

Al contestar refiérase
al oficio n.º **09445**

15 de mayo, 2025
DFOE-CIU-0186

Señor
Henry Arley Pérez
Auditor Interno
**INSTITUTO NACIONAL DE VIVIENDA
Y URBANISMO (INVU)**

Estimado señor:

Asunto: Emisión de criterio referente a la asignación y disposición de recursos a cargo de la Auditoría Interna.

Se comunica el resultado de la atención del oficio suscrito bajo numeral AI-083-2025 del 09 de abril de 2025, mediante el cual solicita criterio de la Contraloría General de la República respecto a “la libertad de poder ejecutar su presupuesto” por parte de la Auditoría Interna, así como a identificar los procedimientos a disposición del órgano auditor cuando “enfrenta interferencias de la administración activa, en la ejecución de su presupuesto” que comprometen su independencia.

El contexto planteado en la gestión señala que si una auditoría interna necesita, por ejemplo, adquirir equipos tecnológicos sin contar con políticas institucionales de seguridad y tecnología aprobadas, se genera un riesgo considerable para la protección y confidencialidad de la información. Este riesgo se incrementa aún más cuando se emplean tecnologías avanzadas sin un marco normativo vigente, lo que dificulta la trazabilidad y seguridad de la información sensible, compromete la integridad de los procesos de auditoría y expone a la institución a posibles vulnerabilidades.

La postura de la Auditoría Interna del INVU es que debe contar con plena autonomía funcional, lo que implica que no debe haber interferencias en su gestión ni en la ejecución presupuestaria de sus recursos, los cuales ya han sido debidamente planificados y aprobados. A partir del propio ordenamiento jurídico vigente concluye que cualquier acción de la administración activa que interfiera, retrase u obstaculice la ejecución de su presupuesto contraviene el principio de independencia funcional y de

criterio establecido en la Ley General de Control Interno. Por ello, solicita a la Contraloría General de la República su criterio sobre la asignación de recursos a favor del órgano auditor y los mecanismos disponibles a ejecutar en caso que se den interferencias que impidan plenamente el ejercicio de sus funciones.

I. CONSIDERACIONES DE ADMISIBILIDAD

De manera inicial, debemos señalar que la Contraloría General de la República ejerce la potestad consultiva cuando la temática que presenten los sujetos legitimados tenga relación con los componentes y el ordenamiento de control y fiscalización superior de la Hacienda Pública, lo cual está regulado en el artículo 29 de su Ley Orgánica, n.º 7428 y en el “Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República”¹ con el propósito de emitir criterios jurídicos que constituyen insumos para la toma de decisiones por parte de los sujetos consultantes, sin que ello exima al propio consultante de efectuar su valoración del tema, ni le limite o sustituya en la toma de decisiones en esferas que le son atinentes de manera exclusiva.

En el artículo 8 de la norma reglamentaria antes mencionada, se establece como parte de los requisitos que deben cumplirse al momento de remitir consultas a la Contraloría General, que éstas deben: “...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”.

Este proceder es coherente con la finalidad propia del proceso consultivo, puesto que no se pretende sustituir al consultante en la toma de decisiones sobre 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, generan altos riesgos para el abordaje preciso de lo consultado generando eventualmente un pronunciamiento errado en sus conclusiones.

Ahora bien, la gestión plantea una temática relacionada con el ordenamiento y los componentes de control y fiscalización de la Hacienda Pública, encontrándose integrada dentro de las competencias para promulgar e interpretar normativa técnica al respecto, otorgadas a la Contraloría General como rector de dicho sistema, tanto en el artículo 3 de la Ley General de Control Interno como el artículo 12 de su Ley Orgánica n.º 7428. Por lo tanto, al cumplirse los requisitos para la presentación de las consultas por parte del gestionante, conforme lo indica el artículo 9 del Reglamento supra citado se admiten para su atención por el fondo las consultas planteadas, procediéndose a emitir las siguientes consideraciones generales como criterio vinculante, con el fin de contribuir a la debida implementación y ejecución del sistema de control interno.

¹ Emitido mediante la resolución N.º R-DC-197-2011 del Despacho de la Contraloría General de la República, dictada al ser las ocho horas del trece de diciembre de dos mil once.

Es importante aclarar que esta participación no supe, restringe ni condiciona la exclusiva responsabilidad del consultante y de los órganos institucionales implicados, de acuerdo con sus propias competencias en la toma de decisiones particulares y su eventual ejecución, en apego al principio de juridicidad derivado del artículo 11 de la Constitución Política y el artículo 11 de la Ley General de la Administración Pública n.º 6227.

II. CRITERIO VINCULANTE

a. Sobre el deber de asignación de recursos a la auditoría Interna

Inicialmente debe considerarse que la auditoría interna, conforme a la Ley General de Control Interno N.º 8292, es un componente esencial del sistema de fiscalización de la Hacienda Pública. Su función es evaluar la gestión de riesgos, el control interno y los procesos de dirección para garantizar el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Para preservar su independencia y eficacia, la ley establece que el personal de auditoría interna debe ejercer sus atribuciones sin interferencias del jerarca o la administración activa. En este sentido, el artículo 27 de la Ley N.º 8292 obliga al jerarca institucional a asignar los recursos necesarios para su funcionamiento, asegurando su financiamiento y autonomía operativa.

En este sentido, la Contraloría General de la República ha sido enfática en señalar que la asignación adecuada de los recursos a la auditoría interna, según lo dispuesto en el artículo 27 de cita, obedece a la responsabilidad fundamental del jerarca de establecer, mantener, perfeccionar y evaluar el sistema de control interno institucional, asignada en el artículo 10 de la Ley General de Control Interno, siendo la Auditoría Interna componente orgánico y funcional de ese sistema. De igual manera, queda claro según dicho artículo, que los trámites que se lleven a cabo por parte de la administración activa, respecto de la disposición de los recursos ya aprobados a la Auditoría Interna, requieren el criterio del titular de esa actividad, en resguardo de su independencia funcional y de criterio y de la labor de fiscalización a su cargo.²

Es claro, que la asignación de recursos a la Auditoría Interna debe estar enmarcada dentro de márgenes de razonabilidad y posibilidad institucional, considerando además lo dispuesto en la normativa vinculante emitida por esta Contraloría General³.

² Oficio Nro. 14333 (FOE-SM-2242) del 23 de noviembre de 2007. Oficio 10635 (DOFE-IFR-0302) del 27 de julio de 2015.

³ De acuerdo con la norma 7.2.10 de los Lineamientos supracitados “En caso de que existan restricciones o limitaciones de orden presupuestario técnicamente justificadas y documentadas, que no hagan factible solventar en su totalidad las necesidades de recursos que plantea la Auditoría Interna, el jerarca deberá dialogar con ésta a fin de convenir sobre la dotación que podría concederse, de modo que se garantice que esa unidad se desempeñe de manera eficiente y eficaz, y se cubran hasta donde sea posible sus necesidades reales. Si el jerarca otorga a la Auditoría Interna los recursos solicitados, o si se logra un acuerdo entre el jerarca y la Auditoría Interna sobre una dotación menor debidamente justificada, el jerarca debe instruir a las instancias de la entidad para que emprendan las acciones a fin de obtener y brindar esos recursos, incluyendo la coordinación con las entidades externas que tengan injerencia sobre la asignación de recursos a la institución como un todo.”

En este contexto, los "Lineamientos sobre gestiones de auditoría interna ante la Contraloría General de la República" regulan el proceso de solicitud y asignación de recursos, estableciendo dos responsabilidades principales: el jerarca, encargado de garantizar la dotación necesaria, y el auditor interno, responsable de formular y ejecutar el presupuesto conforme a su plan de trabajo.

El lineamiento 7.1.2 de la Contraloría define las funciones de cada instancia involucrada. La Auditoría Interna debe solicitar técnicamente los recursos y rendir cuentas sobre su uso. El jerarca debe analizar la solicitud, justificar cualquier reducción en la dotación y gestionar, si es necesario, la obtención de recursos externos. La administración activa, por su parte, debe seguir las instrucciones del jerarca y garantizar el uso adecuado de los recursos asignados.

En este contexto los titulares subordinados y colaboradores responsables de la gestión y seguimiento de la asignación de los recursos aprobados a la auditoría interna, deberán garantizar que se encuentren disponibles para su uso y no se destinen a fines o unidades diferentes, con el fin de asegurar la continuidad y sostenibilidad de la auditoría interna, conforme con lo dispuesto en el ordenamiento jurídico. Además, deberán proceder conforme a los plazos establecidos una vez que los recursos hayan sido aprobados por el jerarca.

Este marco de responsabilidades compartidas garantiza la operatividad y autonomía de la Auditoría Interna, promoviendo una gestión eficiente y coordinada de los recursos destinados a la fiscalización institucional.

b. Sobre la administración por parte de la auditoría interna de su presupuesto

El marco legal del control interno permite a la Auditoría Interna gestionar su propio presupuesto según sus necesidades para cumplir su plan de trabajo. De acuerdo con el artículo 27 de la Ley N.º 8292, debe asignársele una categoría programática para la disposición de sus recursos, considerando el criterio del auditor interno y las instrucciones de la Contraloría General de la República.

El jerarca institucional tiene la responsabilidad de garantizar los recursos necesarios para el funcionamiento de la Auditoría Interna, incluyendo personal, equipos, transporte, capacitación y otros insumos. Aunque el jerarca decide sobre la asignación presupuestaria, debe tomar en cuenta el criterio del auditor interno y las directrices de la Contraloría. Asimismo, el jerarca debe instruir a la administración activa para que facilite el control y uso eficiente de los recursos asignados, asegurando una adecuada gestión presupuestaria. La administración activa debe llevar un registro separado del presupuesto de la Auditoría Interna, detallado por objeto de gasto, y garantizar su correcta ejecución, lo cual no equivale a la propia disposición de los recursos, los cuales exclusivamente deben ser dispuestos por la propia Auditoría Interna en función del cumplimiento de las actividades planificadas previamente coordinadas y aprobadas por el jerarca.

La norma 7.3.2 de los Lineamientos estipula que la Auditoría Interna debe tener libertad para utilizar los recursos aprobados conforme a sus necesidades. Cualquier modificación en la asignación presupuestaria debe considerar el criterio del auditor interno y garantizar la independencia funcional y operativa de la auditoría.

En este contexto, el auditor interno, como responsable de la gestión y funcionamiento de la Auditoría Interna, debe rendir cuentas sobre el uso de los recursos asignados. Además, cualquier cambio en el presupuesto debe ser valorado por el jerarca institucional, asegurando que no afecte la continuidad ni la independencia de la auditoría.

c. Sobre procedimientos que resuelven eventuales desacuerdos en la dotación de recursos de la auditoría interna

El jerarca, como superior directo administrativo, tiene el deber exclusivo de hacer la asignación de recursos a la auditoría interna considerando las necesidades expuestas por el propio auditor interno, de conformidad con las políticas y regulaciones internas y externas sobre plazo y criterios para la asignación de recursos. Tal determinación no debe supeditarse a otra instancia de menor rango dentro de la institución, de acuerdo a la propia relación jerárquica que existe entre el superior y la auditoría interna, a fin de proteger la independencia funcional y de criterio del órgano de control⁴.

La existencia de un eventual desacuerdo entre el auditor interno y la resolución del jerarca respecto de su solicitud de recursos está prevista y regulada en, la norma 7.2.11 de los Lineamientos del Órgano Contralor que, en primera instancia establece que el auditor debe expresar su inconformidad y señalar los riesgos que podrían afectar la actividad de auditoría, aportando información pertinente. Ante ello, el jerarca debe responder dentro del plazo establecido en la normativa interna. Si el desacuerdo persiste, el auditor interno debe documentar la limitación de recursos y reiterar al jerarca los riesgos y la posible responsabilidad que éste asumiría, según el artículo 39 de la Ley General de Control Interno.

En caso de que la discrepancia se deba a la falta de ejecución del presupuesto aprobado a la auditoría interna por parte de un titular subordinado de la administración activa, el auditor interno debe advertir inicialmente al funcionario para que corrija su actuación, señalando los riesgos que se generan por la falta de dotación oportuna que permita a la actividad cubrir su universo auditable de conformidad con el ciclo planeado, así como proyectar el impacto que estos riesgos tendrían ante una eventual materialización. Si este no lo hace, el auditor debe informar al jerarca y documentar las restricciones que afectan el desarrollo de la auditoría, con el objetivo de que el jerarca instruya al funcionario a corregir inmediatamente y garantizar razonablemente la disponibilidad y uso correcto de los recursos, conforme al lineamiento 7.1.2 de la normativa de la Contraloría General de la República.

⁴ Ver norma 7.2.10 de los Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la Contraloría General de la República

Debe tenerse presente que tanto el jerarca como los titulares subordinados tienen la obligación de garantizar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, corrigiendo oportunamente cualquier desviación o irregularidad injustificable que impida a sus componentes actuar conforme a lo establecido en los artículos 10 y 12 de la Ley N.º 8292. Además, cualquier acción sin justificación válida y razonable que debilite el sistema de control interno o que omita las medidas necesarias para su implementación, mantenimiento o mejora constituye una causal de responsabilidad administrativa, según lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley General de Control Interno.

De forma particular la supra citada norma indica:

“ cabrá responsabilidad administrativa contra el jerarca que injustificadamente no asigne los recursos a la auditoría interna en los términos del artículo 27 de esta Ley.// Igualmente, cabrá responsabilidad administrativa contra los funcionarios públicos que injustificadamente incumplan los deberes y las funciones que en materia de control interno les asigne el jerarca o el titular subordinado, incluso las acciones para instaurar las recomendaciones emitidas por la auditoría interna, sin perjuicio de las responsabilidades que les puedan ser imputadas civil y penalmente. // El jerarca, los titulares subordinados y los demás funcionarios públicos también incurrirán en responsabilidad administrativa y civil, cuando corresponda, por obstaculizar o retrasar el cumplimiento de las potestades del auditor, el subauditor y los demás funcionarios de la auditoría interna, establecidas en esta Ley...”

d. Sobre procesos de contratación requeridos por la Auditoría Interna

Cuando la satisfacción de una necesidad de la Auditoría Interna requiera la celebración de un proceso de contratación específico, corresponderá a la Auditoría Interna definir los requerimientos mínimos del pliego de condiciones de acuerdo con sus necesidades y con el apoyo de las áreas técnicas, jurídica y administrativas de la entidad, igualmente respecto a la evaluación de las ofertas presentadas, la ejecución de los procedimientos respectivos y la formalización del contrato, salvo que se trate de un objeto cuyo análisis técnico deba recaer en la Auditoría Interna. Esto sin demeritar la sujeción que, por ejemplo, en materia de compra de equipo tecnológico se tenga fijada en la propia institución, con base en sus propias necesidades y capacidad.

La norma 7.3.8 de los Lineamientos prevé la necesaria coordinación entre el órgano auditor y la administración activa en la identificación de necesidades comunes o en la identificación de requerimientos técnicos que eventualmente necesitan ser coincidentes bajo estándares de seguridad institucional y del propio sector público.

Ahora bien, si la institución no cuenta aún con políticas institucionales de tecnología de la información y seguridad de la información debidamente aprobadas, los requerimientos que realice la auditoría interna, así como los de la propia administración activa no se encuentran sujetos al libre albedrío, sino que dicha discrecionalidad, -así como toda actuación del sector público-, se encuentra sometida al principio de legalidad, que de acuerdo al artículo 11 de la Constitución Política y 11 de la Ley General de la Administración Pública N.º 6227.

Bajo este contexto, la definición de requerimientos de equipamiento tecnológico debe estar sometida a límites que le impone el ordenamiento jurídico⁵ expresa o implícitamente, así como buenas prácticas nacionales e internacionales, para lograr que la toma de decisión y su ejercicio sea eficiente y razonable, debiendo quedar claro que en ningún caso podrán dictarse o ejecutar actos contrarios a reglas unívocas de la técnica, la ciencia, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia⁶, que impidan la continuidad de los servicios esenciales de la institución.

Asimismo, ante la eventualidad y riesgo de no contar con las políticas institucionales de tecnología de la información y seguridad de la información mediante los procedimientos y productos correspondientes la propia auditoría interna está en el deber de advertir y recomendar oportunamente al jerarca y a los titulares subordinados la generación de los cambios que a nivel interno deben realizarse para ajustar conforme a derecho la toma de decisión y ejecución de actuaciones por parte de la administración.

III. Conclusiones

1. La Ley General de Control Interno establece la auditoría interna como un componente esencial de la fiscalización pública, imponiendo el deber al jerarca de asignarle de forma razonable y proporcional los recursos necesarios para garantizar su independencia operativa y funcional.
2. La Auditoría Interna ejecuta su propio presupuesto asignado previamente aprobado por el jerarca, conforme la planificación anual presentada, teniendo el deber de rendir cuentas sobre su uso.
3. Ante desacuerdos en la dotación de recursos, la normativa prevé un proceso donde el auditor interno expresa su inconformidad y plantea los riesgos asociados, ante el titular subordinado o ante al jerarca, siendo este último el responsable de girar las instrucciones a la administración activa para garantizar la dotación de los recursos necesarios a la auditoría interna.

⁵ Entre otras: Ley marco de acceso a la información pública N.º 10554. Ley de protección de la persona frente al tratamiento de sus datos personales N.º 8968. Ley N.º 9452 se aprobó, en cada una de sus partes, la adhesión al Convenio sobre la Ciberdelincuencia, hecha en Budapest el 23 de noviembre de 2001. Reglamento sobre medidas de ciberseguridad aplicables a los servicios de telecomunicaciones basados en la tecnología de quinta generación móvil (5G) y superiores Decreto Ejecutivo 44196 del 25 de agosto de 2023. Normas técnicas para la gestión y el control de las tecnologías de información emitidas por MICITT. Estrategia Nacional de Ciberseguridad 2023-2027. Código Nacional de Tecnologías Digitales MICITT 2023. Norma ISO 27001 Estándar para implementar, mantener y mejorar continuamente un sistema de gestión de seguridad de la información.

⁶ Tal como lo imponen los artículos 4. 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública N.º 6227

4. En caso que de forma injustificada no se le asigne o se permita la ejecución de los recursos necesarios a la auditoría interna, el titular subordinado o el propio jerarca podrían tener responsabilidad administrativa por impedir o limitar el ejercicio de la actividad de control interno.
5. La Auditoría Interna definirá los requerimientos mínimos del pliego de condiciones conforme a sus necesidades, con el apoyo de las áreas técnicas, jurídicas y administrativas de la entidad. Asimismo, será responsable de la evaluación de ofertas, la ejecución de los procedimientos y la formalización del contrato, excepto cuando el análisis técnico del objeto contractual recaiga inherentemente en la propia Auditoría Interna. Todo lo anterior se realizará sin perjuicio de las normativas institucionales vigentes, como las aplicables a la adquisición de equipo tecnológico, que atienden a las necesidades y capacidades de la entidad.
6. En caso de identificar riesgos institucionales sobre la necesidad de que se emitan y ejecuten políticas institucionales, por ejemplo, en materia de tecnología y seguridad de la información la auditoría interna está en el deber de advertir y recomendar oportunamente al jerarca y a los titulares subordinados la atención de dicho riesgo mediante los productos y servicios que legalmente está dispuesta a ejecutar.

Atentamente,

Marcela Aragón Sandoval
Gerente de Área

Yorleny Rojas Ortega
Asistente Técnico

José Francisco Monge Fonseca
Fiscalizador

CGR | Firmado
digitalmente
Valide las firmas digitales

mrp

G: 2025002070

NI: 8488