la República, responde el oficio SP-2391 antes señalado, en los siguientes términos: *"...Con respecto a la solicitud que usted formula, le indicamos que de conformidad con el artículo 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República número 7428 del 07 de setiembre del año 1994 y la circular numero CO5-29, publicada en La Gaceta número*

"Valor del mes: Trabajo en Equipo"

107 del 05 de junio del año 2000, denominada “Circular sobre la atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República”, la gestión presentada no se ajusta a los términos contemplados en tal documento, pues adolece del criterio legal de conformidad con el artículo 2, inciso 3 de dicho cuerpo legal. En consecuencia, nos abstenemos de emitir criterio alguno y procedemos al rechazo de la misma. No obstante, lo anterior y a manera de colaboración con la Administración debe indicarse que recientemente el tema fue analizado mediante oficio 11625 (DAGJ-1468-2008) de fecha 04 de noviembre de 2008...”.

Que en términos generales el oficio DAGJ-1468, señalado con anterioridad menciona: “...1. La firma por parte del auditor interno de la Caja Costarricense de Seguro Social a los estados financieros auditados por parte de la auditoría externa, resulta procedente siempre que dicha firma se interprete en los siguientes términos: a. Artículo 20 del “Reglamento de Auditores Externos y Medidas de Gobierno Corporativo Aplicable a los Sujetos Fiscalizados por SUGEF, SUGEVAL Y SUPEN” al indicar que los estados financieros auditados deben ir firmados por el auditor interno, se interpreta que esta firma está referida a la verificación de que cada una de las líneas de las cuentas que integran los estados financieros fueron extraídos de los folios de los libros legalizados u hojas legalizadas, que la entidad lleva para la contabilización de transacciones. b. Que la firma dada por el auditor interno no conlleva la obligación de revisar, validar, emitir opinión, firmar o refrendar los estados financieros auditados emitidos por un auditor externo...”.

Posteriormente, en fecha 27 de noviembre de 2008, la señora Myriam Morera Guillén, Directora de la División de Supervisión de Regímenes de Capitalización Colectiva solicita criterio a la División de Asesoría Jurídica de la Superintendencia de Pensiones, referente a la posibilidad de que el Auditor Interno del Poder Judicial firme los Estados Financieros Auditados, referente al Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Empleados del Poder Judicial.

II. Normativa aplicable

El artículo 2 de Ley de Protección al Trabajador (Ley N° 7983) señala en lo conducente:

“Artículo 2.- Definiciones

Para los efectos de esta ley, se definen los siguientes términos:

(...)

g) Entidades supervisadas. Todas las entidades autorizadas, la CCSS en lo relativo al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte y todas las entidades administradoras de regímenes de pensiones creados por leyes o convenciones colectivas, antes de la vigencia de esta ley.

(...)”.

El artículo 33 de la Ley N° 7523 Régimen Privado de Pensiones Complementarias y Reformas de la Ley Reguladora del Mercado de Valores y del Código de Comercio, reformado por el numeral 79 de la Ley de Protección al Trabajador dispone:

"Artículo 33.- Regulación del Régimen. El Régimen de Pensiones será regulado y fiscalizado por una Superintendencia de Pensiones, como órgano de máxima desconcentración, con personalidad y capacidad jurídicas instrumentales, y adscrito al Banco Central de Costa Rica.

La Superintendencia de Pensiones autorizará, regulará, supervisará y fiscalizará los planes, fondos y regímenes contemplados en esta ley, así como aquellos que le sean encomendados en virtud de otras leyes, y la actividad de las operadoras de pensiones, de los entes autorizados para administrar los fondos de capitalización laboral y de las personas físicas o jurídicas que intervengan, directa o indirectamente, en los actos o contratos relacionados con las disposiciones de esta ley. (...)"

Por otra parte la Ley General de Control Interno (N° 8292), señala en su artículo 2 la definición de administración activa.

"Artículo 2.- Definiciones.

a) Administración activa: desde el punto de vista funcional, es la función decisoria, ejecutiva, resolutoria, directiva u operativa de la Administración. Desde el punto de vista orgánico es el conjunto de órganos y entes de la función administrativa, que deciden y ejecutan; incluyen al jerarca, como última instancia".

Este último cuerpo normativo señala en sus artículos 21, 22 y 34 el concepto funcional, las competencias y las prohibiciones de la Auditoría Interna.

"Artículo 21.- Concepto funcional de auditoría interna

La auditoría interna es la actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano, puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones. Contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales, mediante la práctica de un enfoque sistémico y profesional para evaluar y mejorar la efectividad de la administración del riesgo, del control y de los procesos de dirección en las entidades y los órganos sujetos a esta Ley. Dentro de una organización, la auditoría interna proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la actuación del jerarca y la del resto, de la administración se ejecuta conforme al marco legal y técnico y a las prácticas sanas.

"Artículo 22.- Competencias

Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente:

a) Realizar auditorías o estudios especiales semestralmente, en relación con los fondos públicos sujetos a su competencia institucional, incluidos fideicomisos, fondos especiales y otros de naturaleza similar. Asimismo, efectuar semestralmente auditorías o estudios especiales sobre fondos y actividades privadas, de acuerdo con los artículos 5 y 6 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, en el tanto estos se originen en transferencias efectuadas por componentes de su competencia institucional.

b) Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes.

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

d) Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento.

e) Autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban llevar los órganos sujetos a su competencia institucional y otros libros que, a criterio del auditor interno, sean necesarios para el fortalecimiento del sistema de control interno.

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

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

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

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

Artículo 34.- Prohibiciones

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

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

(...)"

Por su parte, el Reglamento de Auditores Externos y Medidas de Gobierno Corporativo Aplicable a los Sujetos Fiscalizados por SUGEF, SUGEVAL y SUPEN, señala en su artículo 2 el alcance del mismo.

"Artículo 2.- Alcance.

Para efectos de este Reglamento, el término sujeto fiscalizado comprende todas las entidades que de conformidad con las leyes respectivas se encuentran sujetas a la regulación o supervisión de alguna de las Superintendencias, incluyendo los grupos y conglomerados financieros".

Dicho Reglamento de Auditores Externos menciona en su artículo 20, los requisitos de aprobación de los estados financieros e información adicional que deberá presentar la entidad auditada.

“Artículo 20.

Los estados financieros auditados que se remitan a la Superintendencia correspondiente deberán ser aprobados por el máximo órgano directivo de la entidad fiscalizada, los cuales debieron ser previamente revisados y validados por el Comité de Auditoría. En el caso de que en la opinión sobre esos estados, el auditor hubiera propuesto ajustes a los estados financieros y estos no hubieran sido registrados por la entidad auditada, el Comité de Auditoría deberá rendir un informe sobre las razones y fundamento para no realizar tales ajustes. Ese informe deberá remitirse conjuntamente con los estados financieros auditados. Asimismo, deberán presentarse firmados por el Contador General, el Auditor Interno o su análogo y el Gerente General o Representante Legal. (...).”

III. Análisis legal

a. Sobre la independencia funcional del auditor interno

De acuerdo con lo señalado por la Ley General de Control Interno, la Auditoría Interna es la actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano (al que pertenezca), puesto que se crea para validar y mejorar sus operaciones.

Aunado a lo anterior, la Auditoría Interna tiene como prohibición realizar funciones y actuaciones de administración activa, entendiéndose ésta última como la que ejerce función decisoria, ejecutiva, resolutoria, directiva u operativa de la Administración. Ahora bien, desde el punto de vista orgánico, la Administración activa es el conjunto de órganos y entes de la función administrativa, que deciden y ejecutan; incluyen al jerarca, como última instancia.

En ese sentido, la Auditoría Interna goza de independencia funcional de la administración activa, y por ende, no puede desempeñar ninguna función que le corresponda a ésta última realizar. Asimismo, la Ley General de Control Interno señala taxativamente las competencias que ostenta la Auditoría Interna, entre ellas: realizar auditorías o estudios especiales semestralmente, efectuar semestralmente auditorías o estudios especiales sobre fondos y actividades privadas, de acuerdo con los artículos 5 y 6 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República; verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes; verificar que la administración activa tome las medidas de control interno señaladas en esta Ley; asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles

consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento; autorizar, mediante razón de apertura, los libros de contabilidad y de actas que deban llevar los órganos sujetos a su competencia institucional y otros libros que, a criterio del auditor interno, sean necesarios para el fortalecimiento del sistema de control interno; preparar los planes de trabajo, por lo menos de conformidad con los lineamientos que establece la Contraloría General de la República; 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, mantener debidamente actualizado el reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna, entre otras.

En relación con lo señalado, se puede concluir que existe la independencia funcional de la Auditoría Interna ya que, aunque ésta sea un órgano de control interno y forme parte de una institución o entidad, no puede realizar funciones propias de la administración activa. Lo anterior, principalmente porque la Auditoría Interna, cumple una función de fiscalización y de comprobación, así como la de informar algún tipo de irregularidad o incumplimiento, ello de conformidad con la Ley General de Control Interno.

b. Artículo 20 del Reglamento de Auditores Externos y Medidas de Gobierno Corporativo Aplicable a los Sujetos Fiscalizados por SUGEF, SUGEVAL y SUPEN

En primer lugar es relevante señalar que el *Reglamento de Auditores Externos y Medidas de Gobierno Corporativo Aplicable a los sujetos fiscalizados por SUGEF, SUGEVAL y SUPEN*, tiene como objetivo establecer las normas que regirán la contratación y prestación de servicios de auditoría externa, el conjunto mínimo de medidas de control interno y las medidas administrativas que podrán tomar las Superintendencias, todo ello con el objeto de procurar la confiabilidad de la información financiera provista por los sujetos fiscalizados por la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores y la Superintendencia de Pensiones.

Dicho Reglamento señala en su artículo 20 que: *Los estados financieros auditados que se remitan a la Superintendencia correspondiente deberán ser aprobados por el máximo órgano directivo de la entidad fiscalizada, los cuales debieron ser previamente revisados y validados por el Comité de Auditoría (...) Ese informe deberá remitirse conjuntamente con los estados financieros auditados. Asimismo, deberán presentarse firmados por el Contador General, el Auditor Interno o su análogo y el Gerente General o Representante Legal.*

Nótese que el artículo de referencia señala entre otras cosas, que los estados financieros auditados deben presentarse firmados por el Auditor Interno de cada entidad auditada.

Al respecto, el hecho de que el Auditor Interno firme los estados financieros auditados, realizados por auditorías externas, no violenta las prohibiciones señaladas en la Ley General de Control Interno. Ello por cuanto dicha firma es el reflejo de una verificación respecto a los saldos de las cuentas utilizadas para el estado financiero realizado por la auditoría externa y no debe verse como un refrendo, una validación o una revisión.

De igual forma lo ha señalado la Contraloría General de la República al indicar en el oficio DAGJ-1468-2008, de fecha 04 de noviembre de los corrientes: *“...se tiene claro que la posición asumida por la Contraloría General de la República sobre el alcance de este artículo ha sido bajo el entendido de que se trata de una firma para verificar los saldos de las cuentas utilizados en los estados financieros auditados, y no como una revisión o emisión de criterio sobre lo actuado por el auditor externo, que pueda comprometer su objetividad de llegar a auditar aspectos revisados por el auditor externo en esos estados financieros...”* .

Por lo anterior, se considera que la auditoría interna puede firmar los estados financieros auditados sin temor de caer en un incumplimiento legal. Además, dicha firma, tal y como se señala en el análisis legal, al verse como verificación respecto a los saldos de las cuentas utilizadas para el estado financiero auditado, es afín a la competencia señalada en el artículo 22 de la Ley General de Control Interno, relacionada con *“...verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional...”*.

c. Sobre el Fondo de Pensiones y Jubilaciones del Poder Judicial

De conformidad con la Ley N°7523 las funciones de autorización, regulación, supervisión y fiscalización del sistema nacional de pensiones están designadas a la Superintendencia de Pensiones. De acuerdo con ello, la Superintendencia procura con base dichas funciones el resguardo de la solidez financiera de los regímenes cuyo esquema de financiamiento es la capitalización colectiva.

En ese sentido y para el caso concreto, el régimen de jubilaciones y pensiones del Poder Judicial, constituye un régimen especial tutelado mediante la Ley Orgánica del Poder Judicial, dirigido a un grupo específico de personas, esto es, con una cobertura de beneficiarios o afiliados específicamente identificado, tiene la característica de ser sustitutivo y excluyente de los otros regímenes. El régimen de pensiones del Poder Judicial se encuentra dentro del ámbito de competencia de la SUPEN, al ser una entidad supervisada por este órgano supervisor, tal y como lo indica el artículo 2 de la Ley N° 7983 incisos g).

Aunado a lo anterior, y respecto a la competencia que ostenta la SUPEN de supervisión sobre el Poder Judicial, la Procuraduría General de la República ha manifestado: *“...A nuestro juicio, el régimen de pensiones del Poder Judicial sí se encuentra dentro del ámbito de competencia de*

la Superintendencia de Pensiones, pues forma parte de las "entidades supervisadas" a que hace referencia el artículo 2 inciso g) de la Ley de Protección al Trabajador, el cual se complementa con lo que establece el párrafo segundo del artículo 33 y el artículo 36 de la Ley 7523, disposiciones a las cuales ya se hizo referencia (...) debe tenerse presente que la Ley de Protección al Trabajador - como ya indicamos en el apartado anterior- no deja dudas en cuanto a la potestad de fiscalización con que cuenta la Superintendencia respecto a todo el sistema nacional de pensiones (sistema del cual forma parte el régimen del Poder Judicial), lo cual es congruente con los objetivos de dicha ley, mediante la cual se pretendió asegurar la confiabilidad del sistema financiero, procurar la buena administración de los recursos de los trabajadores y propiciar para éstos el disfrute de su derecho a la pensión (...) Aún cuando la ley cataloga al régimen de pensiones del Poder Judicial como uno de los "regímenes regulados", tal potestad de regulación sólo faculta a los órganos encargados de la supervisión del régimen a emitir las normas que aseguren la eficiencia de esa labor de fiscalización y el resguardo de su solidez financiera..." (Dictamen C-078 del 21 de marzo de 2002).

En línea con lo anterior, el Reglamento de Auditores Externos y Medidas de Gobierno Corporativo aplicable a los Sujetos Fiscalizados por SUGEF, SUGEVAL y SUPEN, señala en su artículo 2 el alcance del mismo, por lo que es evidente que dicho Reglamento es de aplicación para el Fondo de Pensiones y Jubilaciones del Poder Judicial.

De esa forma, el Fondo del Poder Judicial debe cumplir a cabalidad con lo señalado en el artículo 20 del Reglamento de cita. Por ende, de acuerdo con lo señalado en el análisis jurídico, el Auditor Interno de dicho Fondo debe cumplir con el requisito de firmar los estados financieros auditados, lo cual no va en detrimento de lo señalado en la Ley General de Control Interno, respecto a funciones, competencia y prohibiciones. Lo anterior, en tanto dicha firma constituye una verificación respecto de los saldos de las cuentas utilizadas para el estado financiero auditado.

IV. Conclusiones

Se desprenden varias conclusiones de interés para el caso concreto:

- 1.** La Auditoría Interna, cumple una función de fiscalización y de comprobación, así como la de informar algún tipo de irregularidad o incumplimiento, ello de conformidad con la Ley General de Control Interno. Gozando de esa forma de independencia funcional.
- 2.** La Auditoría interna debe firmar los estados financieros auditados sin temor de caer en un incumplimiento legal, ya que lo anterior es afín a la competencia señalada en el artículo 22 de la Ley General de Control Interno, relacionada con "*...verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional...*".

3. El régimen de pensiones del Poder Judicial se encuentra dentro del ámbito de competencia de la SUPEN, al ser una entidad supervisada por este órgano supervisor.

4. El Fondo del Poder Judicial debe cumplir con lo señalado en el artículo 20 del Reglamento de Auditores Externos y Medidas de Gobierno Corporativo Aplicable a los sujetos fiscalizados por SUGEF, SUGEVAL y SUPEN. Por ello, el Auditor Interno de dicho Fondo debe cumplir con el requisito de firmar los estados financieros auditados, lo cual no va en detrimento de lo señalado en la Ley General de Control Interno, respecto a funciones, competencia y prohibiciones. Lo anterior, en tanto dicha firma constituye una verificación respecto de los saldos de las cuentas utilizadas para el estado financiero auditado.

Cordialmente,

DIVISION ASESORÍA JURIDICA

Yorlenny A.V.

Yorlenny Avendaño V.
Abogada encargada



Silvia Canales C.
Directora