

Al contestar refiérase
al oficio n.º **08750**

30 de abril, 2025
DFOE-SOS-0176

Señora
Karen Espinoza Vindas
Auditora Interna
INSTITUTO COSTARRICENSE DE ACUEDUCTOS Y ALCANTARILLADOS

Estimada señora:

Asunto: Emisión de criterio acerca de las competencias de un auditor interno para organizar la auditoría interna

Nos referimos a su oficio n.º AU-2024-00323 del 12 de marzo de 2025, relativo a la solicitud de un criterio sobre el alcance de las competencias de un auditor interno para organizar la Auditoría Interna, la procedencia de un estudio técnico para nombrar un subauditor y las competencias del jerarca para realizar una reorganización institucional sin considerar el criterio del auditor interno.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

La Auditoría Interna del Instituto Costarricense de Acueductos y Alcantarillados (AyA), solicitó el criterio del Órgano Contralor respecto de las siguientes preguntas:

- “a. ¿Hasta dónde llegan las competencias de un auditor interno para organizar la auditoría interna? ¿La gerencia general o la junta directiva pueden realizar una reorganización institucional o reestructuración sin considerar al auditor interno?*
- b. Los LINEAMIENTOS SOBRE GESTIONES QUE INVOLUCRAN A LA AUDITORÍA INTERNA PRESENTADAS ANTE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA norman en el lineamiento 2.1.1 “Cada institución deberá determinar, según su necesidad y conveniencia, si requiere el nombramiento de un subauditor interno, para lo cual deberá realizar un estudio técnico en el que se considere el volumen, periodicidad y complejidad de los procesos de la unidad de auditoría*

i. ¿Antes de la apertura de un concurso público de plaza de subauditor debe formalizarse dicho estudio técnico?

ii. ¿Debe ser la Junta Directiva la que formule el estudio técnico o el auditor interno por su competencia de organizar la Auditoría Interna?"

El criterio de la consultante es que la competencia del auditor interno para organizar la unidad de control es plena, para lo que debe coordinar la aprobación con la Junta Directiva, la Dirección de Planificación Estratégica y la Dirección de Gestión de Capital Humano. Además, señala que de acuerdo a la legalidad, se requiere un estudio técnico realizado por el auditor interno y aprobado por el jerarca, todo antes de iniciar un concurso público para llenar la plaza vacante de subauditor.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General se encuentra regulado en el artículo 29 de su Ley Orgánica¹, que establece que el Órgano Contralor ejerce dicha potestad en el ámbito de sus competencias, de manera que atiende las consultas que al efecto le dirijan los órganos parlamentarios, los diputados, los sujetos pasivos y los sujetos privados no contemplados en el inciso b) del artículo 4, de la indicada ley.

Al respecto, se emitió el “Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General”², donde se establecen las condiciones para el trámite y atención de las consultas ingresadas como parte del ejercicio de la competencia consultiva.

De conformidad con los artículos 8 y 9 del citado Reglamento, esta 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 Administración, 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.

¹ Ley n.º 7428 del 7 de setiembre de 1994.

² Resolución n.º R-DC-0197-2011 del 13 de diciembre del 2011.

III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

A. Sobre las competencias de un auditor interno para organizar la auditoría interna

En primer término, es relevante hacer referencia a lo indicado en la Ley General de Control Interno (LGCI)³, cuyos artículos 7 y 9 obligan a los entes y órganos sujetos a ésta ley a disponer de un sistema de control interno cuyos componentes orgánicos son la administración activa y la auditoría interna, conforman los componentes orgánicos del sistema de control interno. De igual forma, indica que el establecimiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación de ese sistema es responsabilidad del jerarca y titulares subordinados, quienes deben realizar las acciones necesarias para garantizar su efectivo funcionamiento⁴.

Así, en los artículos 2, 21 y 25 de la LGCI, desde una perspectiva funcional de ambos componentes orgánicos, se establece que corresponde a la Administración Activa la función decisoria, ejecutiva, resolutoria, directiva u operativa; y por su parte, corresponde a la Auditoría Interna proporcionar seguridad a la administración al validar y mejorar sus operaciones y contribuir a que se alcancen los objetivos institucionales, todo por medio del ejercicio de sus funciones de manera objetiva, asesora y con independencia funcional y de criterio.

En lo que se refiere a la conformación y organización de las auditorías internas para todas las entidades públicas, en su artículo 23, dicha Ley señala que esas unidades se organizan y funcionan conforme lo disponga su titular, con la obligada atención de las directrices que para esos efectos emita la Contraloría General. Además, dispone que cada auditoría tendrá un reglamento de organización y funcionamiento, que deberá ser aprobado por el Órgano Contralor, y que esa unidad deberá mantener actualizado, según el artículo 22 inciso h) de dicha Ley.

Sumado a ello, las [Normas para el ejercicio de la auditoría interna en el Sector Público](#)⁵, en su numeral 1.1.2, refieren a que la organización y el funcionamiento de la Auditoría Interna deben formalizarse en un reglamento aprobado por las autoridades competentes, que se mantenga actualizado y que contenga las definiciones atinentes al marco de acción del ejercicio de esa actividad.

³ Ley n.º 8292 del 31 de julio del 2002.

⁴ Artículo 10, Ley General de Control Interno

⁵ Resolución n.º R-DC-119-2009 del 16 de diciembre de 2009.

Por su parte, los [Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la Contraloría General](#)⁶, indican que el Auditor Interno debe presentar al jerarca, para su aprobación, el proyecto de reglamento de organización y funcionamiento interno (numeral 5.1); y que las modificaciones a este reglamento, deberán ser propuestas por el Auditor Interno para aprobación del jerarca (numeral 5.3).

De esta manera, al ejercer sus encargos con independencia funcional en cuanto a organización y el ejercicio de sus competencias, la Auditoría Interna goza de autonomía de criterio, que entre otros, incluye el manejo de recursos, ejecución de tareas y otros. No obstante, esta autonomía respecto de su organización y funcionamiento, encuentra sus límites al requerir por parte del jerarca y de la Contraloría General la aprobación del proyecto de reglamento.

Por lo tanto, considera el Órgano Contralor que, al amparo del principio de legalidad, es la propia auditoría interna quien propone, establece, deroga o modifica su reorganización y funcionamiento, todo sujeto a una aprobación superior.

Sin embargo, debe considerarse que está dentro de las competencias de la administración, y por ende su jerarca, definir la estructura administrativa y organizacional de la institución reflejada en todas sus dependencias, incluyendo a la Auditoría Interna que sigue siendo parte de la institución, de manera que esa unidad puede también ser parte de procesos promovidos por el jerarca como reorganización, movilidad, modernización o similares, los cuales, en caso de afectar el funcionamiento de esa unidad de control, deberán ser consultados a su titular en los términos que establece el artículo 28 de la LGCI.

B. Sobre los estudios técnicos y el nombramiento de subauditor

Respecto de la competencia para realizar estudios técnicos sobre los recursos de la Auditoría Interna, es importante resaltar que recae sobre la propia auditoría interna determinar cuál es su necesidad de recursos y gestionar ante su jerarca la dotación respectiva, para lo cual debe tener presente las posibilidades institucionales de otorgar una mayor o menor cantidad. En ese sentido, la norma 2.4 de las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna señalan:

*“El Auditor Interno debe gestionar que los recursos de la auditoría interna sean adecuados y suficientes. Ante limitaciones de recursos que afecten la cobertura y alcance de la actividad de auditoría interna, **debe presentar al jerarca un estudio técnico sobre las necesidades de recursos, debidamente fundamentado, de***

⁶ Resolución n.º R-CO-83-2018 del 9 de julio de 2018.

conformidad con la normativa sobre el particular.” Resaltado no es del original.

En concordancia, los Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna, en su artículo 7.2.1 inciso a) indican:

“Corresponde a la Auditoría Interna determinar técnicamente sus necesidades de recursos, mediante un estudio que considere al menos su ámbito de acción, los riesgos asociados a los elementos de su universo de auditoría, el ciclo de auditoría y el comportamiento histórico de los recursos institucionales y de la Auditoría Interna, así como el volumen de actividades que ésta ha desarrollado y pretende desarrollar. El estudio debe contener, como resultado, la cantidad y las características de los recursos requeridos para el ejercicio de la actividad de auditoría interna, con la cobertura y el alcance debidos, así como una identificación de los riesgos que asume el jerarca si la dotación de recursos de la Auditoría Interna no es suficiente. El estudio deberá actualizarse cuando las circunstancias así lo determinen o el Auditor Interno lo considere pertinente.” Resaltado no es del original.

Con base en esta normativa, es claro que la Auditoría Interna tiene la facultad de realizar un estudio técnico acerca de los recursos que requiere, incluyendo los recursos humanos, sin embargo, esto no quiere decir que la Administración esté imposibilitada de ejecutar valoraciones técnicas por su propia cuenta, sea para analizar la procedencia de la cantidad de recursos solicitada por la unidad de control o para determinar si procede algún cambio en la cantidad de recursos asignados.

Al respecto, el mismo artículo 7.2.1 de Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna, en su inciso b), señala que 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.”*. Lo que implica que el jerarca debe también realizar las valoraciones que estime necesarias para justificar técnicamente el otorgamiento de recursos a la unidad de control.

En ese mismo sentido, el jerarca podría realizar estudios técnicos que le permitan justificar la disminución de plazas en la Auditoría Interna por procesos de modernización o reorganización administrativa que promueva la entidad, de manera que esa unidad de control pueda analizar esas justificaciones técnicas al momento de definir si otorga su autorización a la disminución en apego a lo descrito en el artículo 28 de la LGCI.

Así las cosas, se tiene que ambas instancias, tanto la Auditoría Interna como el jerarca, están en la facultad de realizar estudios técnicos relacionados con los recursos asignados a esa unidad de control, incluidos los recursos humanos, ya que el ordenamiento prevé que según la potestad que se esté ejerciendo, ambas podrían ejecutar valoraciones técnicas respecto del asunto según la finalidad de cada caso.

Ahora bien, sobre la consulta relacionada a la necesidad de realizar un estudio técnico previo a la apertura de un concurso para ocupar la plaza de subauditor interno, es necesario tener en consideración que los estudios técnicos a los que se refiere la normativa citada en los párrafos anteriores, hacen referencia a valoraciones que se ejecutan para definir si existe la necesidad de asignación de recursos que justifiquen la creación de plazas, entre ellas, la plaza del subauditor interno.

En ese sentido, el numeral 2.2.1 de los Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la Contraloría General, antes citados, señalan que *“Cada institución deberá determinar, según su necesidad y conveniencia, si requiere el nombramiento de un subauditor interno, para lo cual deberá realizar un estudio técnico en el que se considere el volumen, periodicidad y complejidad de los procesos de la unidad de auditoría”*.

Una vez que los estudios técnicos han justificado la inclusión de una plaza de subauditor interno, y la Administración ha dispuesto ya de su creación y ha realizado las gestiones necesarias para la existencia de la plaza (incorporación en los manuales de puestos u otros según sea el caso), no es necesario que se repitan los estudios técnicos cada vez que se requiera autorizar un nombramiento en esa plaza al estar vacante.

Lo anterior, es consistente con la obligación impuesta a la Administración en el artículo 28 de la LGCI, el cual es claro en señalar que las plazas vacantes de la Auditoría Interna deberán llenarse en un plazo máximo de tres meses, pudiendo ampliarse únicamente por razones acreditadas; la existencia de una regulación como ésta promueve que los nombramientos de las plazas disponibles en dicha unidad se ejecuten de manera expedita y oportuna, evitando retrasos innecesarios que puedan repercutir negativamente en su desempeño.

En ese sentido, cuando una plaza de subauditor ya existe y se encuentra vacante, es obligación del jerarca, solicitar al titular subordinado competente realizar el concurso público respectivo, con el fin de ocupar esa plaza en el plazo definido por la norma y garantizar el funcionamiento adecuado del sistema de control interno, para lo cual no necesita estudios técnicos previos.

Finalmente, corresponde reiterar lo expuesto en el oficio n.º 79 (DFOE-SOS-0009) del 10 de enero de 2024, dirigido a esa Auditoría Interna del AYA, respecto de la importancia del rol del subauditor dentro de la auditoría. La supervisión, que es parte de

las revisiones continuas del desempeño del sistema de control de calidad, asegura la aplicación oportuna de mejoras y la corrección de errores en los procesos y productos de las unidades de Auditoría Interna. Por lo tanto, la existencia de un subauditor es uno de los medios que permiten garantizar la calidad de los servicios, contribuyendo al logro de los objetivos institucionales.

IV. CONCLUSIONES

1. Las auditorías internas gozan de independencia funcional y organizativa para plantear su propio proyecto de reglamento de funcionamiento, con base en sus necesidades técnicas y universo auditable, el cual debe ser sometido a aprobación del jerarca y de la Contraloría General.
2. Tanto la Auditoría Interna como el jerarca están en la facultad de realizar estudios técnicos relacionados con los recursos asignados a esa unidad de control, incluidos los recursos humanos, esto según la potestad que se esté ejerciendo y sus competencias.
3. Cuando se encuentre la plaza vacante de subauditor interno, el jerarca deberá solicitar al titular subordinado competente realizar el concurso público respectivo para el nombramiento de dicho puesto, todo dentro del plazo previsto por la LGCI, con el fin de fortalecer el sistema de control interno.
4. Para la apertura de un concurso público para llenar una plaza vacante de subauditor interno, no se requiere que se ejecute un estudio técnico previo, toda vez que dicha plaza ya fue aprobada.

Finalmente, les informamos que la Contraloría se encuentra en un proceso de mejora continua para ofrecer productos y servicios de calidad, implementando procesos ágiles, flexibles y centrados en el cliente. Por esta razón, pone a disposición un medio sencillo para la presentación de documentos, que será el medio oficial de correspondencia ante la institución en el corto plazo. Puede acceder a este medio en el siguiente enlace: [Presentación de documentos](#). Les invitamos a utilizarlo para enviar sus comentarios y observaciones a la citada propuesta de reforma.

Atentamente,

Lía Barrantes León
Gerente de Área

María Virginia Cajiao Jiménez
Abogada Fiscalizadora

CGR | Firmado
digitalmente
Valide las firmas digitales