

Al contestar refiérase

al oficio N° **09820**

22 de mayo, 2025  
**DFOE-LOC-0864**

Licenciado  
Alexis Arroyo Bonilla  
Auditor Interno  
[aarroyo@naranjo.go.cr](mailto:aarroyo@naranjo.go.cr)  
**MUNICIPALIDAD DE NARANJO**

Estimado señor:

**Asunto:** Emisión de criterio solicitado por el auditor interno de Naranjo, sobre los planes de trabajo anuales de la Unidad de Auditoría Interna

Nos referimos a su oficio n.º MN-AUDI-OF-094-2025 de 28 de marzo de 2025, registrado en esa fecha, donde solicita criterio sobre los planes de trabajo anuales de la Unidad de Auditoría Interna.

## **I. MOTIVO DE LA GESTIÓN**

En el texto de la consulta, plantea el caso de que una municipalidad tenga manuales que regulan la forma en que cada proceso institucional deberá formular sus respectivos planes anuales de trabajo; por lo que, se solicita criterio a la Contraloría General en relación con (...) *la elaboración de los Planes Anuales de Trabajo de las Auditorías Internas:*

- a. *¿Tendría prioridad lo dispuesto en esos manuales o, por el contrario, se debería priorizar lo que sobre el tema establezca el reglamento de organización y funcionamiento de cada Auditoría Interna?*
- b. *En caso de que así lo establecieran tales manuales, ¿sería procedente que un auditor interno sometiera el plan anual de trabajo de una auditoría interna a la revisión, ajuste y/o aprobación de funcionarios de la administración activa?*

DFOE-LOC-0864

2

22 de mayo, 2025

Es criterio de la consultante que (...) *En caso de existir lineamientos que regulen una misma materia (planes anuales de trabajo, en este caso hipotético), pero emitidos por distintos componentes orgánicos del sistema de control interno (administración activa y auditoría interna); deberían prevalecer, al menos en lo que concierne a la Auditoría Interna, aquellos que resulten propios de esa área; lo anterior por especialidad de la materia, pero, sobre todo, en procura de una mejor salvaguarda de la independencia funcional y de criterio de esa actividad.*

## II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General se encuentra regulado, en el artículo 29 de la Ley Orgánica (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 el [Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República](#) (Reglamento de Consultas)<sup>2</sup>, 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 Unidad de 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.

---

<sup>1</sup> Ley n.º 7428 de 7 de setiembre de 1994.

<sup>2</sup> Resolución n.º R-DC-197-2011 de 13 de diciembre de 2011.

DFOE-LOC-0864

3

22 de mayo, 2025

### III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

#### a. Independencia funcional y de criterio de la Auditoría Interna

El artículo 25 de la Ley General de Control Interno (LGCI)<sup>3</sup> señala que los funcionarios de la auditoría interna ejercerán sus atribuciones con total independencia funcional y de criterio respecto del jerarca y de los demás órganos de la administración activa.

Las [Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público](#) (NEAISP)<sup>4</sup>, definen la independencia funcional y de criterio en los siguientes términos:

**Independencia de criterio:** *Condición según la cual la auditoría interna debe estar libre de injerencias del jerarca y de los demás sujetos de su competencia institucional, en la ejecución de sus labores.*

**Independencia funcional:** *Atributo dado por la posición de la auditoría interna en la estructura organizacional, como un órgano asesor de alto nivel dependiente del jerarca. (El resaltado corresponde al original)*

La Contraloría General<sup>5</sup> ha indicado en diversas oportunidades que (...) *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.*

#### b. Plan de trabajo de la Unidad de Auditoría Interna

El artículo 22 inciso f) de la LGCI establece que es competencia de la auditoría interna, preparar sus planes de trabajo.

---

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

<sup>4</sup> Resolución n.º R-DC-119-2009 de 16 de diciembre de 2009.

<sup>5</sup> Ver los oficios n.ºs [03699 \(DFOE-CIU-0096\)](#) de 7 de marzo de 2025, [06766 \(DFOE-CAP-1352\)](#) de 25 de abril de 2022 y [08497 \(DFOE-CIU-0073\)](#) de 10 de junio de 2021.

En línea con lo anterior, las normas 2.2, 2.2.1, 2.2.2 y 2.2.3 de las NEAISP, señalan lo siguiente:

**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.*

**2.2.1 Planificación estratégica** *El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben establecer una planificación estratégica, en la que se plasmen la visión y la orientación de la auditoría interna, y que sea congruente con la visión, la misión y los objetivos institucionales.*

**2.2.2 Plan de trabajo anual** *El auditor interno y los funcionarios de la auditoría interna, según proceda, deben formular un plan de trabajo anual basado en la planificación estratégica, que comprenda todas las actividades por realizar durante el período, se mantenga actualizado y se exprese en el presupuesto respectivo. El plan debe considerar la dotación de recursos de la auditoría interna y ser proporcionado y equilibrado frente a las condiciones imperantes en la institución y conforme a las regulaciones establecidas por los órganos competentes. Respecto de los servicios de auditoría, el plan debe detallar, al menos, el tipo de auditoría, la prioridad, los objetivos, la vinculación a los riesgos institucionales, el período de ejecución previsto, los recursos estimados y los indicadores de gestión asociados. Tales datos deben desglosarse, en lo que proceda, en cuanto a las demás actividades que contenga el plan, incluyendo, entre otras, los servicios preventivos, las labores de administración de la auditoría interna, seguimiento, aseguramiento de la calidad y otras labores propias de la auditoría interna.*

**2.2.3 Comunicación del plan de trabajo anual y sus modificaciones** **2.2.4 Control del plan de trabajo anual** *El plan de trabajo anual de la auditoría interna y el requerimiento de recursos necesarios para su ejecución, se debe dar a conocer al jerarca, por parte del auditor interno. (El resaltado corresponde al original)*

### **c. Atención de las consultas formuladas**

En atención a la pregunta a), donde se cuestiona si para elaborar el plan anual de trabajo de la auditoría interna, se debe dar prioridad a los manuales con que cuenta el gobierno local o al Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Auditoría Interna; se indica que el auditor interno puede valorar la utilidad de los instrumentos con que cuenta la Administración al momento de formular el plan de su Unidad.

DFOE-LOC-0864

5

22 de mayo, 2025

Lo anterior, en el tanto dichos instrumentos no comprometan o afecten la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna.

Ahora bien, es necesario que el plan de auditoría conforme a lo indicado en la norma 2.2.2 de las NEAISP, contenga sobre los servicios de auditoría, al menos, el tipo de auditoría, la prioridad, los objetivos, la vinculación a los riesgos institucionales, el período de ejecución previsto, los recursos estimados y los indicadores de gestión asociados.

En cuanto a la pregunta b), se consulta si el plan anual de trabajo de una auditoría interna debe someterse a la revisión, ajuste y/o aprobación de funcionarios de la administración activa.

Al respecto, el plan anual de trabajo de la auditoría interna, según la norma 2.2.3 de las NEAISP debe presentarse a conocimiento del jerarca (en el caso de los gobiernos locales al existir una diarquía<sup>6</sup>, esa función le corresponde al Concejo Municipal<sup>7</sup>); por lo que, no es factible la revisión, ajuste y/o aprobación de funcionarios de la administración activa. Actuar de otra forma, podría comprometer la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna.

#### **IV. CONCLUSIONES**

1. El plan de trabajo anual es un documento fundamental para la organización y funcionamiento de la Auditoría Interna y su elaboración es competencia primordial del auditor interno.
2. El plan de trabajo anual comprende todas las actividades por realizar durante el período, las cuales serán ejecutadas con independencia funcional y de criterio. El jerarca puede proponer ajustes a dicho plan que el auditor debe valorar.

---

<sup>6</sup> En los gobiernos locales existe una diarquía, es decir, existen dos órganos -Concejo Municipal y Alcalde-, que en grado de igualdad jerárquica y regidos por el principio de coordinación, conforman la cúspide de la estructura orgánica municipal, según lo indicado en la resolución n.º 00508-2014 de 22 de octubre de 2014 emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección III.

<sup>7</sup> El artículo 13 inciso f) del Código Municipal establece que el Concejo Municipal tiene la potestad para nombrar y remover al auditor. Es decir, que es el Concejo Municipal el jerarca de la persona auditora interna.

DFOE-LOC-0864

6

22 de mayo, 2025

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,

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

Lic. Jorge Barrientos Quirós  
**Fiscalizador**

 **Firmado digitalmente**  
Valide las firmas digitales

FARM/mgr

Ci: Expediente

NI: 7436 (2025)

G: 2025001876-1