

**Al contestar refiérase  
al oficio N.° 14476**

22 de setiembre, 2020  
**DFOE-PG-0449**

Señor  
William Henry Kelly Picado  
Auditor Interno  
**MINISTERIO DE CULTURA Y JUVENTUD**  
**CORREO:** [audinterna@mcj.go.cr](mailto:audinterna@mcj.go.cr)

Estimado señor:

**Asunto:** Respuesta a criterio solicitado por oficio MCJ-AI-263-2020, sobre el nombramiento de plazas en sustitución y plazas vacantes de la Auditoría Interna, en relación a la Ley n.° 9879 y Circular DR-CIR-019-2020

Se procede a dar respuesta a la gestión planteada por el oficio n.° MCJ-AI-263-2020 de fecha 20 de agosto de 2020, recibido en la Contraloría General el mismo día. En el que se solicita el criterio del Órgano Contralor sobre el nombramiento de plazas en sustitución y plazas vacantes de la Auditoría Interna, en relación con el “Segundo presupuesto extraordinario de la República para el ejercicio económico del 2020 y segunda modificación legislativa de la ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico del 2020”, Ley n.° 9879 publicada en La Gaceta n.° 186 del 29 de julio de 2020, y la Circular DG-CIR-019-2020 emitida por la Dirección General de Servicio Civil de fecha 11 de agosto de 2020; mediante los cuales se dispuso que no se podía efectuar nombramientos en vacantes puras y/o vacantes por sustitución.

## **I. OBJETO DE LA CONSULTA**

En el texto de la consulta planteada, se plantea la siguiente interrogante:

*“(…) conocer si la Ley No. 9879 publicada el 29 de julio del 2020 y la Circular DG-CIR-019-2020 de la Dirección General del Servicio Civil son aplicables a las Auditorías Internas para el nombramiento de las plazas vacantes o por sustitución, considerando lo que también establece la Ley General de Control Interno.”*

En correspondencia a lo anterior se indica también en la consulta remitida, que con el propósito de utilizar plazas vacantes, se tomó como fundamento criterios emitidos por la Contraloría General, agregándose que al observar lo determinado por la Ley 9879 así como lo señalado por la Circular DG-CIR-019-2020, se podría estar presentando un debilitamiento a la función que realiza la Auditoría Interna así como del propio Sistema de Control Interno que ello conlleva.

## II. CONSIDERACIONES PREVIAS

En atención a la consulta planteada, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Ley n.º 7428, el Órgano Contralor ejerce la potestad consultiva en el ámbito de sus competencias, de manera que atiende las consultas que al efecto le dirijan los Órganos parlamentarios, los Diputados de la República, los sujetos pasivos y los sujetos privados no contemplados en el inciso b) del artículo 4 de la citada Ley. Complementándose al efecto, con lo regulado en el “Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República”, resolución R-DC-197-2011), el cual establece las condiciones que rigen el trámite y la atención de las consultas ingresadas como parte del ejercicio de la competencia consultiva.

Al efecto, el artículo 8 del Reglamento de referencia, establece requisitos de obligatorio cumplimiento para la presentación de las consultas dirigidas al Órgano Contralor, entre los que se citan -en lo de interés-, lo dispuesto en los incisos 1 y 2 de dicho ordinal, los cuales determinan lo siguiente:

*"Artículo 8º—Requisitos para la presentación de las consultas. Las consultas que ingresen para su atención conforme al artículo 29 de la Ley No. 7428, deberán cumplir los siguientes requisitos:*

- 1. Tratarse de asuntos de competencia del órgano contralor.*
  - 2. Plantearse en términos generales, sin que se someta al órgano consultivo a la resolución de circunstancias concretas propias del ámbito de decisión del sujeto consultante, o que atañen a la situación jurídica del gestionante.*
- (...)."*

Desprendiéndose de lo anterior, la obligación de presentar las consultas dentro de las materias propias de la competencia constitucional y legal de esta Contraloría General vinculada con la Hacienda Pública. Asimismo, debe plantearse en términos generales, sin que se someta al Órgano Consultivo a la resolución de circunstancias concretas propias del ámbito de decisión del sujeto consultante, o que atañen a la situación jurídica del gestionante.

Dicho proceder, obedece a la finalidad propia del proceso consultivo, que no pretende sustituir a la Administración en la toma de decisiones respecto de las competencias que le han sido asignadas en el ordenamiento jurídico, a la vez que se trata de evitar el riesgo que genera la emisión de un criterio vinculante sobre la base de supuestos fácticos y jurídicos que no se conocen a plenitud, y por ende, puede generar un pronunciamiento errado en sus conclusiones. De manera que se reitera el carácter general de las observaciones y el análisis que aquí se plantea sobre el tema en consulta.

Por ello, la potestad consultiva no debe verse como un medio por el cual la Contraloría General sustituye a las Administraciones Públicas en el manejo de situaciones particulares en el plano meramente administrativo, la resolución de los conflictos internos que se puedan generar entre las diferentes instancias en el seno de la administración consultante, o la validación o confirmación de conductas previamente adoptadas por la Administración activa.

En ese tanto, lo anterior no impide emitir un criterio vinculante respecto a consultas relacionadas con el ámbito competencial del Órgano Contralor, máxime cuando se trata de temas o materias abordados previamente en el ejercicio de su potestad consultiva, bajo el entendido que se trata de consideraciones que se esbozan desde una perspectiva general, y no de una situación específica e individualizada, y dirigida por demás a orientar la toma de decisiones del consultante.

### **III. CRITERIO JURÍDICO**

Partiendo del hecho que la respuesta a la consulta se atiende en términos generales como anteriormente se indicó; en el oficio n.º MCJ-AI-263-2020 se hace referencia a la Auditoría Interna dentro de una institución o entidad y al Sistema de Control Interno (en adelante SCI), así como de lo establecido en la Ley 9879 en relación a la Circular DG-CIR-019-2020.

Al respecto, y sobre la importancia que tiene para el Órgano Contralor los aspectos relacionados con el SCI, resulta necesario realizar las siguientes consideraciones -de carácter general-, para que sean valoradas durante la toma de decisiones y el tratamiento de los recursos institucionales que son asignados a la actividad de la auditoría interna.

#### **A. Sistema de Control Interno y Auditoría Interna en la normativa vigente**

La Ley General de Control Interno (en adelante LGCI), Ley n.º 8292; define el SCI como la serie de acciones ejecutadas por la administración activa, que son diseñadas para proporcionar seguridad en la consecución de los objetivos de cada institución pública. Esas acciones corresponden a diversos ámbitos, tales como el operacional (proteger y conservar el patrimonio público contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal y garantizar eficiencia y eficacia de las operaciones), el de información (exigir confiabilidad y oportunidad de la información) y el de cumplimiento (cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico). En este sentido, las acciones de control interno tienen un ámbito institucional y son establecidas, ejecutadas y perfeccionadas, tanto por la máxima jerarquía institucional como por sus titulares subordinados, cada uno en su propio ámbito de acción.

Es claro que el SCI es un pilar esencial para la operación y el fortalecimiento de la gestión de una entidad, que le permite disponer de mecanismos que aseguren la ejecución oportuna de las tareas necesarias para prestar, de manera continua, eficaz, transparente y en línea con las condiciones de riesgo que acompañan el quehacer de la institución, los servicios que tiene a cargo, así como propiciar el uso eficiente de los recursos, la prevención de la corrupción y la transparencia, entre otros objetivos complementarios.

Para esos efectos, la LGCI establece que la administración activa y la auditoría interna constituyen los componentes orgánicos del SCI institucional. Asimismo, dispone que es responsabilidad del jerarca y de los titulares subordinados, el establecimiento, funcionamiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación de ese SCI.<sup>1</sup>

La Auditoría Interna (en adelante UAI) por su parte, es la dependencia orgánica que ejerce una actividad independiente, objetiva y asesora, y que proporciona seguridad al ente u órgano, por medio de la validación y la mejora de sus operaciones. La actividad de auditoría interna, por tanto, aporta un valor fundamental a la operación institucional, ya que contribuye a que se alcancen los objetivos institucionales y proporciona a la ciudadanía una garantía razonable de que la administración se conduce de conformidad con el ordenamiento jurídico, la técnica y las mejores prácticas<sup>2</sup>.

La LGCI también dispone que las UAI, así como sus funcionarios, deben ejercer sus funciones con total independencia funcional y de criterio. De conformidad con esto, establece también que la máxima jerarquía institucional debe asignar los recursos necesarios y suficientes para que la UAI pueda cumplir adecuadamente con su gestión. Particularmente, en cuanto a la gestión del recurso humano destinado a la actividad de auditoría interna, esta Ley establece que bajo condiciones normales las vacantes deberán ser llenadas en un plazo oportuno, y que una eventual disminución de plazas deberá ser autorizada por la persona titular de la UAI, como una garantía adicional en procura de ese principio de independencia.

En esta misma línea, la Norma 1.1 de las Normas de Control Interno para el Sector Público<sup>3</sup> (en adelante NCISP), dispone que los responsables del SCI en una institución pública, deben procurar las condiciones idóneas para que los componentes orgánicos y funcionales del sistema operen de manera organizada, uniforme y consistente. Asimismo, el inciso b) de la Norma 1.4 de estos lineamientos establece como una de las responsabilidades de la máxima jerarquía institucional, proporcionar el apoyo con acciones concretas, al establecimiento, el funcionamiento y el fortalecimiento de la actividad de auditoría interna, incluyendo la dotación

<sup>1</sup> De conformidad con los artículos 9 y 10 de la Ley n.º 8292.

<sup>2</sup> Según el concepto funcional de auditoría interna, previsto en el artículo 21 de la Ley n.º 8292.

<sup>3</sup> Normas de control interno para el Sector Público. N-2-2009-CO-DFOE. Resolución del Despacho de la Contralora General de la República N° R-CO-9-2009 del 26 de enero de 2009, publicado en La Gaceta N° 26 del 6 de febrero, 2009.

de recursos y las condiciones necesarias para que se desarrolle eficazmente y agregue valor a los procesos de control, riesgos y dirección.

Al respecto, es claro que estos mecanismos de protección a la actividad de la auditoría interna reconocen en primera instancia la necesidad de encontrar un equilibrio entre las posibilidades reales de la institución, en cuanto a la disponibilidad de recursos públicos, así como la obligación de asignar los recursos suficientes para el correcto desarrollo de la actividad de auditoría interna, todo bajo el entendido de que la UAI es una dependencia orgánica dentro la organización y que como tal, su actividad le genera gran valor para el logro de sus objetivos.

De manera más específica, la norma 6.1.2 de los Lineamientos sobre gestiones que involucran a la Auditoría Interna presentadas ante la CGR<sup>4</sup>, dispone diversas responsabilidades tanto a la Auditoría Interna como a la máxima jerarquía institucional y a los titulares subordinados, en relación con la dotación de recursos para la UAI. Es así que quien ostenta la titularidad de la UAI tiene la responsabilidad de valorar, formular técnicamente y comunicar a la máxima jerarquía, el requerimiento de recursos necesarios para asegurar el cumplimiento de las competencias de la actividad de auditoría interna.

Por su parte, la máxima jerarquía institucional tiene la responsabilidad de proporcionar los recursos necesarios para el debido ejercicio de la actividad de auditoría interna, para lo cual debe analizar la solicitud efectuada por la persona titular de la UAI, girar las instrucciones a las instancias institucionales pertinentes y gestionar ante terceros externos a la institución, la debida dotación de recursos, cuando así corresponda. En caso de que la dotación de recursos a la UAI sea menor a la solicitada, la norma contempla tal posibilidad, siempre que la máxima jerarquía lo justifique suficientemente y asume esa responsabilidad. Finalmente, los titulares subordinados así como los colaboradores pertinentes en este proceso, deben observar las instrucciones de la máxima jerarquía institucional sobre el particular.

Asimismo, las normas contenidas en la sección 6.2 de los Lineamientos de cita describen el proceso mediante el cual la UAI, determina la necesidad de recursos para el correcto ejercicio de su actividad, lo cual implica la identificación del universo de auditoría, el análisis de riesgos, el ciclo de auditoría, el análisis histórico de la dotación de recursos a la administración y a la auditoría interna<sup>5</sup> y el volumen de actividades. Con base en estos elementos, podrá hacerse la solicitud a la máxima jerarquía institucional de los recursos necesarios, con vista en las disponibilidades institucionales y teniendo en cuenta factores tales como, el presupuesto institucional y las situaciones del entorno que puedan incidir de algún modo sobre la capacidad de la entidad para garantizar los recursos óptimos para su gestión.

---

<sup>4</sup> Resolución R-DC-083-2018.

<sup>5</sup> Debe considerar los niveles de crecimiento y las relaciones porcentuales entre ambos.

Finalmente, en cuanto a los recursos humanos de la UAI, la norma 6.3.3 de los Lineamientos dispone que la UAI debe contar con un número determinado de funcionarios que le permite ejercer su actividad con la debida oportunidad, cobertura y disponibilidad. Asimismo, la máxima jerarquía así como los funcionarios a los que se les asigna la labor de proveer tales recursos, deben tomar las previsiones pertinentes para garantizar a la UAI, dentro de las posibilidades institucionales, los recursos humanos suficientes y necesarios. Las vacantes que surjan deben suplirse atendiendo a los requerimientos que establece el ordenamiento jurídico y cuando se pretenda disminuir plazas de la UAI, se debe contar con la autorización previa del titular de su titular.

De acuerdo con lo anterior, es claro que las valoraciones previas, concomitantes y posteriores a una decisión acerca de la asignación de recursos entre las distintas dependencias orgánicas y las actividades y funciones institucionales, entre otras decisiones más, corresponden a su propio ámbito y dentro del marco de su sistema de control interno. Sin embargo, la normativa vigente establece un régimen especial para la actividad de la auditoría interna, dentro del cual resulta notorio el papel fundamental y trascendental de las UAI en el SCI de cada institución, de ahí la importancia de que su funcionamiento esté resguardado y que no sufra acciones que menoscaben o afecten negativamente su gestión. Todo lo anterior en suma a la responsabilidad que al efecto cobija al jerarca institucional, en el tanto, le corresponde realizar las acciones necesarias para garantizar el efectivo funcionamiento del SCI.

## **B. Armonización de las disposiciones presupuestarias y la normativa de Control interno**

En virtud del contexto fiscal y de emergencia nacional que actualmente atraviesa el Estado Costarricense, es oportuno rescatar la relevancia funcional de las auditorías internas y lo significativa que resulta su labor.

Al respecto, la Contraloría General de la República se ha referido a estos aspectos<sup>6</sup>, destacando la importancia de que las UAI ejecuten de forma activa y efectiva los servicios de asesoría y acompañamiento a la administración activa en su gestión, por cuanto esas acciones proporcionan una perspectiva confiable en escenarios de alta incertidumbre como el actual, cuando los riesgos aumentan y cambian rápidamente. Asimismo, dichas actividades generan insumos para la toma de decisiones y para la adaptación de los controles a las nuevas circunstancias, además que fomentan la preparación para el futuro y ayudan a la organización a reaccionar y recuperarse de los efectos de las condiciones adversas que enfrentan.

<sup>6</sup> Mediante las consideraciones expuestas en la Reflexión N° 6 Importancia de la auditoría interna estratégica, ágil y oportuna en tiempos de crisis, que puede ser consultada en la página web de la Contraloría General de la República, en el siguiente enlace: <https://sites.google.com/cgr.go.cr/covid-19/reflexionescgr/importancia-de-la-auditor%C3%ADa-interna-estrat%C3%A9gica-%C3%A1gil-y-oportuna-en-tiempos?authuser=0>



En ese sentido, bajo el escenario expuesto en la consulta, cabe rescatar que ante la necesaria aplicación de normas de naturaleza presupuestaria y de protección del control interno, en un contexto como el actual, conviene que las instituciones realicen un equilibrio armónico entre esas disposiciones, de modo que logren su aplicación y observancia, de forma razonada y justificada.

Por tanto, se hace ver que para la aplicación de las regulaciones presupuestarias emitidas recientemente -para la contención del gasto público- y aquellas relacionadas con el SCI -particularmente la relacionadas con la asignación de recursos a la UAI y la protección de su personal- es necesario que tanto el titular de la UAI como la máxima jerarquía institucional, cumplan con las disposiciones que señala el ordenamiento jurídico, procurando tanto la protección del SCI como la necesaria sostenibilidad financiera institucional.

Al efecto, los jefes de las entidades sujetas a la aplicación de esas disposiciones deben valorar las circunstancias y condiciones de la organización para determinar en cada supuesto su eventual procedencia o bien el modo en que la institución cumplirá de la forma más efectiva con ambas normas; en ese sentido, las normas de ejecución presupuestaria prevén excepciones sobre su acatamiento, lo cual permite a los jefes institucionales velar por el cumplimiento armónico entre esos preceptos legales.

Así las cosas, en aquellos casos en que las UAI requieran de una determinada dotación de recursos, su titular debe gestionar y comunicar esa necesidad de forma justificada, así como acreditar y advertir a la administración activa acerca de la eventual afectación negativa del SCI como resultado de eventuales disminuciones de personal o de una dotación de recursos distinta a su recomendación, lo cual debe tomar en cuenta factores tales como el presupuesto de la organización, de forma tal que ante restricciones o limitaciones de tipo presupuestario y previa coordinación con el jefe institucional, procure lograr el equilibrio entre las capacidades institucionales y las necesidades de la auditoría interna.

De frente a lo anterior, la máxima jerarquía institucional está en la obligación de emprender las acciones necesarias para equilibrar la situación que se presente desde el ámbito institucional, sin debilitar el SCI. En este contexto, toda decisión administrativa -en especial aquellas que impliquen ajustes, cambios o bien, restricciones sobre la gestión de las auditorías internas- debe valorarse lo suficiente y estar debidamente fundamentada.

Todo lo anterior, encuentra asidero en la corresponsabilidad que existe entre la máxima jerarquía institucional -como principal responsable del SCI- y la de quien sea titular de la UAI, de modo que la actividad de auditoría interna no se vea afectada negativamente por decisiones administrativas de la entidad.

### **C. Aplicabilidad de la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico 2020**

En atención a las normas de ejecución presupuestaria adicionadas mediante la Ley n.º 9879, que aprobó el segundo presupuesto extraordinario de la República para el ejercicio económico del 2020 y segunda modificación legislativa de la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico del 2020, reformando mediante el artículo 7 de la Ley n.º 9791, Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico 2020, y sus reformas; le dispone al Ministerio de Hacienda, la Dirección General de Presupuesto Nacional y la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria (en adelante STAP), competencias y atribuciones para velar por su cumplimiento, no así a la Contraloría General.

Asimismo, de conformidad con lo señalado por el artículo 21 inciso c) de la Ley de la Administración Financiera de la República, Ley n.º 8131 y sus reformas; le corresponde a la Autoridad Presupuestaria velar por el cumplimiento de las directrices y los lineamientos de política presupuestaria. Función que se reitera por el artículo 24 del mismo cuerpo normativo. Siendo por su parte, el Reglamento de dicha Ley, promulgado mediante Decreto Ejecutivo n.º 32988 y sus reformas, donde se enuncia las funciones de la STAP, al margen de las que pueda señalar la propia Autoridad Presupuestaria, entre las cuales se confiere en el inciso p) del artículo 20, el “Emitir criterios legales en la materia propia de la Autoridad Presupuestaria”.<sup>7</sup>

En razón de lo expuesto, se estima que el órgano competente para referirse y emitir criterio sobre los términos y alcances de lo señalado, lo es la propia Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.

## **IV. CONCLUSIONES**

1. El Sistema de Control Interno es un pilar esencial en el fortalecimiento de la gestión institucional de toda entidad, que le permite disponer de mecanismos que aseguren la ejecución oportuna de las tareas necesarias para prestar -de forma continua, eficaz, transparente y en línea con las condiciones de riesgo que acompañan el quehacer de la institución- los servicios que tiene a cargo y propiciar el uso eficiente de los recursos, la prevención de la corrupción y la transparencia.
2. Las Auditorías Internas desempeñan un rol fundamental y trascendental en el Sistema de Control Interno de cada entidad y en ese sentido, la Ley General de Control Interno reconoce a esas unidades un régimen especial para el ejercicio de su función independiente, objetiva y asesora.

<sup>7</sup> Al respecto se puede ver el oficio emitido por la Contraloría General n.º 14010 (DFOE-SAF-0407) del 11 de setiembre de 2020.



3. En un contexto fiscal y sanitario como el que actualmente atraviesa el sector público, resulta indispensable que los responsables del Sistema de Control Interno velen por su resguardo y efectivo funcionamiento, por lo que resulta vital su adaptación en procura de la transparencia, el buen uso de los recursos públicos, la prevención de la corrupción y el logro de objetivos institucionales, de acuerdo con las circunstancias y condiciones que se presenten en cada organización.
4. En virtud de la importancia del Sistema de Control Interno institucional y del rol que desempeñan las auditorías internas en ese Sistema, y en consideración de la situación fiscal y de las pautas presupuestarias que al efecto se han emitido para ordenar y contener el gasto público, conviene que las instituciones atiendan de manera armonizada tanto las disposiciones presupuestarias como las de control interno, procurando un equilibrio entre las capacidades de la entidad y las necesidades de la auditoría interna, sin que esto implique un eventual debilitamiento del Sistema de Control Interno.
5. En atención a las normas de ejecución presupuestaria adicionadas mediante la Ley n.º 9879, que aprobó el segundo presupuesto extraordinario de la República para el ejercicio económico del 2020 y segunda modificación legislativa de la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico del 2020, reformando mediante el artículo 7 de la Ley n.º 9791, Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el Ejercicio Económico 2020, y sus reformas; le dispone al Ministerio de Hacienda, la Dirección General de Presupuesto Nacional y la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria (en adelante STAP), competencias y atribuciones para velar por su cumplimiento, no así a la Contraloría General. Por lo que se estima que el órgano competente para referirse y emitir criterio, es la Secretaría Técnica de la Autoridad Presupuestaria.

Atentamente,

Falon Stephany Arias Calero  
**GERENTE DE ÁREA**

Mario Alberto Pérez Fonseca  
**ASISTENTE TÉCNICO**

Hilda Natalia Rojas Zamora  
**FISCALIZADORA**



aam/  
Ci: Archivo  
G: 2020003060-1  
Ni: 24399 (2020)