

**Al contestar refiérase  
al oficio n.º 07166**

21 de marzo, 2025  
**DFOE-IAF-0084**

Señora  
Daniella Agüero Bermúdez  
Jefa Área Legislativa VII  
**Asamblea Legislativa**  
[dab@asamblea.go.cr](mailto:dab@asamblea.go.cr)

Estimada señora:

**Asunto:** Asesoría sobre el texto base del proyecto de ley denominado “*Ley para la eficiencia y transparencia de las auditorías institucionales*”, expediente legislativo n.º24.339

Nos referimos a su oficio n.ºAL-CPAJUR-1111-2025 del 10 de marzo de 2025, mediante el cual solicita asesoría de la Contraloría General de la República (CGR) sobre el proyecto de ley denominado “*Ley para la eficiencia y transparencia de las auditorías institucionales*”, tramitado mediante el expediente legislativo n.º24.339; se procede a emitir el presente criterio, conforme a las competencias del Órgano Contralor.

#### **I. Consideraciones relevantes sobre el propósito del proyecto de ley**

Según la exposición de motivos, el proyecto plantea que las auditorías internas no han logrado cumplir con sus objetivos, debido a una supuesta pérdida de objetividad por estar adscritas a las instituciones públicas. Como respuesta, se propone la creación de una única unidad centralizada denominada *Auditoría Interdisciplinaria*, dependiente de la Contraloría General, responsable de auditar anualmente a todas las instituciones públicas.

Al respecto, esta Contraloría General considera necesario, antes de entrar al análisis técnico, enfatizar la importancia de identificar la causa raíz del problema que se pretende atender mediante la iniciativa legislativa. Diversos estándares internacionales, como el Marco COSO sobre Control Interno, las Directrices de la OCDE sobre Gobierno Corporativo de las Empresas Públicas y la Declaración de Lima de la INTOSAI, coinciden en señalar que el ambiente de control —es decir, la actitud y el compromiso de los jefes y titulares subordinados hacia la transparencia, la rendición de cuentas y la integridad— constituye un factor esencial para la efectividad del sistema de control interno.

En línea con estas buenas prácticas, la propia normativa nacional refuerza este principio. El artículo 12 y el artículo 17 del texto base del proyecto mantienen, incluso tras la reforma propuesta, la responsabilidad de los jefes y titulares subordinados en la implantación efectiva de las recomendaciones y disposiciones formuladas por las unidades auditoras, la CGR y demás entes fiscalizadores. Esto confirma que, independientemente de la adscripción orgánica, el compromiso y la actitud de las máximas autoridades es clave para garantizar la eficacia del control interno.

En este sentido, es fundamental señalar que trasladar las auditorías internas al órgano contralor no corregirá por sí solo las debilidades señaladas, si no se atienden los factores estructurales vinculados a la cultura organizacional, la actitud y el liderazgo hacia el control, así como la responsabilidad de la administración activa en fortalecer y respaldar un sistema de control efectivo. Las auditorías internas desempeñan un rol esencial como parte integral del sistema de control interno, con independencia funcional y cercanía con la gestión institucional. Una reforma que omita atender estos elementos podría no solo resultar insuficiente, sino incluso debilitar aún más la efectividad del sistema de control interno, al desnaturalizar el rol estratégico de estas unidades dentro de la organización.

## **II. Análisis al texto del proyecto de ley**

Una vez analizado el texto base se exponen las siguientes observaciones:

### **1. Distinción entre el control interno y el externo**

El planteamiento de integrar orgánica y funcionalmente todas las auditorías internas del sector público a la Contraloría General contraviene principios esenciales del modelo actual, el cual establece una separación clara entre el control interno y el control externo, en concordancia con las prácticas internacionales, tales como la Declaración de Lima de la INTOSAI<sup>1</sup> y el Modelo de las Tres Líneas del Instituto de Auditores Internos (IIA).

En el ordenamiento costarricense, el sistema de control interno está conformado por dos actores clave: la administración activa y la auditoría interna, de conformidad con el artículo 9 de la Ley N.º 8292. Corresponde a la Contraloría General, en su calidad de Entidad de Fiscalización Superior y órgano de control externo, ejercer funciones de aseguramiento externo, rectoría y fiscalización superior sobre este sistema, sin asumir las funciones propias del control interno que corresponden a la administración activa.

Sobre el particular, es indispensable comentar la base y alcance del marco funcional de la Contraloría General como Entidad de Fiscalización Superior y su rol de rectoría sobre el Sistema de Control Interno. La Declaración de Lima establece expresamente que los órganos de control interno dependen de la administración activa, mientras que las Entidades Fiscalizadoras Superiores, como la CGR, ejercen un control externo y deben velar por la

---

<sup>1</sup> La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es la organización central para la fiscalización pública exterior. Es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC).

DFOE-IAF-0084

3

21 de marzo, 2025

eficacia del control interno, respetando la delimitación de funciones. Este principio se complementa con el Modelo de las Tres Líneas del IIA<sup>2</sup>, el cual define la auditoría interna como una tercera línea de aseguramiento, que brinda una evaluación independiente desde dentro de la organización, pero distinta del control externo ejercido por la fiscalización superior.

Asimismo, la normativa internacional, incluyendo las Directrices de la OCDE sobre el Gobierno Corporativo de las Empresas Públicas<sup>3</sup>, subraya que la auditoría interna debe estar integrada en la estructura organizativa de cada entidad, con independencia funcional y una relación directa con los órganos de dirección y gobernanza.

Por tanto, la propuesta legislativa, al pretender incorporar todas las auditorías internas al órgano contralor, no sólo desdibuja esta separación de funciones, sino que también desnaturaliza el rol preventivo y asesor de las auditorías internas, debilitando el sistema de control interno al eliminar uno de sus componentes esenciales y trasladando responsabilidades propias de la administración activa a la CGR.

## **2. Ambiente de control y liderazgo institucional**

El texto base, incluso tras la reforma propuesta, mantiene en los artículos 12 y 17 la responsabilidad de los jefes y titulares subordinados en la implantación efectiva de las recomendaciones y disposiciones formuladas por las unidades auditoras, la CGR y demás entes fiscalizadores. Esto confirma que, independientemente de la ubicación formal de las auditorías internas, la actitud, el liderazgo y compromiso de las máximas autoridades son determinantes para la efectividad del control interno.

Este enfoque es coherente con lo dispuesto en la LGCI, que establece que el sistema de control interno debe ser promovido, desarrollado, supervisado y evaluado por la administración activa y sus jefes, como parte esencial de sus responsabilidades. Además, los marcos internacionales refuerzan este principio. El Marco COSO sobre Control Interno identifica el ambiente de control como el primer componente fundamental, subrayando que el compromiso de la alta dirección con la integridad y la ética es esencial para el funcionamiento efectivo del sistema de control interno. Por su parte, la Declaración de Lima de la INTOSAI y las Directrices de la OCDE destacan que el control interno debe estar respaldado por la administración activa y que el éxito del mismo depende de la cultura organizacional y el liderazgo institucional.

Asimismo, no existe evidencia que sugiera que la adscripción institucional de las auditorías internas sea la causa de las debilidades identificadas en la exposición de motivos del proyecto. Por el contrario, como se ha señalado previamente, las limitaciones observadas en algunos casos responden a factores vinculados al ambiente de control, la actitud institucional hacia la rendición de cuentas y la falta de compromiso con el control, aspectos que no dependen de la estructura orgánica de las auditorías internas.

---

<sup>2</sup> [Modelo de las tres líneas](#) del IIA 2020.

<sup>3</sup> Al respecto OCDE, [Directrices](#) de la OCDE sobre el Gobierno Corporativo de las Empresas Públicas, página 19.

Modificar el modelo vigente sin atender estos factores estructurales podría no solo ser insuficiente, sino incluso contraproducente, al debilitar la cercanía de las auditorías internas con la gestión institucional y desnaturalizar su rol preventivo y asesor. En ese sentido, cualquier reforma orientada a fortalecer el control interno debe priorizar el fortalecimiento de estos factores estructurales, antes que modificar la ubicación orgánica de las auditorías internas. Un ambiente organizacional comprometido con la transparencia, la rendición de cuentas y la gestión efectiva es indispensable para que las auditorías internas puedan cumplir su rol estratégico, asegurando así la efectividad del control interno.

Por su parte, resulta relevante indicar que los ajustes propuestos en el proyecto evidencian una concepción errada sobre la esencia de la actividad de auditoría interna, enfocándose en cambios de denominación orgánica —como sustituir el término "auditoría interna" por "auditoría interdisciplinaria"— que no atienden las funciones sustanciales que estas unidades desempeñan. Esta variación genera confusión y no aporta claridad sobre el propósito y alcance de la auditoría interna, además de alejarse de los estándares internacionales, como lo define el Instituto de Auditores Internos<sup>4</sup>:

*...una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consultoría, diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la organización a lograr sus objetivos mediante un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobernanza.*

Desde esta perspectiva, sustituir el concepto de auditoría interna no solo es innecesario, sino que también podría afectar negativamente la comprensión, alcance y eficacia del control interno.

### **3. Desnaturalización del control interno y debilitamiento del SCI**

Adicionalmente, en relación con el SCI, es importante destacar que actualmente cada uno de sus componentes —la administración activa y la auditoría interna— ejecuta acciones distintas pero complementarias, cuyo propósito común es contribuir a la generación de valor público por parte del ente u órgano al que pertenecen. En particular, la auditoría interna tiene la responsabilidad de garantizar que el sistema de control interno funcione adecuadamente dentro de la organización, cumpliendo una labor preventiva, de control y de verificación oportuna.

La adscripción orgánica de la auditoría interna dentro de cada institución resulta esencial para el adecuado ejercicio de sus funciones, ya que le permite conocer e interiorizar los procesos de gestión institucional, apoyar la consecución de los objetivos institucionales y velar porque se instauren correctamente los mecanismos de control necesarios. Su pertenencia a la organización facilita definir sus procesos y proyectos conforme a las particularidades organizacionales, fortaleciendo su rol como aseguradora y asesora para la implementación de buenas prácticas de control interno.

---

<sup>4</sup> [Definición de Auditoría Interna](#)

DFOE-IAF-0084

5

21 de marzo, 2025

En esta misma línea, la INTOSAI ha señalado que el entendimiento de las condiciones operacionales de la entidad<sup>5</sup> auditada agrega un valor significativo a la organización y que el establecimiento de una buena relación laboral con la administración y el personal es fundamental para la eficacia de la función de auditoría interna. Este conocimiento y cercanía permiten construir relaciones efectivas que, a su vez, contribuyen a evaluar y mejorar la eficacia en la gestión de riesgos, el control interno y los procesos de buen gobierno.

Por el contrario, la variación orgánica y operativa que propone este proyecto de ley generaría que funciones sustanciales de la actividad de auditoría interna no puedan ejecutarse. Entre ellas, destaca la labor de asesoría, que constituye un servicio propio de la actividad de auditoría interna. Conforme a la normativa vigente, la Contraloría General está facultada para asesorar exclusivamente a los órganos parlamentarios de la Asamblea Legislativa<sup>6</sup>, por lo que trasladar la auditoría interna a la CGR afectaría esta función esencial. De hecho, la reforma propuesta al artículo 22 de la Ley n.º 8292 sustituye explícitamente la asesoría por la atención de consultas técnicas, una figura de naturaleza completamente distinta.

Asimismo, siendo que el cambio propuesto implicaría que un órgano de control externo, como lo es la Contraloría General, asuma funciones propias del control interno y de la administración activa, es necesario recalcar que, conforme al espíritu del constituyente, todas las funciones asignadas al Órgano Contralor deben guardar plena coherencia con el marco competencial establecido en la Constitución Política. De lo contrario, se corre el riesgo de distorsionar la naturaleza y diseño constitucional del órgano contralor.

Por otro lado, en línea con lo expuesto, y considerando que el cambio propuesto implicaría que un órgano de control externo, como lo es la Contraloría General, asuma funciones propias del control interno de las entidades públicas, es necesario reiterar que, conforme al espíritu del constituyente, todas las competencias que se le asignen vía ley al Órgano Contralor deben coincidir plena y necesariamente con el marco funcional y competencial establecido en la Constitución Política. Debe evitarse que se le otorguen atribuciones que desnaturalicen su rol de fiscalización externa o la alejen de sus funciones esenciales.

Al respecto, la Sala Constitucional ha sido enfática al señalar<sup>7</sup> que el legislador no puede asignar a la Contraloría General funciones que distorsionen su diseño constitucional. Cualquier competencia nueva debe ser plenamente compatible con su función principal de control superior de la Hacienda Pública, sin que se le confieran funciones propias de otros órganos o que alteren su especialidad orgánica. Esta posición fue reafirmada recientemente por esa misma instancia judicial mediante resolución n.º 28774-2024, en la cual agregó que: “...*resulta indisponible para el legislador, la limitación, regresión o cercenamiento de las competencias*

<sup>5</sup> INTOSAI, [Independencia de la Auditoría Interna en el Sector Público](#)

<sup>6</sup> Artículo 31 de la Ley n.º. 7428.

<sup>7</sup> Sala Constitucional, voto n.º 5120-95 de las 20:39 horas del 13 de septiembre de 1995. Así como, sentencias de esa Sala n.º 2000-3027, 2000-6326, 2001-4835, 2003-13140, 2007-006611 y 2007-001876.

*constitucional y legalmente ya asignadas al órgano contralor para el cumplimiento de sus funciones para el adecuado ejercicio de control y fiscalización de la hacienda pública”.*

#### **4. Acciones de CGR para el fortalecimiento de la función de auditoría interna**

En sintonía con lo expuesto, dentro del marco constitucional y legal vigente, la Contraloría General de la República, en su condición de Órgano Constitucional encargado del control y vigilancia de la Hacienda Pública, ejerce una función de rectoría sobre el Ordenamiento de Fiscalización y Control Superior de la Hacienda Pública. Esto significa que le corresponde velar externamente porque las auditorías cumplan su función de coadyuvar al sistema de control interno institucional, sin que ello implique dependencia funcional ni jerárquica entre la CGR y las auditorías internas, tal como pretende el proyecto de ley.

Sobre este aspecto, es importante destacar que las potestades de rectoría ejercidas por la Contraloría, conforme al modelo vigente y en línea con estándares internacionales, han generado resultados concretos y sostenibles. En los últimos años, se han logrado avances tangibles en el fortalecimiento de las auditorías internas, reflejados en el reforzamiento del rol estratégico de estas unidades dentro del sistema de control interno. Estos resultados no son aislados ni circunstanciales, sino consecuencia de un proceso continuo, sistemático y articulado de acompañamiento técnico, emisión normativa, evaluación permanente y desarrollo de capacidades, promovido por la Contraloría General.

En este contexto, destaca la participación del 95% de las auditorías internas en los proyectos impulsados por la Contraloría. Entre 2020 y 2024, se han ejecutado 44 proyectos estratégicos vinculados a 35 temáticas clave, de los cuales 14 corresponden a actividades formativas que han beneficiado a 174 auditorías internas. Como resultado de este trabajo colaborativo, las auditorías internas han generado 554 productos durante el periodo 2022-2024. Se han emitido cinco guías técnicas orientadas a fortalecer prácticas como la gestión de riesgos, control interno y auditoría eficiente, abordando temas como integridad pública, fideicomisos, infraestructura digital, reclutamiento y gestión para resultados.

El impacto de este proceso se refleja no solo en la cantidad de auditorías participantes y productos generados, sino también en la cobertura alcanzada: entre 2020 y 2024, se ha trabajado con más de 140 instituciones por año, abarcando en promedio 156 unidades anualmente. Esto confirma el carácter estructural, sostenido y articulador de la estrategia, la cual continuará en 2025 con proyectos orientados a fortalecer la función de auditoría interna, la actualización de normas técnicas y la evaluación de la calidad de esa función.

#### **5. Falta de análisis técnico y riesgos operativos**

Adicionalmente, la propuesta carece de información que permita dimensionar sus implicaciones operativas, financieras y jurídicas. No se valoran aspectos esenciales como el impacto laboral sobre el personal de auditoría interna, la viabilidad presupuestaria de absorber dichas unidades en la CGR ni los riesgos sobre el ejercicio de sus funciones sustantivas. Esta omisión refleja limitaciones en la formulación del proyecto, que refuerza su inviabilidad no solo desde el punto de vista jurídico y constitucional, sino también práctico.

DFOE-IAF-0084

7

21 de marzo, 2025

### III. Conclusiones

A partir del análisis realizado, la Contraloría General concluye que la propuesta carece de sustento técnico y normativo, ya que desnaturaliza la función de control externo asignada constitucionalmente a este Órgano, asignándole competencias propias del control interno, en contravención con el marco vigente y prácticas internacionales.

Además, introduce riesgos operativos, financieros y laborales que no han sido analizados, comprometiendo la sostenibilidad y efectividad del sistema de control y fiscalización de la Hacienda Pública. No se evidencia que el cambio propuesto aporte mejoras al modelo actual ni al fortalecimiento de las auditorías internas. Contrario a los objetivos declarados, la reforma podría debilitar la capacidad estratégica y preventiva de las auditorías internas, al alejarlas de la gestión institucional y desvirtuar su rol en el sistema de control interno.

Por lo tanto, la CGR estima que la propuesta podría generar retrocesos en la fiscalización de la Hacienda Pública. Finalmente, se considera oportuno que cualquier reforma en esta materia sea consultada con las auditorías internas del sector público, actores clave para garantizar un control efectivo, transparente y eficiente.

Atentamente,

Jessica Víquez Alvarado  
**Gerente de Área**

Alexa González Chaves  
**Fiscalizadora**

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

SMG/KCM/mmd

**Ce:** Despacho Contralor, CGR  
Gerente de División

**NI:** 5637-2025

**G:** 2025001579-1

**P:** 2025008215