

Al contestar refiérase  
al oficio n.º **12914**

12 de agosto, 2024  
**DFOE-LOC-1110**

Señor  
Marvin Urbina Jiménez  
Auditor Interno  
[auditoria@munidegolfito.go.cr](mailto:auditoria@munidegolfito.go.cr)  
**MUNICIPALIDAD DE GOLFITO**  
Puntarenas

Estimado señor:

**Asunto:** Emisión de criterio relativo a la dotación de recursos para las Auditorías Internas

Se procede a dar respuesta a la consulta efectuada mediante el oficio n.º MG-AI-215-2024, de 01 de julio de 2024, relativa a la dotación de recursos para las Auditorías Internas.

#### **I. MOTIVO DE LA GESTIÓN**

Se solicita el criterio por parte del Órgano Contralor, para que evacue la siguiente interrogante:

*(...) En el proceso de dotación de recursos esenciales para las Auditorías Internas, como por ejemplo equipo de cómputo, ¿cuál debe prevalecer: el principio de no fraccionamiento de la Ley de Compras Públicas o la obligación de cumplir con la Ley General de Control Interno 8292 en cuanto a la asignación suficiente de recursos tecnológicos?(...).*

En el documento, se expone que el contexto y el criterio del gestionante indicando que:

*(...) Consideramos que cada solicitud de recursos debe ser evaluada de manera puntual e individual. Por ejemplo, en el caso de una auditoría unipersonal que necesite reemplazar un equipo de cómputo dañado, esencial para su labor, no debería invocarse el principio de no fraccionamiento con el fin de agrupar esta compra con otras, ya que dicha acción podría obstaculizar las funciones de la Auditoría Interna. No obstante, reconocemos que el principio de no fraccionamiento es un argumento válido desde la perspectiva de la administración (...).*

DFOE-LOC-1110

2

12 de agosto, 2024

## II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General de la República (CGR) se encuentra regulado, en el artículo 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de República (LOCGR)<sup>1</sup>, en el cual se establece que 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 indicada ley.

En razón de lo anterior, se emitió el *Reglamento de Consultas*, en el que se establecen las condiciones que rigen el trámite y la atención de las consultas ingresadas como parte del ejercicio de la competencia consultiva.

De conformidad con los artículos 8 y 9 del citado *Reglamento de Consultas*, la CGR no tiene por norma referirse a casos y situaciones concretas que deben ser resueltas por la Administración Pública respectiva en el ejercicio de sus competencias, de tal manera que lo que se emite corresponde a un criterio que no pretende abordar y mucho menos resolver un caso específico.

Por lo tanto, debe quedar claro que no se está brindado una respuesta específica, sino que el presente criterio emitido en ejercicio de la potestad consultiva tiene un carácter general cuyo propósito es servir de insumo, para que junto con los elementos fácticos y jurídicos respectivos, permitan orientar la toma de decisiones de los gestores públicos directamente responsables de la buena marcha de los asuntos que les competen.

## III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

### a) Sobre la dependencia orgánica de la Auditoría Interna al Concejo Municipal

El Órgano Contralor ya en otras oportunidades ha establecido<sup>2</sup> que de conformidad con lo dispuesto por la Ley General de Control Interno (LGCI)<sup>3</sup>, en su artículo 24, existe una relación de dependencia orgánica del auditor y subauditor internos al máximo jerarca institucional, entiéndase Concejo Municipal, estrictamente para los asuntos administrativos, lo cual, en primera instancia, se manifiesta en la potestad que ostenta ese jerarca al nombrar al auditor y subauditor internos y establecer las regulaciones administrativas que les sean aplicables. Manifestación que se ve reflejada también, en el artículo 13, inciso f) del Código Municipal (CM)<sup>4</sup>, donde se plasma la potestad del Concejo Municipal para nombrar y remover a la persona auditora.

---

<sup>1</sup> Ley n.º 7428 de 4 de setiembre de 1994.

<sup>2</sup> Oficio n.º [04445 \(DFOE-DL-0342\)](#) de 23 de marzo de 2018, emitido por la CGR.

<sup>3</sup> Ley n.º 8292 de 31 de setiembre de 2002.

<sup>4</sup> Ley n.º 7794 de 30 de abril de 1998.

DFOE-LOC-1110

3

12 de agosto, 2024

Asimismo sobre el tema, la CGR ha indicado<sup>5</sup>, que en relación con el sistema de control interno de los entes municipales se debe aplicar la definición de jerarca contenida en el artículo 2 inciso b) de la LGCI, al Gobierno Local conformado por el Alcalde y el Concejo Municipal cada uno en lo propio de su competencia<sup>6</sup>, pero es el Concejo Municipal el superior jerárquico de la Auditoría Interna, de acuerdo a la normativa citada.

#### **b) Sobre la asignación de recursos de las Auditorías Internas**

Es menester reiterar lo dicho por el Órgano Contralor en otras ocasiones<sup>7</sup>, al indicar que el jerarca del ente u órgano, es ante quien las auditorías internas deben gestionar todo lo atinente a la dotación de recursos. Y es que precisamente, para desarrollar cabalmente su actividad, las auditorías internas precisan de una dotación de recursos congruente con su competencia institucional; es por eso que la normativa jurídica que le es aplicable determina como obligación del jerarca la de asegurar que tales recursos sean asignados y entregados oportunamente.

Aquí es donde se enmarca el tema consultado, pues la normativa aplicable que regula la asignación *suficiente de recursos tecnológicos*, es el artículo 27 de la LGCI, la cual dispone que, la dotación de recursos no es un tema antojadizo, sino que sugiere la existencia de un equilibrio entre la solicitud de recursos que debe hacer la propia unidad de auditoría y la dotación de éstos que debe hacer el jerarca, cuyo eje principal debe ser la razonabilidad con la que se pueda llevar a cabo la actividad de auditoría.

De igual forma, la CGR, para regular el tema, emitió los Lineamientos sobre gestiones que involucran a la Auditoría Interna presentadas ante la CGR (*Lineamientos*)<sup>8</sup>, en los que se señalan en el punto 7.1.2, que en la dotación de recursos para las auditorías internas de un ente u órgano, convergen diversas responsabilidades que tienen alguna injerencia en el proceso, a saber:

*a. La Auditoría Interna – Le corresponde formular técnicamente y comunicar al jerarca el requerimiento de los recursos necesarios para asegurar el cumplimiento de las competencias de la actividad de auditoría interna, así como dar seguimiento al trámite y los resultados de la solicitud, a fin de emprender cualesquiera medidas que sean procedentes en las circunstancias conforme a estas directrices y a las demás regulaciones del ordenamiento que sean aplicables. Asimismo, en la figura de su titular y como parte de la responsabilidad por la administración de sus recursos, debe rendir cuentas ante el jerarca por el uso que haga de los recursos, de conformidad con el plan de trabajo respectivo.*

<sup>5</sup> Ver el oficio n.º [02545 \(DFOE-LOC-0277\)](#) de 05 de marzo de 2024.

<sup>6</sup> En el mismo sentido, véase también el Dictamen n.º. C-320-2014, de 06 de octubre de 2014, emitido por la Procuraduría General de la República.

<sup>7</sup> Ver los oficios n.ºs [03042 \(DFOE-LOC-0274\)](#) de 24 de febrero de 2022, y [18571 \(DFOE-DL-2084\)](#) de 27 de noviembre de 2019.

<sup>8</sup> Resolución n.º R-DC-83-2018, de las 08:00 horas del 09 de julio de 2018, reformada mediante resolución n.º R-DC-00055-2023, de las 10:25 horas del 30 de junio de 2023, disponibles en: <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/auditoria/auditoria-interna/lineamientos-auditoria-interna-07-2023.pdf>

DFOE-LOC-1110

4

12 de agosto, 2024

*b. El jerarca – Tiene la responsabilidad de proporcionar los recursos a la Auditoría Interna. En consecuencia, debe analizar la solicitud y determinar la dotación que se hará. En el caso de que la dotación sea menor a la solicitada por la Auditoría Interna, debe justificarlo suficientemente. Asimismo, cuando corresponda, debe girar las instrucciones a las instancias institucionales pertinentes para que realicen, ante los terceros externos con injerencia sobre el particular, las gestiones y el seguimiento para que se obtengan los recursos necesarios para la Auditoría Interna.*

*c. Otros funcionarios e instancias de la administración activa – Los titulares subordinados y colaboradores que en razón de su cargo tengan participación en el proceso de obtención y gestión de los recursos de la Auditoría Interna, deberán observar las instrucciones del jerarca sobre el particular, así como asegurar que los recursos asignados a esa actividad se encuentren disponibles para su uso y no se desvíe su destino a fines o unidades diferentes. Todo lo anterior, con sujeción a lo estipulado por el ordenamiento jurídico.*

En ese sentido, existe una obligación por parte de la Administración de dotar de recursos suficientes a la Unidad de Auditoría Interna, de forma tal que pueda llevar a cabo sus funciones de acuerdo al plan de trabajo y el universo auditable, pero de igual forma, la auditoría interna tiene también la obligación de justificar mediante un estudio técnico<sup>9</sup> por qué requiere determinada dotación de recursos y en caso de denegatoria en qué términos podría afectar la actividad de la auditoría interna y la independencia funcional y de criterio.

Por otra parte también, el numeral 2.4 de las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público<sup>10</sup> (NEAISP), determina que (...) *El auditor interno debe gestionar que los recursos de la auditoría interna sean adecuados y suficientes, y que ante limitaciones de recursos que afecten la cobertura y alcance de la actividad de auditoría interna, el auditor debe presentar al jerarca un estudio técnico sobre las necesidades de recursos, debidamente fundamentado, de conformidad con la normativa sobre el particular.*

Es por esto que debe haber una correcta planificación, ya que pese a que se espera que el jerarca institucional le asigne los recursos suficientes y necesarios a la auditoría interna para que pueda cumplir con su gestión, la auditoría interna debe contar con un plan de trabajo que justifique que los recursos requeridos son proporcionales al universo auditable de la institución, esto de conformidad con indicado en el inciso f) del artículo 22 de la LGCI, y específicamente con lo establecido en el punto 2.2<sup>11</sup> de las NEAISP. De igual manera los jefes están en la obligación de valorar, si el requerimiento necesario para la unidad de auditoría interna obedece a una necesidad inmediata que debe suplir ya que es necesaria para no afectar la actividad de la auditoría interna y el sistema de control interno institucional.

<sup>9</sup> La definición de estudio técnico se encuentra en la norma 7.2.1 de los *Lineamientos*.

<sup>10</sup> Resolución n.º R-DC-119-2009 de 16 de diciembre de 2009, emitida por la Contraloría General de la República y publicada en La Gaceta n.º 28 de 10 de febrero de 2010. Disponibles en la página web: <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/auditoria/auditoria-interna/normas-ejercicio-ai-x.pdf>

<sup>11</sup> **2.2 Planificación.** *El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben ejecutar un proceso sistemático para la planificación de la actividad de auditoría interna, el cual debe documentarse apropiadamente. Dicho proceso debe cubrir los ámbitos estratégico y operativo, considerando la determinación del universo de auditoría, los riesgos institucionales, los factores críticos de éxito y otros criterios relevantes.*

DFOE-LOC-1110

5

12 de agosto, 2024

Así, por ejemplo, si lo que se requiere es un equipo de cómputo, debe valorarse si es un requerimiento, que debe ser planificado por la unidad de auditoría con antelación para que sea valorado por el jerarca, o si obedece a una necesidad que el jerarca debe suplir de manera inmediata para no afectar la actividad de la auditoría interna y la independencia funcional y de criterio de la unidad, y por ende al sistema de control interno de la municipalidad.

Por lo tanto, respecto a este tema, la propia auditoría interna debe determinar cuál es su necesidad de recursos y gestionar ante su jerarca la dotación respectiva, teniendo presente no sólo los factores directamente identificables con la unidad, sino también las posibilidades institucionales de otorgar una mayor o menor cantidad, por lo que no serían procedentes las solicitudes que vayan en detrimento de dichas posibilidades o que no encuentren justificación técnica. Tampoco es procedente que el jerarca con potestades para otorgar o limitar esa dotación de recursos, los restrinja al punto de afectar negativamente la actividad de la auditoría interna o que no le brinde los recursos necesarios para poder llevar a cabo las funciones que el ordenamiento jurídico le asigna.

### **c) Sobre la figura de la fragmentación**

Respecto del punto en particular, resulta necesario aclarar primero, el concepto al que hace referencia el artículo 33 de la Ley General de Contratación Pública (LGCP)<sup>12</sup>:

*(...) Prohibición de fragmentación y separación por funcionalidad*

*La Administración, incluidos sus órganos desconcentrados, no podrá fragmentar las adquisiciones de los bienes, las obras y los servicios que requiera con el propósito de variar el procedimiento de contratación.*

*Cuando resulte más conveniente y sea técnicamente procedente, la Administración podrá licitar segmentos de obra pública de punto a punto que se constituyan como unidades funcionales o soluciones que puedan funcionar por sí mismas, a fin de propiciar la mayor participación de empresas, siempre y cuando se consigne así en la decisión inicial.*

Esta actividad, puede ser definida como un ilícito<sup>13</sup> cuando la actividad de un funcionario público en la tramitación de contrataciones, muestra la intención de dividir tales operaciones con la finalidad de evadir un procedimiento concursal al que en principio debía ajustarse en razón del monto o estimación de la contratación, pese a haber sido planificada y prevista la necesidad y contando con el contenido económico suficiente, ello, dentro de un mismo período presupuestario<sup>14</sup>.

Dicho proceder se trata de una actividad prohibida por la normativa especial que regula la materia de compras públicas, partiendo de lo relevante que resulta para el interés público de que se respeten los procedimientos ordinarios que por monto corresponde, para la adecuada utilización de los fondos públicos. Lo anterior, toda vez que parte de la regla de principio de que las compras que se efectúen con fondos públicos deben seguir el procedimiento ordinario establecido al efecto en razón del monto del negocio, todo en aras de proteger principios tales

<sup>12</sup> Ley n.º 9986 de 27 de mayo de 2021 y sus reformas.

<sup>13</sup> Ver artículo 83 del Reglamento a la Ley de Contratación Pública (RLCP), emitido mediante Decreto Ejecutivo n.º 43808 de 22 de noviembre de 2022.

<sup>14</sup> Ver la resolución n.º [R-DCA-00036-2021](#) de las 13:34 horas del 12 de enero del 2021 emitida por el Órgano Contralor.

DFOE-LOC-1110

6

12 de agosto, 2024

como integridad, valor por el dinero, transparencia, eficacia y eficiencia, e igualdad y libre concurrencia.

Entonces, en principio, no es posible aplicar la fragmentación de las contrataciones, solo porque se trata *per se*, de un requerimiento de la auditoría interna, ya que esta, al igual que las demás dependencias municipales, deberá planificar sus adquisiciones y coordinar lo que corresponda con la proveeduría institucional. En caso de requerirse, con cierta premura la adquisición de un bien o un servicio cuya planificación no haya sido posible prever, la Administración deberá recurrir a la compra por los procedimientos ordinarios, justificando la necesidad<sup>15</sup> que tiene la auditoría.

En cualquier caso, a las auditorías internas se les asigna y disponen de recursos, de acuerdo a una programación previa debidamente planificada; la administración de esos recursos, debe hacerse de conformidad con los procedimientos institucionales establecidos en materia presupuestaria, asumiendo a su vez la auditoría interna, la obligación de gestionarlos de forma eficiente, eficaz y económica<sup>16</sup>.

#### IV. CONCLUSIONES

1. El gobierno local entendido como jerarca institucional está compuesto por el Concejo Municipal y el Alcalde, cada uno en lo de su competencia, pero es el Concejo Municipal, el superior jerárquico de la Auditoría Interna, de conformidad con los artículos 24 de la LGCI y 13 inciso f) del Código Municipal.
2. La asignación de recursos establecida en el artículo 27 de la LGCI, refiere a que la Administración tiene la obligación de dotar de recursos suficientes a la Unidad de Auditoría Interna, de forma tal que pueda llevar a cabo sus funciones de acuerdo al plan de trabajo y el universo auditable; y por su parte, la propia auditoría interna debe determinar cuál es su necesidad de recursos y gestionarlo ante su jerarca, teniendo presente los factores directamente relacionados con la unidad, pero también las posibilidades institucionales.
3. La fragmentación es una actividad prohibida dentro de las contrataciones públicas; en caso de requerirse un bien o un servicio con alguna rapidez, y cuya planificación no haya sido posible prever, deberá la Administración justificar esa necesidad, y recurrir a los procedimientos ordinarios.
4. Por lo tanto, en el proceso de dotación de recursos esenciales para las auditorías internas, debe prevalecer la obligación de cumplir con la LGCI, valorando cada requerimiento, para garantizar que ni la actividad de la auditoría interna ni el sistema de control interno de la municipalidad, se vean afectados.

---

<sup>15</sup> El artículo 83 del RLCP también indica que: (...) *No se considerará fragmentación: a) La adquisición de bienes y servicios que sean para uso o consumo urgente, siempre que existan razones fundadas para admitir que no hubo imprevisión por parte de la Administración (...).*

<sup>16</sup> Op. cit. Nota al pie 2.

DFOE-LOC-1110

7

12 de agosto, 2024

Finalmente, le recordamos la importancia de registrarse y utilizar el Sistema de la Potestad Consultiva, de manera que podamos brindarle un servicio más oportuno y eficiente en la atención de su gestión. El mismo lo encuentra en nuestro sitio web: [www.cgr.go.cr](http://www.cgr.go.cr).

Atentamente,

Licda. Vivian Garbanzo Navarro  
**Gerente de Área**

Licda. María del Milagro Rosales Valladares  
**Fiscalizadora**

**CGR** | Firmado  
**digitalmente**  
Valide las firmas digitales

FARM/RRA/mgr

Ci: Expediente  
División de Contratación Pública.

NI: 13818 (2024)

G: 2024002752 -1