

Al contestar refiérase

al oficio N.º **20791**

12 de diciembre, 2024
DFOE-LOC-1868

Licenciado
Yeiner Calderón Umaña
Auditor Interno
auditor@turrubares.go.cr
yeinermcu@outlook.com
MUNICIPALIDAD DE TURRUBARES

Estimado señor:

Asunto: Emisión de criterio solicitado por el auditor interno sobre la inclusión de recursos y la emisión de un nuevo ROFAI

Nos referimos al oficio n.º MT-AI-005-2025 de 07 de noviembre de 2024, enviado al Órgano Contralor por medio electrónico, donde indica que se han presentado algunas diferencias de opinión entre la unidad de auditoría interna y el Concejo Municipal sobre el tema de renovación del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna (ROFAI) y la asignación de suficientes recursos a esa unidad, por lo que solicita se brinde el criterio del Órgano Contralor al respecto.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

En el texto del oficio remitido se indica que existe un acuerdo del Concejo Municipal, que solicita al auditor interno proceder a la emisión de un nuevo ROFAI; sin embargo, la unidad de auditoría interna de Turrubares es de carácter unipersonal, por lo que no se cuenta con el personal ni los recursos para cumplir lo requerido por el órgano colegiado en el plazo de un mes, periodo establecido en dicho acuerdo.

En la consulta se solicita criterio a la Contraloría General en relación con:

- 1. ¿Debe el auditor interno, con base en el deber de obediencia, acatar de forma inmediata lo ordenado por el jerarca y hacer caso omiso a solicitudes de diferentes fiscalías e incluso la atención de denuncias trasladadas por la CGR con la finalidad de atender lo acordado por el jerarca?*

DFOE-LOC-1868

2

12 de diciembre, 2024

2. ¿Cuál es el proceder en el caso hipotético en que el auditor interno se le imposibilite cumplir con lo acordado por el jerarca debido a la falta de recursos económicos y dicho jerarca se niegue a dotar de estos a la Auditoría Interna?

La posición del consultante se resume en que “(...) debe de existir una sana práctica institucional de comunicación y coordinación efectivas entre el máximo jerarca, en este caso el Concejo Municipal y la Auditoría Interna para no afectar negativamente la gestión que les compete (...)” ya que aunque hay una relación de dependencia lo es en la estructura orgánica y no se puede pretender por medio de un acuerdo afectar el plan de trabajo de la auditoría interna, máxime sin otorgar los recursos necesarios para atender lo pretendido o con plazos muy cortos que impidan cumplir con lo requerido.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General se encuentra regulado en el artículo 29 de la Ley Orgánica n.º 7428 del 7 de setiembre de 1994, 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 sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República”, R-DC-0197-2011 de las ocho horas del trece de diciembre del 2011, 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, la Contraloría General 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 a la Auditoría Interna, junto con los elementos fácticos y jurídicos respectivos, que 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

De primer orden, la Ley General de Control Interno (LGCI)¹, está dentro del marco especial normativo que rige la labor de la auditoría interna. En ella se establecen las competencias, potestades y responsabilidades de la unidad de auditoría interna, así como la independencia funcional y de criterio que las caracteriza.

Dentro de las obligaciones que se establecen en la ley, está el contar con un Reglamento de Organización y Funcionamiento para la auditoría interna, el cual debe estar ajustado a las disposiciones, normas, políticas y directrices que emita el Órgano Contralor. Asimismo, debe ser publicado en La Gaceta y divulgado a lo interno de la institución.

En esa línea y como punto orientador debe tenerse en consideración que mediante la resolución n.º [R-DC-83-2018](#) y sus reformas, se han emitido los Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la CGR, *Lineamientos*, normativa que debe ser integrada a la Ley General de Control Interno, ante las diferentes gestiones que realizan las unidades de auditoría interna.

Sobre el particular, el punto 5 desarrolla lo relativo al Procedimiento de aprobación del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna, y sus modificaciones. En el inciso 5.3 se aborda lo relativo a las modificaciones al reglamento, al respecto indica:

Para la debida actualización del reglamento de organización y funcionamiento de la auditoría interna, el auditor interno debe proponer al jerarca institucional las modificaciones que estime necesarias. / Cuando las modificaciones hayan sido aprobadas por el jerarca, el auditor interno debe presentar a la Contraloría General la solicitud de aprobación respectiva, adjuntando su declaración de que lo aprobado por el jerarca cumple con la normativa aplicable, así como una certificación del acuerdo en que el jerarca aprobó los ajustes, emitida por la autoridad certificadora competente de la institución. Asimismo, deberá adjuntar un cuadro comparativo de las regulaciones originales y los ajustes realizados. La Contraloría General de la República atenderá la gestión en un plazo máximo de quince días hábiles a partir de su recepción, considerando esta información y sin perjuicio de su facultad de solicitar documentación adicional para mejor resolver, ni de la eventual fiscalización posterior que determine. / Para el trámite de modificaciones debe observarse lo dispuesto en las normas precedentes en cuanto a la resolución de discrepancias y los plazos aplicables. Si las modificaciones son de tal magnitud que conllevan la derogación del reglamento vigente, la gestión corresponderá a la aprobación de un nuevo reglamento.

¹ Ley n.º 8292 de 31 de julio de 2002.

DFOE-LOC-1868

4

12 de diciembre, 2024

En esa línea, el Transitorio II de los citados *Lineamientos* estableció que “Estos lineamientos serán aplicables desde su publicación; no obstante, el jerarca y la auditoría interna contarán con el plazo de un año a partir de esa fecha para realizar los ajustes pertinentes en la normativa institucional que sean necesarios para dar cumplimiento a lo aquí regulado”. En cumplimiento de lo indicado, el ROFAI de la Auditoría Interna de la Municipalidad de Turrubares, fue publicado el 16 de noviembre de 2020, en el Diario Oficial La Gaceta n.º 273 de 16 de noviembre de 2020, Alcance n.º 303².

El artículo 3 del referido Reglamento, el cual también es de acatamiento obligatorio al integrar las normas que rigen la actividad de la auditoría interna dentro de la municipalidad, indica que “-**Actualización.** Corresponde al Auditor Interno con el apoyo de las unidades internas de la Administración, mantener actualizado este instrumento jurídico, para lo cual comunicará lo pertinente al Concejo Municipal, para su aprobación y cumplirá el trámite de remisión ante la Contraloría General de la República, para lo que corresponda” (El destacado es del original).

Por otra parte, dentro del ROFAI vigente de la municipalidad de Turrubares, se indica en el artículo 18 que es obligación del auditor interno “(...) las funciones de planeación, coordinación, dirección, así como supervisar e inclusive ejecutar cuando así se requiera los servicios de auditoría a partir de la formulación del Plan estratégico, del cual se deriva el Plan Anual de Trabajo. En general debe cumplir con el proceso gerencial-estratégico, el proceso de fiscalización y el de seguimiento, así como los respectivos subprocesos. / La coordinación permanente, tanto a lo interno con la totalidad de las unidades de trabajo de la organización como a lo externo con la Contraloría General. / Realizar y controlar la ejecución del Plan Anual de Trabajo. Cumplir con las funciones establecidas en la Ley General de Control Interno N° 8292 (...)”.

Como se observa de lo transcrito, es responsabilidad del auditor interno y no del Concejo Municipal, mantener actualizados todos los instrumentos que a lo interno requiere para su debido funcionamiento la unidad de auditoría interna –no sólo el ROFAI–. Sin embargo, manteniendo una correcta comunicación y coordinación el Concejo Municipal como jerarca de la municipalidad, tiene la posibilidad de solicitar la inclusión de puntos que considera son de interés para ser abordados por parte de los diferentes departamentos que integran la municipalidad, entre ellos la Auditoría Interna.

Sobre el particular, es menester señalar que corresponde al Órgano Colegiado la aprobación de los reglamentos a lo interno de la organización, por lo que el auditor requiere de la debida colaboración para la aprobación y divulgación necesaria para éste tipo de normas. Aunado a ello; se suma la responsabilidad que se impone a ambos –Concejo

² Consulta en http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=92951&nValor3=123207&strTipM=TC

DFOE-LOC-1868

5

12 de diciembre, 2024

Municipal y Auditor– el artículo 23 de la LGCI en concordancia con el artículo 13 inciso c) del Código Municipal³.

Entonces, sobre las consultas planteadas, el Concejo Municipal como jerarca de la municipalidad, puede sugerir o solicitar modificaciones al plan de trabajo de la auditoría interna –el cual es flexible y adaptable según diferentes factores que lo afectan– a fin de que sean atendidos focos de alerta que considera deben ser tomados en consideración de manera prioritaria por la Auditoría Interna; ya sea porque se debilita el control interno o existen elementos relevantes que estima deben ser atendidos en un corto plazo. Para ello el jerarca de la Auditoría debe valorar la petición planteada, la capacidad de reacción, el tiempo razonable correspondiente que puede llevar su atención, así como los diferentes recursos necesarios para la atención de lo requerido y también el impacto en su plan de trabajo y si debe ser realizar alguna modificación para el cumplimiento de éste.

Con estos elementos, la Auditoría interna podría valorar preparar una respuesta al jerarca, externado su posición, retos, obstáculos y el apoyo necesario para cumplir la solicitud o bien para no incluir la modificación en el plan de trabajo. También, existe la posibilidad de incluir la petición en un plan de trabajo futuro. En cuanto a la asignación de recursos puede verse el punto 7.3 Consideraciones sobre tipos de recursos específicos, contenido en los *Lineamientos*.

En resumen, el auditor interno valora la solicitud que le realiza el jerarca, según el impacto que lleva al plan de trabajo de la auditoría y la afectación en la labor de la unidad; así como de los recursos que dispone y la urgencia que pueda revestir la atención frente a las prioridades trazadas por el auditor interno como jerarca de su unidad. En caso de tener una imposibilidad para atender lo sugerido por el Concejo, el Auditor Interno ejerciendo su competencia de asesoría establecida en el artículo 22 inciso d) de la LGCI, puede coordinar lo correspondiente para explicar el resultado y exponer a los miembros del Órgano Colegiado posibles soluciones y alternativas, para que puedan construir juntos una solución viable.

Respecto de la administración de los recursos, la Contraloría ha reiterado en otras oportunidades que:

*(...) en relación con la necesaria participación y coordinación tanto del jerarca institucional como de la propia Auditoría, que: “...en todo el proceso de planificación y presupuestación de recursos del que participa la Auditoría Interna como unidad administrativa se debe buscar la armonía institucional, **de modo que esté presente la coordinación y fluya en los mejores términos la comunicación vertical y horizontal de manera oportuna**, buscando dar el uso racional y eficiente que se debe a los escasos recursos públicos con que se cuenta, todo con el afán de cumplir con los diferentes planes, objetivos y metas de las diferentes unidades administrativas y de la institución como un todo. **Es***

³ Ley n.º 7794 de 30 de abril de 1998.

DFOE-LOC-1868

6

12 de diciembre, 2024

oportuno tener presente que la administración activa y la auditoría interna tienen actividades complementarias y no antagónicas, la primera es responsable del Sistema de Control Interno y la segunda mediante el ejercicio de su función le corresponde apoyar a la administración en los esfuerzos para el fortalecimiento del Sistema citado y en el aseguramiento razonable del logro de los objetivos y cometidos institucionales.⁴ (El subrayado y destacado son del original).

Es importante resaltar que la independencia funcional y de criterio que brinda la LGCI a las Auditorías Internas, conlleva justamente el ejercicio de sus atribuciones con respecto del jerarca y de los demás órganos de la administración activa. El Órgano Contralor ha indicado sobre este tema:

*Como parte de las condiciones fundamentales para el ejercicio de la auditoría interna, se estipula legal, técnica y doctrinariamente la independencia funcional y de criterio, (...) La independencia funcional, en términos generales, se refiere a la posibilidad de cumplir los fines de la auditoría, sin que se den situaciones o restricciones que ubiquen al auditor y demás funcionarios de esa unidad en una relación de subordinación, de dependencia o similar, con respecto a alguno de los órganos sujetos a su fiscalización. Por otra parte, la independencia de criterio está referida a la independencia mental, a la objetividad e imparcialidad, con que se debe ejercer la actividad de auditoría interna. La afectación en la independencia funcional, entre otros, puede incidir directamente en la de criterio, pues se propicia la existencia de circunstancias que menoscaban o comprometen dicha objetividad y, en consecuencia, el cabal cumplimiento de sus fines. / (...) / 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, (...) 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*⁵.

⁴ Ver el oficio n.º [18844](#) (DFOE-SOS-0772) de 05 de noviembre de 2024, citando el oficio n.º [14309](#) (DFOE-DL-1006) del 17 de noviembre de 2017.

⁵ Ver el oficio n.º [05284](#) (DFOE-DL-0393) de 17 de abril de 2018.

En ese sentido desarrolla la Procuraduría General de la República⁶, como órgano consultivo:

*“ (...) el auditor **debe ejercer sus funciones en forma independiente y objetiva**, sin interferencias externas. El criterio con que se ejerce la función **debe responder a principios técnicos y no estar determinado por la relación con la administración activa**. Se otorga independencia como una garantía del cumplimiento de la función. Por consiguiente, en el caso de la auditoría, la independencia funcional está relacionada con la competencia de que este órgano es titular. / (...) / Recordemos que, para el resguardo de su independencia, las labores del auditor deben estar sometidas a criterios técnicos y no verse condicionadas por su relación con la administración activa.* (El destacado es del original).

Considerando lo anterior, la Auditoría Interna es la encargada de analizar si procede una actualización del ROFAI o de otros instrumentos bajo su responsabilidad; en ejercicio de su independencia funcional y de criterio; no obstante, debe valorar las peticiones que hace el Concejo Municipal para ser incluidas en el plan de trabajo y la estimación de recursos para brindar una respuesta sobre las mismas, indicando si es posible considerarlas, el plazo razonable para brindar la atención o si por el contrario, no representan un tema prioritario dentro del universo auditable y por tanto según su valoración técnica da como resultado que no debe ser atendida aún. Es decir, construir alternativas que permitan alcanzar la debida coordinación entre ambos procesos, en beneficio del control interno. Es importante destacar que la Auditoría Interna debe procurar que su plan de trabajo sea concordante con la misión, visión y objetivos institucionales; además, los enfoques de riesgo de la Administración Activa y la Auditoría pueden ser coincidentes y esto no representa una afectación a la independencia funcional y de criterio, contrario a ello se convierte en una sana práctica, a efectos de maximizar el uso de los recursos.

IV. CONCLUSIONES

1. La auditoría interna depende orgánicamente del Concejo Municipal; sin embargo, ejerce su labor con independencia funcional y de criterio, basada en principios técnicos.
2. El plan de trabajo de la auditoría interna puede incluir solicitudes realizadas por el Concejo Municipal para la atención de temas prioritarios, los cuales serán considerados por el jerarca de la auditoría interna, a la luz de su universo auditable, los recursos con que cuenta y la correspondiente valoración del riesgo.
3. El auditor interno, en ejercicio de los principios de coordinación y colaboración, además de su potestad de asesoría, brinda las respuestas necesarias basadas en criterios técnicos sobre los requerimientos que le realiza el jerarca para ser

⁶ Criterio n.º [C-370-2020](#) de 17 de setiembre de 2020.

DFOE-LOC-1868

8

12 de diciembre, 2024

considerados dentro de su plan de trabajo, los mismos tienen que enmarcarse dentro del ámbito de competencia de la unidad de auditoría interna.

4. Corresponde al jerarca de la Auditoría Interna determinar y proponer la actualización de la normativa interna que rige su actividad en la municipalidad y al Concejo Municipal aprobar y divulgar los reglamentos. Esto no obsta para que el órgano colegiado realice sugerencias o propuestas al auditor interno respecto de temas que estime requieren de atención.

Finalmente, la Contraloría General de la República se encuentra en un proceso de mejora continua con el propósito de ofrecer productos y servicios de calidad, promoviendo para ello la implementación de procesos ágiles, flexibles, simples y con enfoque al cliente. Por tal razón, pone a disposición de las personas un medio de uso sencillo para la presentación de sus documentos. Le motivamos a hacer uso de este medio, el cual en el corto plazo se constituirá en el medio oficial de presentación de correspondencia ante la Contraloría General de la República, sustituyendo al correo electrónico. Este medio se encuentra en el siguiente link: <https://www.cgr.go.cr/05-tramites/pres-docs-cgr.html>

Atentamente,

Licda. Vivian Garbanzo Navarro
Gerente de Área

Licda. Yildred Valladares Acuña
Fiscalizadora

CGR | Firmado
digitalmente
Valide las firmas digitales

FARM/mgr

C: Expediente

Ni: 24139 (2024)

G: 2024005284-1