



CAJA COSTARRICENSE DE SEGURO SOCIAL

Auditoría Interna

Teléfono: 2539-0821 ext. 2000-7468

Correo electrónico: coincss@ccss.sa.cr

Al contestar refiérase a: **ID-136867**

AS-AINNOVAC-0039-2025

10 de abril de 2025

Licenciada

Dylana Jiménez Méndez, jefe a.i.

Área Gestión Técnica y Asistencia Jurídica

DIRECCIÓN JURÍDICA -1171

Estimada señora:

ASUNTO: Asesoría sobre el texto de Proyecto de Ley Expediente No. 24.007 solicitada mediante oficio GA-DJ-03063-2025

Damos respuesta a su oficio GA-DJ-03063-2025, donde nos solicita externar criterio, del proyecto de ley remitido por parte de la Asamblea Legislativa, de acuerdo con el "Protocolo para la Tramitación de Proyectos de Ley en Consulta que Involucran a la Caja Costarricense del Seguro Social".

En el ejercicio de las competencias de control y fiscalización establecidas en la Ley General de Control Interno 8292, y las disposiciones emitidas por la Contraloría General de la República en la norma 1.1.4 de las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, mediante el cual dispone de manera expresa que entre los servicios que brindan se encuentran los **Preventivos**, de los cuales forma parte la **asesoría**, se procede a la atención del oficio GA-DJ-03063-2025 citado, **en relación con el texto del proyecto de ley Expediente No. 24.007, el cual literalmente se titula:** "REFORMA DE VARIOS ARTÍCULOS DE LA LEY DE CONTROL INTERNO, CÓDIGO MUNICIPAL Y A LA LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA PARA FORTALECER LA NATURALEZA DE LAS AUDITORÍAS INTERNAS Y SU RELACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN ACTIVA"

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Antes de iniciar, es importante señalar que el Proyecto de Ley en cuestión, ya había sido revisado en su primera versión, sobre el cual esta Auditoría emitió los oficios de asesoría AS-AINNOVAC-0023-2023 del 4 de marzo 2024 y AI-1048-2024 del 4 de julio 2024.

En tal sentido, reiteramos lo expuesto en el oficio AS-AINNOVAC-0023-2023, en el apartado número 1, relacionado con los servicios que con base en el ordenamiento jurídico pueden brindar las auditorías internas del Sector Público:

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

Al respecto, es importante señalar, que la presente asesoría se brinda de conformidad con las competencias establecidas en inciso d) del numeral 22 de la Ley General de Control Interno, que dispone la posibilidad de "Asesorar, en materia de su competencia, al jerarca del cual depende; además, advertir a los órganos pasivos que fiscaliza sobre las posibles consecuencias de determinadas conductas o decisiones, cuando sean de su conocimiento", numeral que ha sido revisado y aclarado por la Contraloría General de la República, quien ha señalado que la asesoría puede ser brindada según el criterio del Auditor Interno, a otros niveles de la organización o, cuando corresponda a otros sujetos interesados (DFOE-DL-0199 del 22 de febrero del 2018). (...)"

Importante resaltar que la LGCI, además de establecer las competencias de la auditoría interna, también establece en el **artículo 34 las prohibiciones**, y entre ellas muy específicamente la de realizar funciones y actuaciones que competen a la administración activa: *“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. (...)”*, con lo cual el Legislador previó una protección a la independencia y objetividad de la auditoría interna. **(El resaltado no es del original).**

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 las actividades 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, a fin de salvaguardar la independencia y objetividad en el ejercicio de la fiscalización, es decir, que este no sea juez y parte.

Ante ello, es importante que se tenga en cuenta los términos bajo los cuales se emite el presente oficio, **bajo las condiciones específicas de una asesoría, la cual no pretende, ni debe, establecerle a la administración una recomendación, sino un análisis de la situación en estudio donde se realizan observaciones y señalan eventuales riesgos con la finalidad de que sea un instrumento más, dentro de todos los recursos que dispone la administración activa, para la toma de decisiones.** Motivo por el cual, una asesoría no es de cumplimiento obligatorio para la administración activa que la recibe.

2. OBSERVACIONES SOBRE EL PROTOCOLO PARA LA TRAMITACIÓN DE PROYECTOS DE LEY EN CONSULTA QUE INVOLUCRAN A LA CCSS

Con fundamento en lo descrito en el apartado anterior, podemos entonces señalar que **no puede pretenderse que el “Protocolo para la Tramitación de Proyectos de Ley en Consulta que Involucran a la Caja Costarricense del Seguro Social” aplique a la auditoría interna como si fuera administración activa**, es decir, con el deber de *“indicar concretamente si recomienda a la Junta Directiva objetar o no el proyecto de ley”*, ya que ello conllevaría a violentar esa prohibición, y tendríamos que el auditor estaría entrando a ejercer funciones para las cuales carece de competencia, con una flagrante violación del ordenamiento jurídico.

Incluso, es notorio 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 decisiones y acciones tomadas por la administración, pero sobre las cuales pudiera **haberse impuesto irregularmente** desde un ámbito que es propio de los deberes de la administración activa.

Resulta importante acotar que de conformidad con el Artículo 24.-**Dependencia orgánica y regulaciones administrativas aplicables**¹ de la LGCI, 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.

Al respecto, considerando que es **desde el ámbito de la auditoría y bajo la estructura de un oficio de asesoría**, que puede tener participación la auditoría interna en el análisis de este tema, cabe resaltar lo señalado en el apartado 7.2.1 **“AMBITO TECNICO Y ADMINISTRATIVO”** del denominado **“Protocolo para la Tramitación de Proyectos de Ley en Consulta que Involucran a la Caja Costarricense del Seguro Social”**, el cual define de la siguiente manera el resultado esperado del análisis en el ámbito técnico: **“Se refiere al análisis de los efectos o implicaciones que la propuesta de Ley tendrá sobre el accionar técnico y administrativo de la Institución, valorando aspectos tales como las áreas específicas que directa o indirectamente se verán afectadas con la aprobación de la Ley,** así como la capacidad de respuesta de la administración para enfrentar los nuevos cambios”.

¹ Artículo 24: Dependencia orgánica y regulaciones administrativas aplicables: (...) Las regulaciones de tipo administrativo mencionadas no deberán afectar negativamente la actividad de auditoría interna, la independencia funcional y de criterio del auditor y el subauditor interno y su personal; en caso de duda, la Contraloría General dispondrá lo correspondiente.

Lo resaltado del párrafo lleva la finalidad de **hacer énfasis en la parte que puede bajo sus competencias desarrollar la auditoría interna, dado que la viabilidad o capacidad de respuesta de la institución para enfrentar los cambios que pueda conllevar el proyecto de ley (cuando por el tema corresponda), sería un análisis que compete a la administración activa.**

3. OBSERVACIONES SOBRE EL ALCANCE DE LA REVISIÓN AL PROYECTO DE LEY

Dicho lo anterior, con fundamento en nuestras competencias, procedemos a realizar el análisis a la nueva propuesta de reforma, refiriéndonos únicamente al artículo 1 del supracitado proyecto de ley, el cual en esta ocasión está relacionado con:

“ARTÍCULO 1- Se reforman los artículos 5, incisos b) y f) del artículo 22, 25, 30, 34 inciso a), 35, 36 inciso a) y 37 de la Ley 8292, Ley General de Control Interno, de 31 de julio de 2002, (...).”

En tal sentido, se resalta que este será el alcance de esta asesoría, el cual no contempla todos los aspectos que se pretenden reformar, sino **únicamente las propuestas de modificaciones a los siguientes artículos de la LGCI: Artículo 5º-“Congreso Nacional de Gestión y Fiscalización de la Hacienda Pública”, Artículo 22.-“Competencias”, Artículo 25.-“Independencia funcional y de criterio”, Artículo 30.-“Jornada laboral”, Artículo 34.-“Prohibiciones”, Artículo 35.- Materias sujetas a informes de auditoría interna, Artículo 36.-“Informes dirigidos a los titulares subordinados”, Artículo 37.-“Informes dirigidos al jerarca”, en aspectos relacionados con nuestras competencias.**

4. ANTECEDENTE DEL PROYECTO DE LEY

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

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

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

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

5. FINALIDAD DE LA REFORMA

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

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

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

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

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

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

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

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

6.1 ARTÍCULO 5 LGCI

A. El actual artículo 5 establece:

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

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

B. El proyecto de modificación propone:

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

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

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

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

*El Ministerio de Hacienda transferirá los recursos que el órgano de fiscalización superior le solicite para realizar esta actividad, **procurando un balance entre lo que el órgano fiscalizador solicite y la situación fiscal nacional posibilite, de acuerdo con la normativa fiscal vigente.***

C. Observaciones de la auditoría:

Se observa que el texto propuesto para el artículo 5:

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

En tal sentido, mantenemos nuestra observación realizada desde la primera revisión:

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

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

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

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

6.2 ARTÍCULO 22 LGCI

A. El actual artículo 22 establece:

“Artículo 22.-Competencias. Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. El proyecto de modificación propone:

“Artículo 22- Competencias.

Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente: (...)

b) Verificar el cumplimiento, la validez, la suficiencia y la madurez del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes, **a través de sus servicios preventivos.** (...)

f) Preparar los planes de trabajo **de conformidad con el artículo 36 de esta ley** y los lineamientos que establece la Contraloría General de la República. **Estos planes deben incorporar los aspectos sujetos a control por parte de la auditoría interna, determinados con base en criterios técnicos y legales, así como el seguimiento y evaluación de las recomendaciones derivadas de las auditorías externas y estudios especializados externos que la Administración haya contratado en atención a las sanas prácticas y normativa vigente. La auditoría interna deberá verificar la implementación efectiva de dichas recomendaciones e incorporar sus resultados en sus informes de seguimiento. El plan de trabajo deberá estar disponible para consulta pública en la forma y términos que al efecto disponga la Contraloría General de la República (...)**”

C. Observaciones de la auditoría:

Sobre el inciso b)

Esta propuesta de inciso b) varió con respecto de la revisada en la primera ocasión por cuanto procedemos a hacer un nuevo análisis:

Observaciones al texto: “(...) a través de sus servicios preventivos”.

En términos generales, la auditoría es un proceso sistemático, independiente y profesional para obtener y evaluar objetivamente evidencia en relación con hechos y eventos de diversa naturaleza, comprobar su grado de correspondencia con un marco de referencia de criterios aplicables y comunicar los asuntos determinados, así como las conclusiones y disposiciones o recomendaciones a la respectiva Administración, con el fin de mejorar la gestión y la toma de decisiones y fortalecer el sistema de control interno en el marco de sus responsabilidades.

Particularmente, la auditoría en el sector público es el examen bajo las condiciones indicadas **que se efectúa con posterioridad a la gestión de la hacienda pública, con el propósito de determinar la razonabilidad de la información financiera, los niveles de economía, eficacia, eficiencia y transparencia en el uso de dichos recursos, así como el cumplimiento del ordenamiento jurídico aplicable.**

Ahora bien, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente, las Auditorías Internas del Sector Público, tienen establecido la emisión de 3 tipos de servicios: **Servicios de auditoría**² (Auditoría Financiera, Auditoría de Carácter Especial y Auditoría Operativa), **Servicios Preventivos** (Asesorías y Advertencias) y **Servicio de Investigación**.

De estos 3 tipos de servicios que establece la normativa, los 2 primeros (servicios de auditoría y servicios preventivos) son enfocados y tienen alcance dentro de la evaluación de aspectos relacionados con el sistema de control interno institucional, por cuanto en apego al ordenamiento jurídico y técnico es preciso que se corrija la terminología que se está empleando al señalar **“a través de sus servicios preventivos”** ya sea eliminando dicha frase la cual no es indispensable para que se entienda el resto del artículo, o completándolo correctamente con el nombre de los dos tipos de servicios mediante los cuales se fiscaliza, asesora y advierte a la Administración Activa, sobre aspectos del sistema de control interno (Servicios de auditoría y Servicios Preventivos).

Además, ambos tipos de servicios tienen metodologías, normativa técnica y momentos distintos para su prestación, los servicios de auditoría como mencionamos se brindan con posterioridad a la gestión de la hacienda pública, a fin de preservar la independencia y respetar la prohibición de realizar funciones de administración activa, mientras que los servicios preventivos son previos o concomitantes y a solicitud del jerarca o titulares subordinados, o ante situaciones de riesgo de las cuales tenga conocimiento el auditor durante el ejercicio de los servicios de auditoría.

² Las Normas Generales de Auditoría para el Sector (R-DC-064-2014), definen los Tipos de Auditoría según los objetivos, a saber: - **La auditoría financiera** se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar una opinión acerca de la razonabilidad de la información financiera. Otros objetivos de las auditorías financieras, pueden incluir: a) La revisión de informes especiales para elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero. b) La revisión de información financiera intermedia. - **La auditoría de carácter especial** (También llamada auditoría de cumplimiento), se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o mandatos identificados como criterios, contenidos en leyes, reglamentos u otras normativas que las regulan, tales como resoluciones, u otros criterios considerados como apropiados por el auditor. Las auditorías de carácter especial se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información, cumplen en todos los aspectos relevantes, con las regulaciones o mandatos que rigen a la entidad auditada. Estas auditorías de carácter especial pueden abarcar una extensa gama de temas, tales como aspectos de orden contable-financiero, presupuestario, administrativo, económico, jurídico, control interno y otras temáticas relacionadas con la fiscalización pública.

- **La auditoría operativa** (Conocida también como auditoría de desempeño, auditoría de gestión o auditoría de rendimiento.) Evalúa la eficacia, eficiencia y economía (o al menos uno de estos aspectos) con que la entidad, programa, proyecto, unidad, proceso o actividad del sujeto fiscalizado, utiliza los recursos públicos, para el desempeño de sus cometidos; esto con el propósito de mejorar la gestión del sujeto fiscalizado. El desempeño se examina contra los criterios que lo rigen; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas. Las organizaciones de auditoría deben seleccionar los temas de auditoría operativa por medio de su proceso de planificación estratégica, táctica y operativa, mediante el análisis de temas potenciales y la identificación de riesgos y/o problemas.

En tal sentido, pretender que la auditoría verifique el cumplimiento, la validez, la suficiencia y la madurez del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes, únicamente **“a través de sus servicios preventivos”**, se considera contrario a la normativa técnica nacional e internación que rige la función de auditoría interna, ya que los servicios mediante los cuales se revisa y evalúa el control interno en todo su contexto y de forma integral es mediante los servicios de auditoría, que son diferentes de los servicios preventivos. Por consiguiente, agregar dicha frase **“a través de sus servicios preventivos”** es inconveniente y limita las competencias de la auditoría interna, además de que no se requiere para que se entienda perfectamente el inciso b) del artículo 22 de la LGCI.

Sobre el inciso f)

El inciso f) también varió respecto de la anterior revisión, por cuanto se realizan nuevas observaciones:

Observación al texto: “(...) conformidad con el artículo 36 de esta ley (...)”

Conviene revisar el fundamento de proponer que la preparación de los planes de trabajo de las auditorías internas, se haga conforme con el artículo 36 de la LGCI, **dado que ese artículo versa sobre algo muy distinto a requerimientos para la planificación, siendo que refiere al procedimiento establecido para la aceptación e implantación de recomendaciones dirigidas a los titulares subordinados**, tal como se observa en su título: *“Artículo 36.—Informes dirigidos a los titulares subordinados”*, por cuanto se estaría saliendo de contexto en este artículo y genera confusión.

Observación al texto: “(...) los aspectos sujetos a control por parte de la auditoría interna (...)” y limitación del contenido a incorporar en el plan de trabajo de las auditorías internas

Como se ha venido señalando es menester hacer la diferencia entre Administración Activa y Auditoría Interna. En la normativa vigente, es posible identificar dos componentes orgánicos y cinco componentes funcionales del control interno. Este concepto se recoge, en los términos dichos, en la regulación 1.1 de las NCI; por su parte, la LGCI define los componentes orgánicos (artículo 9), y hace referencia a los componentes funcionales en los diferentes artículos.

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

Los componentes funcionales, son las cinco partes del sistema que deben ser establecidos, mantenidos, perfeccionados y evaluados, de acuerdo con las responsabilidades que competen a las diferentes instancias institucionales, los cuales según la normativa vigente son: Ambiente de control, Actividades de control, Valoración del riesgo, Sistemas de información, y Seguimiento.

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

En complemento a estos roles y responsabilidades asignados a la Administración Activa, está el ejercicio de la función de auditoría interna, unidad a la que la LGCI le asigna la tarea de mejorar y proteger el valor de la institución y dar una garantía razonable a la ciudadanía de que la Administración Activa está realizando adecuadamente los procesos de gobernanza, gestión del riesgo y del control. De ahí que ese mismo cuerpo normativo, en el artículo 25, previó la necesidad de la independencia funcional de la unidad de auditoría de los procesos operativos, estratégicos y de la toma de decisiones en todos los niveles, a fin de que aporte al jerarca y titulares subordinados y demás partes interesadas, una visión adicional y objetiva sobre la gestión institucional, lo cual realiza mediante el aseguramiento o fiscalización y los servicios preventivos.

Con fundamento en lo descrito consideramos que la frase “(...) **los aspectos sujetos a control por parte de la auditoría interna (...)**” **no tiene asidero legal, y en dado caso debería referirse a aspectos sujetos a fiscalización según su competencia.**

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

Observación al texto: “(...) así como el seguimiento y evaluación de las recomendaciones derivadas de las auditorías externas y estudios especializados externos que la Administración haya contratado en atención a las sanas prácticas y normativa vigente.

Dar seguimiento a los hallazgos y recomendaciones evidenciados en los estudios que realizan las auditoría externas, la Contraloría General de la República y otros entes externos con competencia de fiscalización, es un deber que ya está establecido en el **CAPÍTULO IV La auditoría interna, artículo 22 Competencias**, de la Ley General de Control Interno, entre ellos el inciso b) que señala: “**b) Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, (...)**”, dado que la implementación oportuna de las recomendaciones, observaciones, consideraciones o disposiciones es un deber de la Administración Activa como responsable directo del sistema de control interno, así establecido en ese mismo cuerpo normativo en el Artículo 17.—**Seguimiento del sistema de control interno, inciso c): “Que sean implantados los resultados de las evaluaciones periódicas que realizan la administración activa, la auditoría interna, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y demás instituciones de control y fiscalización que correspondan, dentro de los diez días hábiles siguientes a su notificación”.**

Con base en ello, Las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en la **norma 2.11, 2.11.1 y 2.11.2 establecen el deber de programar y ejecutar el proceso de seguimientos:**

“2.11 Seguimiento de acciones sobre resultados

El auditor interno **debe establecer, mantener y velar porque se aplique un proceso de seguimiento de las recomendaciones, observaciones y demás resultados derivados de los servicios de la auditoría interna, para asegurarse de que las acciones establecidas por las instancias competentes se hayan implementado eficazmente y dentro de los plazos definidos por la administración. Ese proceso también debe contemplar los resultados conocidos por la auditoría interna, de estudios de auditores externos, la Contraloría General de la República y demás instituciones de control y fiscalización que correspondan.** (El resaltado es nuestro).

Tratándose de disposiciones de la Contraloría General de la República, debe observarse la normativa específica aplicable”.

“2.11.1 Programación del seguimiento

El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, **deben programar el seguimiento de acciones sobre los resultados**, definiendo su naturaleza, oportunidad y alcance, y teniendo en cuenta al menos los siguientes factores:

- a. La relevancia de las observaciones y recomendaciones informadas.
- b. La complejidad y condiciones propias de las acciones pertinentes.
- c. Los efectos e impactos de la implementación de la acción pertinente.
- d. La oportunidad con que deba realizarse el seguimiento”.

“2.11.2 Ejecución del seguimiento

El proceso de seguimiento debe ejecutarse, por parte del auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, de conformidad con la programación respectiva, (...)

Para poder cumplir con este deber, la Auditoría Interna establece dentro de su plan de trabajo las **actividades de seguimiento**, tanto de sus recomendaciones debidamente aceptadas por la administración activa, como de las emitidas por la Contraloría General de la República, por auditores externos u otros entes externos de fiscalización de la Hacienda Pública, cuando sean de su conocimiento, **así como; las consideraciones incluidas en los informes de Relación de Hechos**, para asegurarse de su oportuna, adecuada y eficaz implementación, **y el seguimiento a las acciones para la atención de los riesgos informados en los servicios de advertencia**. La oportunidad y alcance de los estudios de seguimiento son determinadas, entre otros, por la importancia de los hallazgos reportados, la complejidad de la acción correctiva requerida, los riesgos a los que se enfrenta la institución de no corregirse las situaciones detectadas y la disponibilidad de recursos de la Auditoría Interna, y de esta manera también lo tiene establecido en su Reglamento de Organización y Funcionamiento.

Para tal fin, mediante un cuadro de mando integral la auditoría establece metas bajo un enfoque de riesgo, para garantizar el monitoreo de los recomendaciones emanadas de los Servicios de Auditoría y las observaciones y riesgos señalados en los Servicios Preventivos, y además; en dicho plan se consignan metas, una para las disposiciones de la Contraloría General de la República, para las observaciones de la Auditoría Externa y para las oportunidades de mejora de otros entes externos de fiscalización de la Hacienda Pública, las cuales se atienden, cuando sean de su conocimiento o a solicitud expresa de la Contraloría General de la República, tal como se establece en los **“Lineamientos Generales para el Cumplimiento de las Disposiciones y Recomendaciones emitidas por la Contraloría General de la República en sus Informes de Auditoría”**, Resolución R-DC-144-2015.-Despacho Contralor, del trece de noviembre de dos mil quince.

Así las cosas, se observa que por querer detallar y ser específicos, se está dejando por fuera la necesidad de que el plan contenga la totalidad de las actividades de seguimiento, como por ejemplo el seguimiento a las recomendaciones emitidas por la propia auditoría interna, y a las consideraciones y recomendaciones emitidas por otros entes externos de fiscalización como la Contraloría General de la República, la Defensoría de los Habitantes, la Superintendencia de Pensiones (SUPEN), despachos de auditorías externas, **entre otros**, según la razón de ser o fines de los entes públicos.

En tal sentido concluimos que es un riesgo pretender especificar puntualmente en una Ley de alcance general, todo el contenido de los planes de trabajo de las auditorías internas, ya que podría estarse dejando de lado aspectos importantes y **debe además considerarse que complementariamente a la Ley, existe también la normativa técnica que emite la Contraloría General de la República**, quien es el Órgano Superior de Control de la Hacienda Pública, **normativa que recoge y amplía todo lo contenido en la Ley General de Control Interno**. No obstante, si eventualmente se desea detallar en la supracitada Ley, los aspectos o requerimientos que deben cumplirse al preparar los planes de trabajo de la auditoría interna, **conviene que se considere de forma general los aspectos relevantes que ya están establecidos en la norma 2.2.2 Plan de trabajo anual, de las “Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público” en especial con el requerimiento de que dicho plan esté vinculado con la planificación estratégica y los riesgos presentes en los procesos institucionales**, en donde está implícito el deber de incluir en el plan las actividades de seguimiento a las recomendaciones propias y consideraciones, observaciones y recomendaciones emitidas por las auditorías externas, la Contraloría General de la República y demás entes externos de fiscalización, dado que por su naturaleza las recomendaciones, consideraciones u observaciones, están fundamentadas en hallazgos de control interno y riesgos evidenciados en los estudios o evaluaciones de auditoría realizados.

Observación al texto: “(...) La auditoría interna deberá verificar la implementación efectiva de dichas recomendaciones e incorporar sus resultados en sus informes de seguimiento”.

Asimismo, conviene revisar la siguiente obligación que se pretende establecer en un artículo específico para el tema de cómo se debe preparar los planes de trabajo de las auditorías internas, en el siguiente texto que literalmente señala: **“La auditoría interna deberá verificar la implementación efectiva de dichas recomendaciones e incorporar sus resultados en sus informes de seguimiento”.**

Este tema, aunque es relevante en la función de auditoría, **no tiene relación alguna con requerimientos a cumplir en el proceso de elaboración de los planes de trabajo de las auditorías internas, por lo que genera confusión que se ubique en este apartado**, por el contrario, si se pretende desarrollar debería hacerse en un inciso separado. No obstante, hay que considerar que es una temática que como se citó, **ya se encuentra regulada implícitamente en el CAPÍTULO IV La auditoría interna, artículo 22 Competencias, de la Ley General de Control Interno, tanto en el inciso b) transcrito en el apartado anterior, como en el inciso g) de ese mismo artículo 22, que establece: 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”**, ello por cuanto la implementación oportuna de las recomendaciones, observaciones, consideraciones o disposiciones es un deber de la Administración Activa como responsable directo del sistema de control interno, **por consiguiente al fiscalizar la suficiencia del control interno debe evaluarse la oportunidad con que se implantan las recomendaciones y que se estén atendiendo los hallazgos evidenciados en los informes, tanto de la misma auditoría interna como de auditorías externas y entes externos de fiscalización competentes.**

Además del artículo 22 citado, se puede observar que las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, en la **norma 2.6 Informes de Desempeño, normas 2.11, 2.11.1 y 2.11.2 establecen el deber de programar y ejecutar el proceso de seguimientos**, lo que obliga a las auditorías a planificar y ejecutar el proceso de seguimiento y rendir cuentas sobre el estado de las recomendaciones, observaciones, y disposiciones de la Contraloría General de la República y de despachos de contadores públicos (auditorías externas), estos últimos cuando hayan sido de su conocimiento.

Observaciones al texto “(...) incorporar sus resultados en sus informes de seguimiento (...)”

Por otra parte, sobre el texto específico **“incorporar sus resultados en sus informes de seguimiento”** es importante se tenga en cuenta, que aunque las auditorías internas realicen seguimiento a las consideraciones, observaciones y recomendaciones emitidas por las auditorías externas, la Contraloría General de la República u otros entes externos de fiscalización competentes, **quienes tienen la competencia para determinar el estado de cumplimiento es el órgano emisor**, tal como lo establecen los **Lineamientos Generales para el Cumplimiento de las Disposiciones y Recomendaciones emitidas por la Contraloría General de la República en sus Informes de Auditoría**, RESOLUCION R-DC-144-2015.-Despacho Contralor, de las diez horas del trece de noviembre de dos mil quince, que en los siguientes apartados literalmente señala:

“1.5 Seguimiento de disposiciones y recomendaciones por parte de la Contraloría General de la República. La Contraloría General de la República, dentro del ámbito de sus competencias, dará seguimiento a las disposiciones y recomendaciones que emita, **y será la competente para determinar su estado de cumplimiento**, con fundamento en la evidencia que aporte el destinatario de la disposición o recomendación, así como las acciones de verificación de cumplimiento que ejecute como parte de dicha actividad de seguimiento”.

2.5 Del (la) auditor(a) interno(a).

“2.5.1. Realizar las verificaciones sobre el cumplimiento de disposiciones y recomendaciones emitidas por la Contraloría General de la República, cuando ésta así lo requiera. Lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de las competencias que le asigna la normativa técnica y jurídica aplicable”.

De lo anterior, se desprende que no obstante que las auditorías internas pueden realizar las verificaciones sobre el cumplimiento de disposiciones y recomendaciones emitidas por entes externos competentes, es decir, puede verificar si los hallazgos fueron atendidos, ya que como se mencionó estas surgen a raíz de evaluaciones a los procesos institucionales y a los riesgos u oportunidades de mejora del sistema de control interno institucional evidenciados, éstas (las auditorías internas) no tienen competencia para establecer o determinar su estado de cumplimiento en los informes de seguimiento que realice.

6.3 ARTÍCULO 25 LGCI

A. El actual artículo 25 establece:

“Artículo 25.-Independencia funcional y de criterio. Los funcionarios de la auditoría interna ejercerán sus atribuciones con total independencia funcional y de criterio respecto del jerarca y de los demás órganos de la administración activa”.

B. El proyecto de modificación propone:

“Artículo 25- Independencia funcional y de criterio.

El auditor interno, subauditor interno y los funcionarios de la auditoría interna ejercerán sus atribuciones con total independencia funcional y de criterio respecto del jerarca, de los demás órganos de la administración activa y de los funcionarios del ente u órgano sujetos a esta ley; tal independencia no los exime de cumplir las normas de conducta y de orden del ente y órgano para el que laboran, siempre que tales normas no afecten negativamente la actividad de auditoría interna.

Sin menoscabo de la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna, le corresponde al jerarca del ente u órgano, evaluar periódicamente el desempeño del auditor, subauditor y funcionarios de la auditoría en cuanto al cumplimiento de sus deberes y funciones”.

C. Observaciones de la auditoría

El artículo 25 varió respecto de la anterior revisión, por cuanto se realizan nuevas observaciones:

Observaciones al texto “(...) tal independencia no los exime de cumplir las normas de conducta y de orden del ente y órgano para el que laboran, siempre que tales normas no afecten negativamente la actividad de auditoría interna. (...)”.

No se encuentra asidero en la intención de incluir en este artículo 25 el siguiente texto: “(...) **tal independencia no los exime de cumplir las normas de conducta y de orden del ente y órgano para el que laboran, siempre que tales normas no afecten negativamente la actividad de auditoría interna. (...)**”, lo anterior debido a que este tema ya se encuentra regulado en el artículo 24 de la misma LGCI, el cual literalmente establece:

*“Artículo 24.—**Dependencia orgánica y regulaciones administrativas aplicables.** El auditor y el subauditor internos de los entes y órganos sujetos a esta Ley dependerán orgánicamente del máximo jerarca, quien los nombrará y establecerá las regulaciones de tipo administrativo que les serán aplicables a dichos funcionarios. Los demás funcionarios de la auditoría interna estarán sujetos a las disposiciones administrativas aplicables al resto del personal; sin embargo, el nombramiento, traslado, la suspensión, remoción, concesión de licencias y demás movimientos de personal, deberán contar con la autorización del auditor interno; todo de acuerdo con el marco jurídico que rige para el ente u órgano. Las regulaciones de tipo administrativo mencionadas no deberán afectar negativamente la actividad de auditoría interna, la independencia funcional y de criterio del auditor y el subauditor interno y su personal; en caso de duda, la Contraloría General dispondrá lo correspondiente”.*

En tal sentido se considera que incluir dicho texto es innecesario y puede generar confusión.

Observaciones al texto: “Sin menoscabo de la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna, le corresponde al jerarca del ente u órgano, evaluar periódicamente el desempeño del auditor, subauditor y funcionarios de la auditoría en cuanto al cumplimiento de sus deberes y funciones”

*Respecto al último párrafo que se pretende agregar y que literalmente señala: “Sin menoscabo de la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna, le corresponde al jerarca del ente u órgano, evaluar periódicamente el desempeño del auditor, subauditor y funcionarios de la auditoría en cuanto al cumplimiento de sus deberes y funciones”, consideramos que se advierte el riesgo de menoscabar la independencia funcional y de criterio del auditor y es contrario a la jurisprudencia y criterios técnicos emitidos por la Contraloría General de la República sobre el tema donde convergen la dependencia orgánica, la relación de dirección y el límite que impone la independencia funcional y de criterio, **por cuanto seguidamente desarrollaremos este tema ampliamente:***

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

De acuerdo con el ordenamiento jurídico, 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. Aspectos todos que esta propuesta de reforma en revisión acertadamente pretende mantener.

Es por ello, que consideramos necesario que tengamos claridad en cómo funciona o se debe interpretar esa dependencia orgánica y la relación de dirección del jerarca frente a la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna, por lo que 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.

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).**

Para mayor abundancia sobre el tema, es menester señalar que los “Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la CGR” establecen ampliamente lo relativo a las regulaciones administrativas aplicables a los funcionarios de las auditorías en el sector público en el apartado 6³. **“SOBRE LAS REGULACIONES ADMINISTRATIVAS APLICABLES A LOS FUNCIONARIOS DE LAS AUDITORÍAS INTERNAS DEL SECTOR PÚBLICO”**, del cual resaltamos literalmente los siguientes incisos:

“6.3 Regulaciones administrativas. Son regulaciones administrativas aquellas que norman de manera general la naturaleza de la relación entre los funcionarios y su superior desde una perspectiva administrativa, no técnica, particularmente las que se refieren, entre otros, a temas tales como control de tiempo, evaluación, permisos y vacaciones. Las que se refieran al Auditor Interno, al Subauditor Interno y demás personal de la Auditoría Interna, no deberán afectar el ejercicio de las funciones legalmente asignadas a la actividad de auditoría interna. Se excluyen las regulaciones que se refieren al desempeño de las actividades sustantivas de la Auditoría Interna y de aquellas que, sin formar parte de la gestión sustantiva, contribuyen a ésta conforme a la normativa específica sobre auditoría en general y sobre el ejercicio de la actividad de auditoría interna, como son la planificación, el seguimiento y la evaluación de la calidad de la Auditoría Interna, que en procura de la independencia funcional y de criterio de la Auditoría Interna, competen exclusivamente al titular de esa unidad”.

“6.5 Regulaciones aplicables al personal de la Auditoría Interna. Las regulaciones administrativas aplicables al personal de la Auditoría Interna no pueden impedir, amenazar ni afectar negativamente los requisitos de independencia y objetividad que corresponde observar al personal de la Auditoría Interna en el ejercicio de las actividades que les son inherentes. Si se determina que una regulación no cumple este requisito, la administración activa deberá realizar las salvedades o ajustes pertinentes para su aplicación al personal de la Auditoría Interna, conforme se indica en esta normativa”.

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.**

Consideramos que la herramienta con la cual obtiene certeza el jerarca sobre el desempeño de la función de auditoría, son las Evaluaciones Externas de la Calidad de la Función de Auditoría Interna que deben realizarse **cada 5 años** y las Autoevaluaciones de la Calidad que se realizan **anualmente de conformidad con las Directrices para la autoevaluación anual y la evaluación externa de calidad de las auditorías internas del Sector Público” (D-2-2008-CO-DFOE)**. Resolución R-CO-33-2008 del 11 de julio de 2008, publicada en La Gaceta N° 147 del 31 de julio de 2008, **cuyos resultados se someten a conocimiento del jerarca junto con el plan de acciones para el mejoramiento continuo.**

³ Así modificada la numeración del punto anterior mediante resolución N° R-DC-00102-2023 del 27 de octubre del 2023, que lo traspasó del antiguo punto 5) al punto 6).

6.4 ARTÍCULO 30 LGCI

A. El actual artículo 30 establece:

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

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

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

B. El proyecto de modificación propone:

“Artículo 30- Jornada laboral.

*La jornada laboral del auditor, subauditor interno **y funcionarios** de la auditoría será de tiempo completo y deberá **ajustarse al horario laboral del ente u órgano** para el que labora. En casos muy calificados, el jerarca podrá solicitar a la Contraloría General de la República una reducción de la jornada, la cual no podrá ser inferior a medio tiempo.*

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

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

Cualquier modificación en el horario laboral o la concesión de permisos deberá estar suficientemente motivada y justificada, además, se deberá informar al jerarca de la institución para su visto bueno”.

C. Observaciones de la auditoría

El artículo 30 varió respecto de la anterior revisión, por cuanto se mantiene en parte la observación anterior y adicional se realizan nuevas observaciones:

“En este caso, desde el punto de visto de horario de trabajo, para la CAJA no se observa afectación por esta adición al artículo 30, dado que los contratos de los funcionarios de auditoría señalan la jornada ordinaria administrativa institucional”.

No obstante, habría que valorar otros aspectos de legalidad, ya que se estaría limitando la jornada de trabajo del auditor, subauditor y de todos los funcionarios de la unidad de auditoría interna, aspecto que podría rozar con lo establecido en el artículo 143 del Código de Trabajo que literalmente señala:

“Quedarán excluidos de la limitación de la jornada de trabajo los gerentes, administradores, apoderados y todos aquellos empleados que trabajan sin fiscalización superior inmediata: los trabajadores que ocupan puestos de confianza; los agentes comisionistas y empleados similares que no cumplan su cometido en el local del establecimiento; los que desempeñan funciones discontinuas o que requieran su sola presencia; y las personas que realizan labores que por su indudable naturaleza no están sometidas a jornada de trabajo. (...)”.

Observaciones al texto: (...) “Cualquier modificación en el horario laboral o la concesión de permisos deberá estar suficientemente motivada y justificada, además, se deberá informar al jerarca de la institución para su visto bueno.”

Este texto tal como está redactado incluye las modificaciones de horario y la concesión de permisos no solo del Auditor y Subauditor, **sino de todo el personal de la unidad de auditoría interna**, aspecto que roza con lo establecido en el ordenamiento jurídico, en relación con que dentro de las competencias que tiene el Auditor se encuentra todo lo relacionado con la gestión del personal que se encuentra bajo su responsabilidad, así establecido en:

Ley General de Control Interno, artículo 24:

*“Artículo 24.—**Dependencia orgánica y regulaciones administrativas aplicables.** El auditor y el subauditor internos de los entes y órganos sujetos a esta Ley dependerán orgánicamente del máximo jerarca, quien los nombrará y establecerá las regulaciones de tipo administrativo que les serán aplicables a dichos funcionarios. **Los demás funcionarios de la auditoría interna estarán sujetos a las disposiciones administrativas aplicables al resto del personal; sin embargo, el nombramiento, traslado, la suspensión, remoción, concesión de licencias y demás movimientos de personal, deberán contar con la autorización del auditor interno; (...).**”*

En concordancia con lo anterior, el texto debería **limitarse únicamente al Auditor y Subauditor**, por ejemplo, señalando: **“Cualquier modificación en el horario laboral o la concesión de permisos del Auditor o Subauditor, deberá estar suficientemente motivada y justificada y se deberá informar al jerarca de la institución para su visto bueno”.**

6.5 ARTÍCULO 34 LGCI

A. El actual artículo 34 establece:

“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”.

B. El proyecto de modificación propone:

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

*a) Realizar funciones y actuaciones de administración activa; **con excepción única de las potestades administrativas otorgadas expresamente en el artículo 24 de esta Ley.***

(...)”

D. Observaciones de la auditoría

El inciso a) de este artículo varió respecto de la anterior revisión, por cuanto se realizan nuevas observaciones:

Se observa que esta modificación plantea restringir las funciones y actuaciones de administración activa a las **establecidas expresamente en el artículo 24 de la Ley General de Control Interno**, en cambio de **las necesarias para cumplir su competencia**.

Lo anterior significaría restringir las funciones del auditor interno, el subauditor interno y los demás funcionarios de la auditoría interna a las regulaciones de tipo administrativo que establezca el máximo jerarca, según reza en el artículo al que refiere la modificación, y que *“(...) el nombramiento, traslado, la suspensión, remoción, concesión de licencias y demás movimientos de personal deberán contar con la autorización del auditor interno; todo de acuerdo con el marco jurídico que rige para el ente u órgano...”*

Sin embargo, se considera que tal modificación podría interpretarse como una limitación a lo establecido en el artículo 22 de esa misma ley sobre “Competencias”, que en su inciso i) señala que tendrá: “Las demás competencias que contemplen la normativa legal, reglamentaria y técnica aplicable, con las limitaciones que establece el artículo 34 de esta Ley.”

En este mismo sentido se debe hacer distinción entre la **gestión administrativa** al interno de la Auditoría Interna, de las actuaciones de la **Administración Activa**, cuyo concepto se describe en el inciso a) del artículo 2 de la mencionada Ley al definir que: *“(...) 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”*.

Al tenor de lo expuesto eventualmente se podría estar limitando otras funciones administrativas internas, necesarias para el diario accionar de las Auditorías Internas, establecidas en normas de menor rango, por ejemplo, el punto 7.3.8 “Procesos de contratación por requerimiento de la Auditoría Interna”, de los Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la Contraloría General de la República, que indica: *“Cuando la satisfacción de una necesidad de la Auditoría Interna requiera la celebración de un proceso de contratación específico, corresponderá a la Auditoría Interna definir los requerimientos del cartel y evaluar los asuntos técnicos de las ofertas presentadas, con el apoyo de la administración para la ejecución de los procedimientos y la formalización del contrato”*. (Resolución **R- DC-83-2018** (REFORMADA POR RESOLUCIÓN **R-DC-00102-2023**).

Como se observa, esta es una actuación administrativa con efectos al interno de la Auditoría para poder cumplir con sus competencias, no es contemplada por la Contraloría General de la República, como violatorio de las prohibiciones, al no estarse sustituyendo la voluntad administrativa o efectuando actos que le competen a ésta, de conformidad con la definición mencionada del artículo 2 de la Ley General de Control Interno.

En atención a lo expuesto consideramos que el artículo tal y como está redactado en la Ley de Control Interno vigente, distingue entre las actuaciones de la Administración Activa y la gestión administrativa a lo interno de las Auditorías, por lo que no requeriría la modificación propuesta, la cual podría restringir negativamente la actividad de auditoría interna, la independencia funcional y de criterio del auditor y el subauditor interno y su personal.

6.6 ARTÍCULO 35 LGCI

A. El actual artículo 35 señala:

*“Artículo 35.-**Materias sujetas a informes de auditoría interna.** Los informes de auditoría interna versarán sobre diversos asuntos de su competencia, así como sobre asuntos de los que pueden derivarse posibles responsabilidades para funcionarios, ex funcionarios de la institución y terceros. Cuando de un estudio se deriven recomendaciones sobre asuntos de responsabilidad y otras materias, la auditoría interna deberá comunicarlas en informes independientes para cada materia.*

Los hallazgos, las conclusiones y recomendaciones de los estudios realizados por la auditoría interna, deberán comunicarse oficialmente, mediante informes al jerarca o a los titulares subordinados de la administración activa, con competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones.

La comunicación oficial de resultados de un informe de auditoría se regirá por las directrices emitidas por la Contraloría General de la República”.

B. El proyecto de modificación propone:

*“Artículo 35.-**Materias sujetas a informes de auditoría interna.** Los informes de auditoría interna deben versar sobre diversos asuntos de su competencia, así como sobre asuntos de los que pueden derivarse posibles responsabilidades, civiles y penales, para funcionarios, ex funcionarios de la institución y terceros.*

Los servicios preventivos comprenden la asesoría, los criterios, las opiniones, las advertencias, las observaciones, por lo que cuando de un estudio se deriven hallazgos, conclusiones y recomendaciones sobre asuntos de responsabilidad y otras materias, la auditoría interna deberá comunicarlas en informes independientes para cada materia al jerarca o a los titulares subordinados de la administración activa, con competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones.

Estos servicios, dada su naturaleza preventiva y oportuna, se brindarán independientemente de su inclusión en el plan de trabajo anual, siempre que versen sobre asuntos de su competencia y se deberán fundamentar y justificar en criterios técnicos y jurídicos pertinentes, preservando la independencia y objetividad necesarias para el ejercicio posterior de las demás competencias de la auditoría interna. Los informes deberán señalar las posibles responsabilidades civiles y penales de la conducta administrativa que les dio origen.

La comunicación oficial de resultados de un informe de auditoría se regirá por las directrices emitidas por la Contraloría General de la República”.

C. Observaciones de la auditoría

El artículo se modifica respecto de la anterior revisión, por cuanto se realizan nuevas observaciones:

Observaciones al texto “deben versar”

Se modifica el texto “(...) los informes de auditoría interna **deben versar**” en vez de “(...) los informes de auditoría interna versarán”

Se incorpora el verbo “**deber**”, que implica una obligación o necesidad, en vez de la forma verbal en futuro del verbo “versar”. El cambio acentúa la adhesión de los informes de auditoría a los asuntos de su competencia.

Observaciones al texto: “Los servicios preventivos comprenden la asesoría, los criterios, las opiniones, las advertencias, las observaciones, por lo que cuando de un estudio se deriven hallazgos, conclusiones y recomendaciones sobre asuntos de responsabilidad y otras materias, la auditoría interna deberá comunicarlás en informes independientes para cada materia al jerarca o a los titulares subordinados de la administración activa, con competencia y autoridad para ordenar la implantación de las respectivas recomendaciones”.

Sobre este aspecto se ha aclarado que de conformidad con el artículo 35 de la Ley General de Control Interno, los informes de auditoría interna versan sobre asuntos de control interno y sobre aquellos que deriven en posibles responsabilidades. El primero contiene hallazgos, conclusiones y recomendaciones; y el segundo, la acreditación de hechos, posibles infracciones, eventuales responsables y la recomendación sobre la apertura de un procedimiento administrativo **(DFOE-LOC-0132 del 21 de enero, 2025)**.

Se debe recordar, adicionalmente, de conformidad con las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público, que los servicios de auditoría comprenden los tipos auditorías: auditoría financiera, auditoría de carácter especial y la auditoría operativa, los cuales se describieron al inicio de este oficio.

Por otra parte, los servicios preventivos de asesoría y advertencia se plantean en la Ley General de Control Interno, artículo 22 inciso d), donde se refiere que el auditor interno debe “(...) 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”. Estos documentos, por su naturaleza, no contienen recomendaciones.

El producto de auditoría “asesoría” por su parte, provee criterios (normativa), opiniones u observaciones al jerarca, con el fin de que coadyuven a la toma de decisiones, y puede brindarse en forma oral, pero de preferencia de forma escrita, se emite a solicitud de la parte interesada, sobre asuntos estrictamente de su competencia. Mientras que el concepto de “advertencia” como parte fundamental y sustancial de las competencias de la auditoría interna, corresponde a *“(…) aquella función preventiva que consiste en alertar con el debido cuidado y tono, a cualquiera de los órganos pasivos de la fiscalización, incluido el jerarca, sobre las posibles consecuencias de su proceder (...) en su forma más sencilla consiste en prevenir sobre las posibles consecuencias de una decisión, hecho o situación, con el sustento jurídico y técnico correspondiente, que puede expresarse en una sesión del órgano colegiado o reunión con el jerarca unipersonal, según corresponda, y debe quedar consignada en actas o en un documento escrito”*. **(DFOE-LOC-0132 del 21 de enero, 2025)**.

Como se observa, es claro que los productos de auditoría de los cuales derivan recomendaciones no son los servicios preventivos (asesoría o advertencia), cada producto tiene normativa técnica específica y formas de comunicación establecidas, sin que sea prudente conglomerarlas en un artículo de la ley como pretende el proyecto de reforma.

Observaciones al texto: “Los informes deberán señalar las posibles responsabilidades civiles y penales de la conducta administrativa que les dio origen”.

Al respecto se debe considerar que recientemente se ha emitido normativa técnica al respecto. Para posibles responsabilidades se tiene normativa específica donde se distingue los productos a emitir, **distintos a los informes de auditoría**.

De conformidad con la resolución R-DC-102-2019⁴ que instrumenta los productos de auditoría a emitir en caso de posibles hechos irregulares, denominada **“Lineamientos generales para el análisis de presuntos hechos irregulares”**, distingue que éstas investigaciones no corresponde a ninguno de los tipos o procedimientos de auditoría definidos, a saber: auditorías financieras, auditorías operativas y auditorías de carácter especial y determina, previo cumplimiento de las disposiciones técnica ahí descritas, la emisión cuando corresponda, ya sea de **Relaciones de Hechos** “Cuando las diligencias de investigación acrediten la existencia de elementos suficientes para considerar -al menos en grado de probabilidad- la ocurrencia de hechos presuntamente irregulares” o **Denuncia o insumo en materia penal** “Cuando las diligencias de investigación evidencien la existencia de elementos suficientes que sugieran, al menos en grado de probabilidad, la ocurrencia de un delito”.

Observaciones al texto: (...) “Estos servicios, dada su naturaleza preventiva y oportuna, se brindarán independientemente de su inclusión en el plan de trabajo anual, siempre que versen sobre asuntos de su competencia y se deberán fundamentar y justificar en criterios técnicos y jurídicos pertinentes, preservando la independencia y objetividad necesarias para el ejercicio posterior de las demás competencias de la auditoría interna”.

Sobre esta adición al artículo 36, como se indicó anteriormente, en relación con el plan de trabajo anual de la auditoría, es importante reiterar lo establecido para estos efectos en las “Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público”, apartado 2.2.2 Plan de trabajo anual: “El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben formular un plan de trabajo anual basado en la planificación estratégica, que comprenda **todas las actividades por realizar durante el período**, se mantenga actualizado y se exprese en el presupuesto respectivo. El plan debe considerar la dotación de recursos de la auditoría interna y ser proporcionado y equilibrado frente a las condiciones imperantes en la institución y conforme a las regulaciones establecidas por los órganos competentes. Respecto de los **servicios de auditoría**, el plan debe detallar, al menos, el tipo de auditoría, la prioridad, los objetivos, la vinculación a los riesgos institucionales, el período de ejecución previsto, los recursos estimados y los indicadores de gestión asociados. Tales datos deben desglosarse, en lo que proceda, en cuanto a las demás actividades que contenga el plan, **incluyendo, entre otras, los servicios preventivos, las labores de administración de la auditoría interna, seguimiento, aseguramiento de la calidad y otras labores propias de la auditoría interna**”.

En concordancia con lo anterior, desde el punto de vista técnico y de sanas prácticas de planificación, los servicios preventivos no podrían otorgarse sin ser considerados, al menos de forma proyectada, en los planes de trabajo de las Auditorías Internas, de lo cual depende también la justificación de los recursos necesarios para la materialización de la planificación.

6.7 ARTÍCULO 36 LGCI

A. El actual artículo 36 señala

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

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

⁴ Resolución No. R-DC-102-2019. Publicada en el Alcance No. 242 a La Gaceta No. 209 del 04 de noviembre de 2019. Modificada mediante resolución R-DC-00011-2025, publicada en La Gaceta No. 48 del 12 de marzo de 2025.

B. El proyecto de modificación propone:

“Artículo 36- Informes dirigidos a los titulares subordinados.

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

Cuando los informes de auditoría contengan recomendaciones dirigidas a los titulares subordinados, se procederá de la siguiente manera:

- a) *El titular subordinado, en un plazo improrrogable de diez días hábiles contados a partir de la fecha de recibido el informe, **podrá ordenar** la implantación de las recomendaciones. Si discrepa de ellas, en el transcurso de dicho plazo elevará el informe de auditoría al jerarca, con copia a la auditoría interna, expondrá por escrito las razones por las cuales objeta las recomendaciones del informe y propondrá soluciones alternas para los hallazgos detectados. (...)*

C. Observaciones de la auditoría

El actual proyecto varía del anterior en cuanto sugiere la modificación del artículo 36 en el inciso a) no así los incisos b) y c), al respecto mantenemos la postura del anterior análisis en relación con la modificación del inciso a) y transcribimos lo siguiente:

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

- Se pretende que las recomendaciones de los informes de auditoría deben especificar su relación con los objetivos del plan de trabajo de la administración **(lo mismo que en el inciso b) del artículo 22 Competencias)**, aspecto que ya fue analizado, y que se señala como un riesgo que limita la planificación de la auditoría y su universo auditable, ya que las recomendaciones van a estar en función de los hallazgos y estos en función de la materia evaluada, y conforme se comentó en párrafos anteriores, el plan de auditoría por normativa técnica debe estar fundamentado en los riesgos más estratégicos de la institución. Adicionalmente, es importante destacar que de conformidad con la normativa técnica nacional e internacional aplicable a la función de auditoría, las recomendaciones de la auditoría deben estar vinculadas con la condición, el criterio o norma y la causa y no con los objetivos del plan anual de trabajo de la administración. (...)*
- Pretende eliminar la obligación de aplicar las recomendaciones de auditoría, estableciéndolas como potestativas.*

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

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

En ese sentido, se reitera que el Artículo 12 la LGCI establece para la Administración, la responsabilidad de implantar las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna, de la Contraloría General de la República, auditoría externa y demás entes externos de control y fiscalización:

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

a) ...

b) ...

b) **Analizar e implantar, de inmediato, las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y las demás instituciones de control y fiscalización que correspondan.**

d) (...)”

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

6.8 ARTÍCULO 37 LGCI

A. El actual artículo 37 establece:

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

B. El proyecto de modificación propone:

“Artículo 37-Informes dirigidos al jerarca.

Las recomendaciones incluidas en los informes de la auditoría interna deberán estar vinculados con los objetivos del plan de trabajo, y con las medidas de control interno establecidas en la Ley General de Control Interno, asimismo, deberán acompañarse de las posibles responsabilidades administrativas, civiles y penales de la conducta administrativa que dio origen a tales recomendaciones.

Los criterios, opiniones, advertencias u observaciones que emita la auditoría interna, que coadyuven a la toma de decisiones de la administración activa de la que son parte tienen carácter vinculante, y deberán estar relacionados con asuntos estrictamente de su competencia, sin que menoscabe o comprometa la independencia y objetividad en el desarrollo posterior de sus demás competencias, por lo que la auditoría deberá fundamentar y justificar estos servicios preventivos en normas técnicas y jurídicas que le sean aplicables.

El informe de auditoría dirigido al jerarca tendrá carácter vinculante y sugerirá al titular subordinado correspondiente la aplicación de las recomendaciones, en un plazo improrrogable de treinta días hábiles contados a partir de la fecha.”

C. Observaciones de la auditoría

Esta propuesta de artículo 37 varió con respecto de la revisada en la primera ocasión por consiguiente procedemos a hacer un nuevo análisis:

Observaciones al texto: “Las recomendaciones incluidas en los informes de la auditoría interna deberán estar vinculados con los objetivos del plan de trabajo (...)”

Se pretende que las recomendaciones de los informes de auditoría deben especificar su relación con los objetivos del plan de trabajo de la administración **(lo mismo que en el inciso b) del artículo 22 Competencias)**, aspecto que ya fue analizado, y que se señala como un riesgo que limita la planificación de la auditoría y su universo auditable, ya que las recomendaciones van a estar en función de los hallazgos y estos en función de la materia evaluada, y conforme se comentó, el plan de auditoría por normativa técnica debe estar fundamentado en los riesgos más estratégicos de la institución. Adicionalmente, es importante destacar que **de conformidad con la normativa técnica nacional e internacional aplicable a la función de auditoría, las recomendaciones de la auditoría deben estar vinculadas con la condición, el criterio o norma y la causa y no con los objetivos del plan anual de trabajo de la administración.**

Observaciones al texto: “Los criterios, opiniones, advertencias u observaciones que emita la auditoría interna, que coadyuven a la toma de decisiones de la administración activa de la que son parte tienen carácter vinculante, y deberán estar relacionados con asuntos estrictamente de su competencia.”

Se sugiere incluir que los criterios, opiniones, advertencias u observaciones que emita la auditoría interna, **tengan carácter vinculante (...).**

Sobre este aspecto se debe indicar que los criterios, opiniones, advertencias y observaciones, son productos distintos a los informes de auditoría. La advertencia, tal como se indicó anteriormente, corresponde a aquella función preventiva que consiste en alertar con el debido cuidado y tono, a cualquiera de los órganos pasivos de la fiscalización, incluido el jerarca, sobre las posibles consecuencias de su proceder, por tanto su naturaleza es advertir sobre las consecuencias que una decisión, hecho o situación, pueda tener, no fijar un rumbo de acción, por lo cual no será procedente establecerla como vinculante, pues no incluye decisión alguna. De igual forma la asesoría provee criterios, opiniones u observaciones al jerarca que **coadyuven** a la toma de decisiones, no ha decidir por éste, por lo cual el declararlas **vinculantes** implicaría sustituir la voluntad de la Administración Activa, lo cual podría interpretarse como coadministración.

Observaciones al texto: “El informe de auditoría dirigido al jerarca tendrá carácter vinculante y sugerirá al titular subordinado correspondiente la aplicación de las recomendaciones”.

De igual forma, la propuesta adiciona que el informe de auditoría dirigido al jerarca tenga **carácter vinculante** y que, sin embargo, este **sugiera** en vez de **ordene** al titular subordinado correspondiente la aplicación de las recomendaciones, en un plazo improrrogable de treinta días hábiles contados a partir de la fecha.

Al respecto se debe indicar que, de conformidad con la definición de la Contraloría General de la República⁵, la recomendación es una: “Solicitud **no vinculante** dirigida al sujeto fiscalizado para que ejecute acciones orientadas a subsanar las deficiencias comunicadas en el informe de auditoría”. **Lo anterior dado que la recomendación se vuelve vinculante hasta después de transcurrido el proceso establecido en el 36, 37 y 38 de la LGCI según corresponda.**

De modificarse el artículo 37 en esos términos y que sea el informe vinculante para el Jerarca desde que lo recibe, se estaría eliminando la posibilidad de que, en caso de discrepancia con las recomendaciones que son parte del informe, ordene soluciones alternas y motivadas con comunicación a la auditoría interna y al titular subordinado.

*Por otra parte, la modificación sugerida haría **contradicción** en el artículo tal como se redactaría, por cuanto, aunque pretende que el informe (el cual incluye las recomendaciones) dirigido al jerarca sea **vinculante**, seguidamente señala que este “**sugiera**” en vez de **ordenar** al titular subordinado correspondiente la aplicación de esas recomendaciones.*

*En este sentido, también se **reitera que el Artículo 12 la LGCI establece para la Administración, la responsabilidad de implantar las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna**, de la Contraloría General de la República, auditoría externa y demás entes externos de control y fiscalización:*

*Artículo 12.-**Deberes del jerarca y de los titulares subordinados en el sistema de control interno.** En materia de control interno, al jerarca y los titulares subordinados les corresponderá cumplir, entre otros, los siguientes deberes: “(...) c) **Analizar e implantar, de inmediato, las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna**, la Contraloría General de la República, la auditoría externa y las demás instituciones de control y fiscalización que correspondan. (...)”*

Como se puede apreciar el análisis fue realizado a profundidad artículo por artículo que se pretende reformar o modificar, haciéndose los comentarios y las observaciones que se consideró conveniente y resaltando sobre todo los aspectos que representan riesgos para la actividad de auditoría interna y que por consiguiente están en detrimento del sistema de control interno de las entidades públicas, del cual formamos parte como órganos de fiscalización

7. CONCLUSIONES

Finalmente, siendo que el objetivo primordial de nuestra asesoría es, orientar, precisar y uniformar los criterios de interpretación, integración y delimitación del ordenamiento jurídico, en cuanto al alcance de diversas normas que rigen la función de las auditorías internas en el sector público, considerando el antecedente del proyecto de ley y algunos de los aspectos señalados como finalidad de la propuesta de reforma, transcritos en los apartados 1.1 y 1.2 de este oficio, y que algunos aspectos de la primer versión de dicha reforma se mantienen y se agregaron otros nuevos, se mantiene en lo que proceda las conclusiones de la revisión anterior (oficio AS-AINNOVAC-0023-2023), y se agregan las nuevas que correspondan, por lo que hacemos énfasis en los siguientes aspectos:

- La Ley General de Control Interno es de alcance general, de aplicabilidad obligatoria a todas las instituciones del sector público, el cual está compuesto funcional y orgánicamente de diversas maneras y con distintos niveles de complejidad, lo que a su vez origina diferencias en el universo auditable de las auditorías, por cuanto no debe pretenderse solucionar situaciones de una institución específica en dicha Ley.

⁵ R-DC-144-2015. Lineamientos Generales para el Cumplimiento de las Disposiciones y Recomendaciones emitidas por la Contraloría General de la República en sus Informes de Auditoría.

- La LGCI, la normativa técnica que emite la Contraloría General de la República y demás ordenamiento jurídico, regulan muchos de los tópicos señalados en el proyecto de reforma, tal como se señaló en los apartados respectivos, y debe tenerse presente que esa normativa técnica que emite el Ente Contralor es complementaria a la Ley. Asimismo, en lo referente a la LGCI, en caso de que se considere que existen vacíos o dudas en su aplicabilidad, **sería conveniente que se promoviera su reglamento**, esta Ley data del 2002 y a la fecha no dispone de dicho instrumento reglamentario.
- Pretender que la auditoría verifique el cumplimiento, la validez, la suficiencia y la madurez del sistema de control interno de su competencia institucional, informar de ello y proponer las medidas correctivas que sean pertinentes, únicamente “a través de sus servicios preventivos”, se considera contrario a la normativa técnica nacional e internación que rige la función de auditoría interna, ya que los servicios mediante los cuales se revisa y evalúa el control interno en todo su contexto y de forma integral es mediante los servicios de auditoría, que son diferentes de los servicios preventivos. Por consiguiente, agregar dicha frase “a través de sus servicios preventivos” es inconveniente, además de que no se requiere para que se entienda perfectamente el inciso b) del artículo 22 de la LGCI.
- Conviene revisar el fundamento de proponer que la preparación de los planes de trabajo de las auditorías internas se haga conforme con el artículo 36 de la LGCI, dado que ese artículo versa sobre algo muy distinto a requerimientos para la planificación, sino que refiere al procedimiento establecido para la aceptación e implantación de recomendaciones dirigidas a los titulares subordinados, por cuanto se estaría saliendo de contexto en este artículo y genera confusión.
- Consideramos que la frase “(...) los aspectos sujetos a control por parte de la auditoría interna (...)” no tiene asidero legal, y en dado caso debería referirse a aspectos sujetos a fiscalización según su competencia. Asimismo, en relación con el plan de trabajo anual de la auditoría, es importante que se considere lo establecido para estos efectos en las “Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público”, apartado 2.2.2 “Plan de trabajo anual”.
- Dar seguimiento a los hallazgos y recomendaciones evidenciados en los estudios que realizan las auditorías externas, la Contraloría General de la República y otros entes externos con competencia de fiscalización, es un deber que ya está establecido en el CAPÍTULO IV La auditoría interna, artículo 22 Competencias, de la Ley General de Control Interno, entre ellos el inciso b) que señala: “b) Verificar el cumplimiento, la validez y la suficiencia del sistema de control interno de su competencia institucional, (...)”, dado que la implementación oportuna de las recomendaciones, observaciones, consideraciones o disposiciones es un deber de la Administración Activa como responsable directo del sistema de control interno, así establecido en ese mismo cuerpo normativo en el Artículo 17.— Seguimiento del sistema de control interno, inciso c). Con base en ello, las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en la norma 2.11, 2.11.1 y 2.11.2 establecen el deber de programar y ejecutar el proceso de seguimientos.
- Se observa que por querer detallar y ser específicos, se está dejando por fuera la necesidad de que el plan contenga la totalidad de las actividades de seguimiento, como por ejemplo el seguimiento a las recomendaciones emitidas por la propia auditoría interna, y a las consideraciones y recomendaciones emitidas por otros entes externos de fiscalización como la Contraloría General de la República, la Defensoría de los Habitantes, la Superintendencia de Pensiones (SUPEN), despachos de auditorías externas, entre otros, según la razón de ser o fines de los entes públicos.

- Se considera la existencia del riesgo de pretender especificar puntualmente en una Ley de alcance general, todo el contenido de los planes de trabajo de las auditorías internas, ya que podría estarse dejando por fuera aspectos importantes y debe además considerarse que complementariamente a la Ley, existe también la normativa técnica que emite la Contraloría General de la República, quien es el Ente Superior de Control de la Hacienda Pública, normativa que recoge y amplía todo lo contenido en la Ley General de Control Interno.
- Conviene revisar la obligación que se pretende establecer en un artículo específico para el tema de cómo se debe preparar los planes de trabajo de las auditorías internas, en el siguiente texto que literalmente señala: “La auditoría interna deberá verificar la implementación efectiva de dichas recomendaciones e incorporar sus resultados en sus informes de seguimiento”. Este tema, aunque es relevante en la función de auditoría, no tiene relación alguna con requerimientos a cumplir en el proceso de elaboración de los planes de trabajo de las auditorías internas, por lo que genera confusión que se ubique acá, si se pretende desarrollar debería hacerse en un inciso separado. No obstante, hay que considerar que es una temática que como se citó, ya se encuentra regulada implícitamente en el CAPÍTULO IV La auditoría interna, artículo 22 Competencias, de la Ley General de Control Interno, en el inciso b) y en el inciso g). Ello por cuanto la implementación oportuna de las recomendaciones, observaciones, consideraciones o disposiciones es un deber de la Administración Activa como responsable directo del sistema de control interno, por consiguiente al fiscalizar la suficiencia del control interno debe evaluarse la oportunidad con que se implantan las recomendaciones y que se estén atendiendo los hallazgos evidenciados en los informes, tanto de la misma auditoría interna como de auditorías externas y entes externos de fiscalización competentes.
- Por otra parte, sobre el texto específico “incorporar sus resultados en sus informes de seguimiento” es importante se tenga en cuenta, que aunque las auditorías internas realicen seguimiento a las consideraciones, observaciones y recomendaciones emitidas por las auditorías externas, la Contraloría General de la República u otros entes externos de fiscalización competentes, quienes tienen la competencia para determinar el estado de cumplimiento es el ente emisor, tal como lo establecen los Lineamientos Generales para el Cumplimiento de las Disposiciones y Recomendaciones emitidas por la Contraloría General de la República en sus Informes de Auditoría, RESOLUCION R-DC-144-2015.-Despacho Contralor, de las diez horas del trece de noviembre de dos mil quince.
- No se encuentra asidero en la intención de incluir en este artículo 25 el siguiente texto: “(...) tal independencia no los exime de cumplir las normas de conducta y de orden del ente y órgano para el que laboran, siempre que tales normas no afecten negativamente la actividad de auditoría interna. (...)”, lo anterior debido a que este tema ya se encuentra regulado en el artículo 24 de la misma LGCI, “Artículo 24.—Dependencia orgánica y regulaciones administrativas aplicables”. En tal sentido se considera que incluir dicho texto está de más y genera confusión.
- Respecto al párrafo que se pretende agregar y que literalmente señala: “Sin menoscabo de la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna, le corresponde al jerarca del ente u órgano, evaluar periódicamente el desempeño del auditor, subauditor y funcionarios de la auditoría en cuanto al cumplimiento de sus deberes y funciones”, consideramos que se advierte el riesgo de menoscabar la independencia funcional y de criterio del auditor y es contrario a la jurisprudencia y criterios técnicos emitidos por la Contraloría General de la República sobre el tema donde convergen la dependencia orgánica, la relación de dirección y el límite que impone la independencia funcional y de criterio. (Criterio DI-CR-533 del 28 de setiembre 2004, emitido por la Contraloría General de la República).

- 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.
- Consideramos que la herramienta con la cual obtiene certeza el jerarca sobre el desempeño de la función de auditoría, son las Evaluaciones Externas de la Calidad de la Función de Auditoría Interna que deben realizarse cada 5 años y las Autoevaluaciones de la Calidad que se realizan anualmente de conformidad con las Directrices para la autoevaluación anual y la evaluación externa de calidad de las auditorías internas del Sector Público” (D-2-2008-CO-DFOE). Resolución R-CO-33-2008 del 11 de julio de 2008, publicada en La Gaceta N° 147 del 31 de julio de 2008, cuyos resultados se someten a conocimiento del jerarca junto con el plan de acciones para el mejoramiento continuo.
- El texto: (...) “Cualquier modificación en el horario laboral o la concesión de permisos deberá estar suficientemente motivada y justificada, además, se deberá informar al jerarca de la institución para su visto bueno”, tal como está redactado incluye las modificaciones de horario y la concesión de permisos no solo del Auditor y Subauditor, sino de todo el personal de la unidad de auditoría interna, aspecto que roza con lo establecido en el ordenamiento jurídico, en relación con que dentro de las competencias que tiene el Auditor se encuentra todo lo relacionado con la gestión del personal que se encuentra bajo su responsabilidad, así establecido en Ley General de Control Interno, artículo 24. En concordancia, el texto debería limitarse únicamente al Auditor y Subauditor, por ejemplo, señalando: “Cualquier modificación en el horario laboral o la concesión de permisos del Auditor o Subauditor, deberá estar suficientemente motivada y justificada y se deberá informar al jerarca de la institución para su visto bueno”.
- Se observa que esta modificación plantea restringir las funciones y actuaciones de administración activa a las establecidas expresamente en el artículo 24 de la Ley General de Control Interno, en cambio de las necesarias para cumplir su competencia. Se considera que tal modificación podría interpretarse como una limitación a lo establecido en el artículo 22 de esa misma ley sobre “Competencias”, que en su inciso i) señala que tendrá: “Las demás competencias que contemplen la normativa legal, reglamentaria y técnica aplicable, con las limitaciones que establece el artículo 34 de esta Ley.”

Eventualmente se podría estar limitando otras funciones administrativas internas, necesarias para el diario accionar de las Auditorías Internas, establecidas en normas de menor rango.
- Es claro que los productos de auditoría de los cuales derivan recomendaciones no son los servicios preventivos (asesoría o advertencia), cada producto tiene normativa técnica específica y formas de comunicación establecidas, sin que sea prudente conglomerarlas en un artículo de la ley como pretende el proyecto de reforma.
- Desde el punto de vista técnico y de sanas prácticas de planificación, los servicios preventivos no podrían otorgarse sin ser considerados, al menos de forma proyectada, en los planes de trabajo de las Auditorías Internas, de lo cual depende también la justificación de los recursos necesarios para la materialización de la planificación.

- Se pretende que las recomendaciones de los informes de auditoría deben especificar su relación con los objetivos del plan de trabajo de la administración (lo mismo que en el inciso b) del artículo 22 Competencias), aspecto que se señala como un riesgo que limita la planificación de la auditoría y su universo auditable, ya que las recomendaciones van a estar en función de los hallazgos y estos en función de la materia evaluada, y conforme se comentó en párrafos anteriores, el plan de auditoría por normativa técnica debe estar fundamentado en los riesgos más estratégicos de la institución. Adicionalmente, es importante destacar que de conformidad con la normativa técnica nacional e internacional aplicable a la función de auditoría, las recomendaciones de la auditoría deben estar vinculadas con la condición, el criterio o norma y la causa y no con los objetivos del plan anual de trabajo de la administración.
- Se propone eliminar la obligación de aplicar las recomendaciones de auditoría, estableciéndolas como potestativas. Esto ocurriría al modificar la frase “ordenará la implantación” por “podrá ordenar la implantación”. El vocablo “podrá” es una conjugación del verbo poder (3ª persona singular del futuro de indicativo de poder), que según el diccionario de la Real Academia Española significa “Tener expedita la facultad o potencia de hacer algo”, por cuanto la frase “podrá ordenar” es facultativa y no un deber. En tal sentido, conviene valorar el riesgo que ello representa, ya que, al ser el plazo de diez días hábiles improrrogable, el ordenarlas en dicho plazo es un deber. Por consiguiente, sería más conveniente utilizar “debe ordenar la implantación de las recomendaciones” a fin de que sea más claro que es un deber, a no ser que discrepe de ellas, caso en el que, en el mismo plazo elevará el informe de auditoría al jerarca. En ese sentido, se reitera que el Artículo 12 la LGCI establece para la Administración, la responsabilidad de implantar las observaciones, recomendaciones y disposiciones formuladas por la auditoría interna, de la Contraloría General de la República, auditoría externa y demás entes externos de control y fiscalización.
- Sería importante que se considere adicionar al ítem a) del artículo 36, el efecto jurídico de no pronunciarse el titular subordinado dentro de los diez días hábiles improrrogables (sea que discrepe o no) a fin de que esté más claro que transcurridos los diez días hábiles improrrogables sin el pronunciamiento respectivo, el informe de auditoría deviene en un acto válido y eficaz. Esto coadyubaría también para que se aclare otra duda que se ha generado a través del tiempo, el momento a partir del cual se inicia el conteo de los plazos previstos para el cumplimiento de las recomendaciones, si a partir de la fecha de remisión del informe o sería a partir de que finaliza el plazo otorgado a la administración para ordenar la implantación o discrepar y proponer las medidas alternas, aspecto que se considera importante no quede a la interpretación.
- Se sugiere incluir que los criterios, opiniones, advertencias u observaciones que emita la auditoría interna, tengan carácter vinculante (...). Sobre este aspecto se debe indicar que los criterios, opiniones, advertencias y observaciones, son productos distintos a los informes de auditoría. La advertencia, tal como se indicó anteriormente, corresponde a aquella función preventiva que consiste en alertar con el debido cuidado y tono, a cualquiera de los órganos pasivos de la fiscalización, incluido el jerarca, sobre las posibles consecuencias de su proceder, por tanto su naturaleza es advertir sobre las consecuencias que una decisión, hecho o situación, pueda tener, no fijar un rumbo de acción, por lo cual no será procedente establecerla como vinculante, pues no incluye decisión alguna. De igual forma la asesoría provee criterios, opiniones u observaciones al jerarca que coadyuvan a la toma de decisiones, no ha decidir por éste, por lo cual el declararlas vinculantes implicaría sustituir la voluntad de la Administración Activa, lo cual podría interpretarse como coadministración.

- De igual forma, la propuesta adiciona que el informe de auditoría dirigido al jerarca tenga carácter vinculante y que, sin embargo, este sugiera en vez de ordene al titular subordinado correspondiente la aplicación de las recomendaciones, en un plazo improrrogable de treinta días hábiles contados a partir de la fecha, aspecto que es contradictorio, una sugerencia no es un deber. No obstante, de modificarse el artículo 37 en esos términos y que sea el informe vinculante para el Jerarca desde que lo recibe, se estaría eliminando la posibilidad de que, en caso de discrepancia con las recomendaciones que son parte del informe, ordene soluciones alternas y motivadas con comunicación a la auditoría interna y al titular subordinado. Lo anterior dado que la recomendación se vuelve vinculante hasta después de transcurrido el proceso establecido en el 36, 37 y 38 de la LGCI según corresponda

Asimismo, por la relevancia de los aspectos analizados, es importante citar el criterio de la Contraloría General de la República como Ente de Fiscalización Superior de la Hacienda Pública y Auxiliar de la Asamblea Legislativa, sobre la conveniencia de esta reforma, ya que como se mencionó al inicio del oficio de asesoría⁶, **pareciera que esta reforma surge de presuntas necesidades específicas del ámbito o sector municipal que quizá no hayan sido atendidas por la normativa interna de ese sector, siendo que la Ley General de Control Interno es de alcance general, de aplicabilidad obligatoria a todas las instituciones del sector público, el cual está compuesto funcional y orgánicamente de diversas maneras y con distintos niveles de complejidad, lo que a su vez origina diferencias en el universo auditable de las auditorías, por cuanto no debe pretenderse solucionar en una Ley que es de alcance general, situaciones específicas de una institución o sector concreto. Aspectos que junto a los otros riesgos señalados serán de utilidad para valorar y fundamentar la decisión final del jerarca sobre su posición ante la reforma, en aras de salvaguardar y no desvirtuar los roles tanto de la administración activa como de la auditoría interna, ya que si se llegara a materializar se estaría debilitando el sistema de control interno.**

8. CRITERIO DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA SOBRE EL ARTÍCULADO PROPUESTO EN ESTE PROYECTO DE LEY

Al respecto mediante el Criterio **DFOE-IAF-0016** del 01 de abril, 2024, el Órgano Contralor señaló respecto a esta propuesta de reforma, lo siguiente:

a) Exposición de motivos, articulado propuesto y sustento técnico

“En primera instancia resulta relevante indicar que el articulado propuesto es incongruente con la justificación del proyecto incorporada en la exposición de motivos. Lo anterior, siendo que las modificaciones propuestas se plantean a partir de necesidades del régimen municipal identificadas, según se expone, mediante mesas de trabajo con actores relacionados a ese sector; sin embargo, a excepción de las reformas al CM, las restantes modificaciones propuestas tienen efectos sobre el SCI de todas las instituciones públicas, ya que no refieren únicamente a la gestión de auditorías internas de Gobiernos Locales.

Asimismo, la exposición de motivos enfatiza la importancia de fortalecer la función de asesoría de las unidades de auditoría interna; sin embargo, en el articulado esa función no es abordada en ningún punto de la propuesta. Aunado a la ausencia del análisis técnico y operativo que diagnostique el estado actual del SCI, y respalde la pertinencia de los cambios propuestos y el efecto que generaría desde una perspectiva integral de ese Sistema”.

⁶ **1.1 ANTECEDENTE DEL PROYECTO DE LEY:** ...“Como parte del trabajo de la Subcomisión de Reformas del Código Municipal de la Comisión Permanente Especial de Asuntos Municipales y Desarrollo Local Participativo de la Asamblea Legislativa, conformada por los señores diputados: Olga Lidia Morera Arrieta, Horacio Alvarado Bogantes y Danny Vargas Serrano, se inicia, en octubre de 2022, un esfuerzo para concretar una serie de reformas al Código Municipal, a fin de mejorar esta normativa e incidir en la gestión del régimen municipal. (...) El foro se dividió en mesas de trabajo, cada una con varios subtemas a abordar. La mesa de trabajo titulada “Organización de la Corporación Municipal” incorporó como tercer subje el tema: “Administración pasiva de las auditorías internas municipales”, (...).”

III. CONCLUSIÓN

“La Contraloría General concluye que la propuesta legislativa analizada carece de respaldo técnico, ya que no está amparada en un análisis o diagnóstico en el que se integren las particularidades y necesidades de la totalidad de sujetos cubiertos bajo el ámbito de aplicación de la LGCI, por el contrario, se limita a las condiciones expuestas por un sector en específico, a saber, el régimen municipal.

Aunado a esto, se introducen ajustes que desnaturalizan el propósito del Sistema de Control Interno, en tanto las modificaciones que se pretenden realizar sobre la LGCI pueden generar un debilitamiento sobre el modelo de control interno de las instituciones públicas, ya que son contrarios no sólo al marco legal, sino a prácticas internacionales y a la naturaleza propia de ese sistema.

En ese sentido, -en contraposición a lo indicado en la exposición de motivos- contrario a promover el fortalecimiento de las unidades de auditoría interna, el planteamiento normativo implica la exoneración de contar con esa figura en el régimen municipal, aún y cuando la labor de aseguramiento que ejercen esas unidades sobre la gestión pública resulta indispensable, según lo expuesto líneas atrás y siendo éstas un componente esencial del SCI en cualquier entidad.

Asimismo, resta fuerza respecto a la implementación de las recomendaciones que emitan, pretendiendo que solamente sea a criterio del Titular Subordinado o del Jerarca Institucional. Además, el proyecto podría generar limitaciones sobre la gestión de las auditorías internas -de todo el Sector Público- al proponer que las jornadas de su personal sea la misma que el horario institucional, las cuáles deben asegurar en todo momento que puedan ejecutarse las diligencias necesarias y propias de su labor de auditoría.

En esa misma línea, otra restricción a la labor de auditoría corresponde a la eventual delimitación de su actuar -por ende, su universo auditable- únicamente a los aspectos planificados, sin posibilidad de ir más allá de ese marco de guía y visión del trabajo a realizar. Asimismo, se compromete la independencia de las auditorías internas, ya que asigna a esas unidades como labor nueva la participación en servicios que a futuro podrían ser objeto de auditoría, es decir, generando situaciones que pueden comprometer la independencia de criterio de esas unidades. (...)

*Por lo anterior, si bien el Órgano Contralor comparte la importancia de fortalecer el Sistema de Control Interno del Sector Público, **se opone a la aprobación de la iniciativa legal tramitada, por lo que se solicita a los señores y señoras diputadas considerar lo expuesto en el presente criterio y sus efectos sobre el modelo de control y fiscalización de la Hacienda Pública.**” (El resaltado es nuestro).*

Además de los puntos mencionados, cabe destacar que el análisis artículo por artículo reveló la inclusión de disposiciones innecesarias que ya están contempladas en la ley actual, o en otras normativas y lineamientos de la CGR. Estas adiciones no solo podrían generar confusión, sino que también presentan riesgos significativos para el sistema de control interno y la fiscalización de la Hacienda Pública. Las deficiencias del documento se atribuyen a su origen, pues proviene de un grupo que busca soluciones a problemas específicos del sector municipal.

Por lo tanto, resulta evidente que las propuestas contenidas en el proyecto de ley no están adecuadamente fundamentadas y podrían debilitar el modelo de control interno de las instituciones públicas. Es esencial que cualquier modificación a la LGCI sea liderada por la Contraloría General de la República, garantizando así un enfoque integral y técnicamente respaldado para el fortalecimiento del Sistema de Control Interno del Sector Público.

Asimismo, consideramos que, en caso de que un grupo específico haya identificado la necesidad de modificar aspectos de la LGCI, el proyecto debería estar dirigido por la Contraloría General de la República, garantizando así una perspectiva integral y técnicamente fundamentada, como órgano de fiscalización superior de la Hacienda Pública.

En relación con lo expuesto, se espera que las observaciones y los riesgos señalados por esta auditoría sean un insumo para la administración activa que debe tomar las decisiones respecto a la posición institucional en relación con el proyecto de Ley denominado **"Reforma de varios artículos de la Ley General de Control Interno, Código Municipal y a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República para fortalecer la naturaleza de las auditorías internas y su relación con la administración activa"** expediente legislativo Nro. 24.007, sin detrimento de otras observaciones y/o asesoría legal que pueda disponerse para tales efectos.

Atentamente,

AUDITORÍA INTERNA



M Sc. Olger Sánchez Carrillo
Auditor

OSC/RJS/LVG/MCS/HQM/lbc

Anexo (1)

1. Criterio DFOE-IAF-0016 emitido por la Contraloría General de la República sobre el proyecto de Ley expediente Legislativo 24.0007.

Referencia: ID-136867