

Al contestar refiérase
al oficio n.º **10110**

27 de mayo, 2025
DFOE-IAF-0110

Señor
Edel Reales Novoa
Gerente Secretaría del Directorio
ASAMBLEA LEGISLATIVA
ereales@asamblea.go.cr

Estimado señor:

Asunto: Emisión de criterio sobre el texto dictaminado del proyecto de ley n.º 24.007

Recientemente esta Contraloría General conoció el texto dictaminado del proyecto de ley denominado “*Reforma de varios artículos de la Ley de Control Interno, Código Municipal y a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República para fortalecer la naturaleza de las auditorías internas y su relación con la Administración Activa*”, tramitado mediante expediente legislativo n.º 24.007, producto de una revisión oficiosa de proyectos en temas vinculados a la hacienda pública y al sistema de fiscalización superior, que se encuentran en trámite en esa Asamblea Legislativa.

Si bien este nuevo texto no fue consultado a la Contraloría General, en su rol de órgano auxiliar de esa Asamblea Legislativa, y una vez analizado en detalle su contenido, se debe indicar que lejos de fortalecer el sistema de control interno del sector público y con ello el modelo de fiscalización superior -como se indica en el propio título- se debilita con reformas que afectan directamente elementos centrales del sistema.

Cabe señalar que con anterioridad, mediante oficio n.º DFOE-IAF-0016 del 1 de abril de 2024, el Órgano Contralor emitió criterio sobre el texto base del citado proyecto de ley; no obstante, el texto dictaminado incorpora nuevas disposiciones y modificaciones, las cuales introducen riesgos adicionales para el sistema de control interno y la fiscalización superior. Por tanto, este pronunciamiento integra observaciones técnicas y jurídicas adicionales, derivadas del análisis del texto dictaminado, con el fin de que sean consideradas por la Asamblea Legislativa, antes de continuar con el trámite del proyecto.

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

De acuerdo con la exposición de motivos, el proyecto de ley tiene como objetivo reformar la Ley General de Control Interno, n.º 8292 (en adelante LGCI), así como el Código Municipal, Ley n.º 7794 (en adelante CM), y la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Ley n.º 7494 (en adelante LOCGR), con el fin de fortalecer el quehacer de las auditorías internas del sector municipal en relación con las responsabilidades de la administración activa y delimitar con mayor precisión las competencias entre la administración activa y las auditorías internas. Asimismo, fortalecer las competencias de la auditoría interna

DFOE-IAF-0110

2

27 de mayo, 2025

como extensión de la función propia de la Contraloría General y evitar que al ejercer su labor se desvíe su accionar y se ejerzan competencias propias de la administración activa de la cual son parte.

Al respecto, la Contraloría General, en atención a su rol constitucional como órgano rector del sistema de control y fiscalización superior de la Hacienda Pública, conforme al artículo 183 de la Constitución Política, emite el presente **criterio técnico de oficio**, respecto del texto sustitutivo del Proyecto de Ley Expediente N.º 24.007, que introduce reformas sustantivas a diversas leyes del ordenamiento de control y fiscalización superiores. Este pronunciamiento se fundamenta en la necesidad de resguardar no solo los principios de independencia funcional y técnica, y la objetividad de la función de auditoría interna, sino también la existencia misma de estas unidades como componentes esenciales e insustituibles del SCI, en su calidad de tercera línea de defensa.

Conforme al Modelo de las Tres Líneas, estas unidades cumplen un rol diferenciado y complementario dentro de la estructura organizacional, al proveer aseguramiento independiente sobre la gestión institucional y los sistemas de control y gestión de riesgos, contribuyendo así al cumplimiento de los objetivos organizacionales. La defensa de este esquema funcional resulta indispensable para preservar la integridad del SCI, en armonía con los estándares y buenas prácticas internacionales en la materia.

Asimismo, se busca advertir sobre los nuevos riesgos regulatorios y operativos derivados de las disposiciones incorporadas en el texto dictaminado. El análisis parte del proyecto base anteriormente sometido a consulta, pero atiende también las modificaciones recientes introducidas en el texto dictaminado que, a criterio de esta Contraloría General, generan nuevos impactos negativos sobre el SCI y el modelo de fiscalización superior.

Adicionalmente, considerando que a la fecha el texto dictaminado carece de pronunciamiento por parte del Departamento de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa, se recomienda, por la complejidad y tecnicismo del tema, que el mismo sea consultado y analizado por esa instancia asesora. Ello sin perjuicio que por su impacto lo procedente es que sea consultado directamente a las auditorías internas de las distintas entidades públicas, en tanto su texto les afecta y, en igual sentido, al Instituto de Auditores Internos, como ente técnico.

II. OBSERVACIONES AL TEXTO DICTAMINADO DEL PROYECTO DE LEY

Reformas propuestas afectan al conjunto de auditorías del sector público pese a justificarse sólo en necesidades del régimen municipal

El proyecto de ley sustenta su planteamiento en la identificación de necesidades específicas del régimen municipal, sin embargo, en los hechos introduce reformas normativas de amplio alcance que afectan directamente al conjunto de auditorías del sector público, sin distinción de sector, naturaleza jurídica o nivel institucional.

DFOE-IAF-0110

3

27 de mayo, 2025

En ese sentido, salvo por una modificación puntual al Código Municipal, las restantes reformas propuestas se dirigen al SCI regulado en la LGCI, cuyas disposiciones son de acatamiento obligatorio para todas las entidades públicas incluidas en su ámbito de aplicación. Así, los efectos del proyecto se extenderían a todo el aparato estatal, incluso a sectores que no comparten las características, problemáticas ni capacidades del régimen municipal.

Este abordaje resulta improcedente desde una perspectiva técnica y normativa, pues no se acompaña de un diagnóstico que permita justificar la aplicación generalizada de medidas concebidas con base en una realidad institucional específica. No se respalda que las condiciones observadas en los gobiernos locales sean representativas del estado del SCI en todo el sector público, ni se evalúan los impactos diferenciados que tales reformas podrían tener en entidades con distintos grados de madurez y capacidad institucional.

Además, la propuesta carece de un análisis integral sobre el estado del SCI y de las auditorías internas en el conjunto del sector público, lo que impide valorar adecuadamente los riesgos, consecuencias operativas y efectos sistémicos de los cambios propuestos. En consecuencia, el proyecto no garantiza un abordaje coherente ni técnicamente sustentado para la reforma del marco jurídico del control interno.

Asimismo, aun cuando la propuesta se justifica en necesidades propias del régimen municipal, el texto dictaminado no incorpora un análisis técnico que respalde la procedencia de las reformas ni evidencie el valor agregado que generarían para dicho sector. Por el contrario, las disposiciones incluidas podrían afectar negativamente la gestión del Sistema de Control Interno, incluido el ámbito municipal, al introducir cambios sin una valoración específica de sus impactos, riesgos y pertinencia.

Debilitamiento del modelo de control interno municipal al eliminar la obligatoriedad de las auditorías internas

El texto plantea una modificación al artículo 52 del Código Municipal, a fin de permitir que los Gobiernos Locales cuenten con una auditoría interna, o, alternativamente, con métodos de control o fiscalización, lo cual abre el portillo para eliminar las auditorías internas municipales, eliminando con ello la tercera línea de defensa del SCI, sin que exista posibilidad de que dichos mecanismos alternativos sustituyan las funciones técnicas, objetivas e independientes de una auditoría interna institucional, según lo dispuesto en la LGCI. Esta propuesta representa una desviación respecto del principio de obligatoriedad que rige para todos los sujetos cubiertos por dicha ley.

Al respecto, el artículo 20 de la LGCI establece de forma expresa que todos los entes y órganos públicos sujetos a su ámbito de aplicación deben contar con una unidad de auditoría interna a tiempo completo, la cual constituye un componente estructural indispensable del SCI. La misma normativa contempla una única excepción en su artículo 30, que permite autorizar la contratación de auditores por medio tiempo, únicamente en municipalidades cuyo presupuesto ordinario no supere los ₡200.000.000, sin que ello implique, en modo alguno, una dispensa total de la obligación de contar con dicha unidad.

DFOE-IAF-0110

4

27 de mayo, 2025

En este contexto, la redacción propuesta introduce una ambigüedad normativa que debilita la coherencia del marco jurídico vigente, al no definir con claridad los límites ni condiciones que justifican prescindir de una unidad de auditoría interna. Aunque el proyecto remite a la LGCI, la reforma al artículo 52 del Código Municipal incorpora un supuesto general que habilita la eliminación de esta unidad, lo cual genera incertidumbre sobre su alcance, aplicación y efectos en el SCI del régimen municipal.

Desde una perspectiva funcional, la eliminación de la auditoría interna conlleva la pérdida de servicios de aseguramiento independiente, asesoría técnica especializada y evaluación objetiva de la gestión institucional. Esto debilita las capacidades internas de prevención, identificación de riesgos, formulación de recomendaciones y verificación de mejoras, reduciendo significativamente la efectividad del control institucional.

En ese sentido, el cambio propuesto no contribuye al fortalecimiento del modelo vigente, sino que implica un retroceso en la consolidación del aseguramiento independiente en el régimen municipal, precisamente en un sector que enfrenta desafíos en materia de gobernanza, transparencia y uso eficiente de los recursos públicos. Adicionalmente, compromete la función institucional de control, fragmenta la arquitectura del sistema y limita la capacidad de las municipalidades para garantizar una gestión eficaz y sujeta a rendición de cuentas.

En consecuencia, se reitera la importancia de mantener la composición orgánica del SCI conforme a la LGCI, la cual establece de manera explícita y obligatoria la existencia de una unidad de auditoría interna en todos los entes públicos, sin excepciones que comprometan la solidez del sistema.

Compromisos a la independencia y debilitamiento de la función de auditoría de todo el sector público

El texto dictaminado incorpora modificaciones que inciden en la capacidad técnica, la independencia funcional y el valor estratégico de la auditoría interna dentro del SCI, en contraposición con los principios que la definen como una unidad independiente.

En particular, la reforma al artículo 34 de la Ley General de Control Interno introduce una excepción a la prohibición de ejercer funciones de administración activa, al permitir las cuando se encuentren contempladas en el artículo 24 de dicha ley. Esta redacción podría dar lugar a interpretaciones amplias y roces entre ambas normas, que afecten la independencia operativa de las unidades de auditoría interna, al posibilitar expresamente su participación en funciones que corresponden primariamente a la administración activa. Se potencia una mezcla de roles por completo inconveniente.

Cabe señalar que si bien el actual artículo 24 hace referencia a aspectos administrativos propios de la gestión interna de la unidad de auditoría, como lo son los relacionados con su personal, ello no representa una habilitación para asumir funciones sustantivas que correspondan al ámbito operativo o de toma de decisiones de la administración activa; esa interpretación puede surgir a partir de los términos propuestos en la excepción anteriormente mencionada. De ampliarse vía interpretación el alcance de esa excepción, se podrían generar

DFOE-IAF-0110

5

27 de mayo, 2025

escenarios en los que la auditoría interna intervenga directamente en decisiones vinculadas a la gestión, como contrataciones, asignación de recursos, entre otras, con el consiguiente riesgo de comprometer su objetividad e independencia técnica, es decir, que hayan participaciones más allá de una autorización, tal cual se establece en el artículo 24 vigente.

Este tipo de disposición puede generar una afectación a la función de auditoría interna, al alterar la separación funcional entre quienes ejercen labores de control y quienes tienen a su cargo la gestión institucional. Además, comprometería la credibilidad, objetividad y utilidad de los productos técnicos que emite dicha unidad, al desdibujar los límites entre las funciones de control y de ejecución, lo cual contraviene los marcos conceptuales y normativos internacionales aplicables a esta función.

Así las cosas, la reforma propuesta compromete la independencia de la función de auditoría interna, al exponerla a potenciales conflictos de interés, toda vez que los trabajos en los que participe podrían posteriormente convertirse en objeto de verificación o auditoría, afectando su objetividad, credibilidad y autoridad para emitir valoraciones imparciales. Esta situación contradice los principios y estándares internacionales en la materia y debilita la función esencial que cumple como tercera línea de defensa dentro del SCI.

Sin perjuicio de que las auditorías internas puedan coordinar con otras instancias institucionales aspectos logísticos, el intercambio de información relevante, o la planificación de trabajos para evitar duplicidades o interferencias; participar directamente en funciones de administración activa no corresponde a su naturaleza técnica ni a su independencia operativa.

Por otra parte, el texto propone reformas a los artículos 36 y 37 de la LGCI que dejan a criterio exclusivo del titular subordinado o del jerarca institucional la decisión sobre si implementar o no las recomendaciones emitidas por la auditoría interna. Esta modificación debilita y desnaturaliza la función de aseguramiento, al restarle peso al criterio técnico y disminuir la capacidad de incidencia de la auditoría interna en la mejora institucional.

Es importante señalar que, bajo el marco jurídico vigente, ya existen mecanismos que permiten la resolución de discrepancias. El jerarca institucional puede, por una parte, ordenar una solución alterna debidamente razonada, y por otra, elevar la diferencia de criterio ante la Contraloría General, quien puede actuar como instancia técnica dirimente. Estos mecanismos garantizan el balance entre autonomía técnica y control institucional.

Por el contrario, las propuestas eliminan la posibilidad de una interacción institucional respaldada técnicamente, al suprimir mecanismos existentes para resolver discrepancias entre la auditoría interna y la administración activa. Con ello, se consolida un esquema en el que esta última puede desestimar las recomendaciones emitidas sin una revisión técnica imparcial, lo cual debilita significativamente la función de la auditoría interna como instancia de aseguramiento objetivo, independiente y orientada a la mejora institucional.

Aunado a lo anterior, preocupa la forma en que el proyecto redefine los servicios preventivos, al otorgar efectos vinculantes a "*critérios, opiniones, advertencias u observaciones que emita la auditoría interna*" (reforma al artículo 37 de la LGCI), cuando en

DFOE-IAF-0110

6

27 de mayo, 2025

realidad estos productos tienen un carácter orientador, oportuno y no vinculante, precisamente por estar dirigidos a prevenir riesgos y apoyar la mejora continua. Atribuirles fuerza vinculante puede desincentivar su uso, generar incertidumbre sobre su aplicación e incluso distorsionar la función de aseguramiento que corresponde a la auditoría interna mediante procesos formales, limitando así su efectividad dentro del SCI.

En suma, las disposiciones analizadas no solo comprometen la independencia técnica de la auditoría interna, sino que limitan su efectividad en la generación de valor público y obstaculizan el cumplimiento de su función dentro del SCI, contrario a los principios rectores establecidos en la LGCI y a las prácticas nacionales e internacionales.

Desequilibrio del SCI de las instituciones y las funciones de control superior externo

En virtud de que la propuesta legislativa plantea modificaciones en relación con la operación y funciones de la Contraloría General, resulta necesario señalar que tales reformas no solo inciden sobre las competencias de este órgano constitucional, sino que afectan directamente la estructura y el equilibrio del SCI, al alterar la forma en que se distribuyen y ejercen las funciones de aseguramiento interno y fiscalización externa.

La Contraloría General, conforme lo dispone el artículo 183 de la Constitución Política, ejerce el control y vigilancia superior de la Hacienda Pública, con autonomía funcional y administrativa, facultad que le permite establecer, definir y desarrollar, en el marco de sus competencias legales, el ejercicio de su rol fiscalizador, tanto en lo que respecta a la forma como al objeto de fiscalización. Esta condición tiene como fin preservar el carácter técnico, objetivo y no operativo del control superior, en beneficio del funcionamiento coordinado y eficiente del SCI.

En este marco, la modificación propuesta al artículo 26 de la Ley Orgánica de la Contraloría General (LOCGR), en lo que respecta a la planificación de fiscalizaciones sobre la gestión de las auditorías internas, resulta contraria al principio de independencia técnica y funcional, tanto por su origen constitucional como por el respaldo de las prácticas internacionales incorporadas en la Declaración de Lima de la INTOSAI. La experiencia internacional y la técnica de control coinciden en que la fiscalización superior debe guiarse por criterios objetivos de riesgo, relevancia y economía del control, considerando la interacción y complementariedad entre los proveedores de aseguramiento interno y externo, para garantizar una cobertura efectiva y evitar duplicidades de esfuerzos.

Adicionalmente, si bien la Contraloría General cuenta con potestades investigativas conforme al artículo 22 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, ya sea de oficio o a petición de un sujeto pasivo o de cualquier interesado, el establecimiento de un nuevo mecanismo de denuncia e investigación exclusivo para el personal de auditoría interna —como se propone en los últimos párrafos del artículo 26— carece de justificación técnica y jurídica.

Tal disposición implicaría la creación de un régimen especial y diferenciado para ese grupo de funcionarios, el cual resulta completamente innecesario, toda vez que las personas servidoras de las auditorías internas ya se encuentran plenamente sometidas al régimen

DFOE-IAF-0110

7

27 de mayo, 2025

sancionatorio vigente. En consecuencia, esta diferenciación no solo es redundante, sino que además introduce una fragmentación normativa que no guarda coherencia con el marco legal actual ni con las competencias que constitucionalmente corresponden a la Contraloría General.

El marco funcional de la Contraloría General —tanto en la LOCGR como en la LGCI— le asigna la rectoría del Sistema de Control Interno, en calidad de órgano externo de fiscalización, con la responsabilidad de emitir normativa técnica, realizar evaluaciones independientes y promover el mejoramiento continuo del sistema. No obstante, ello no implica que le corresponda asumir funciones operativas o disciplinarias internas ni mucho menos aplicar medidas correctivas. Tales funciones, conforme al diseño del SCI, permanecen bajo la responsabilidad del jerarca institucional, quien es el titular de la potestad de dirección, control y disciplina del personal bajo su dependencia, según lo estipulado en el artículo 102 de la Ley General de la Administración Pública, N.º 6227.

Así las cosas, se evidencia que el texto dictaminado pretende asignar funciones a la Contraloría que no se ajustan a sus competencias constitucionales y legales, y que, al hacerlo, distorsionan el equilibrio funcional del SCI, interfiriendo en el principio de separación técnica entre el control institucional interno y la fiscalización superior externa. Este tipo de interferencias no solo genera confusión normativa y funcional entre los actores del sistema, sino que también afecta la seguridad jurídica, debilita la legitimidad del control, y puede generar impactos negativos sobre la coordinación, trazabilidad y rendición de cuentas en el Sector Público en su conjunto.

III. CONCLUSIÓN

El texto dictaminado del proyecto de ley n.º 24.007 presenta deficiencias técnicas y jurídicas sustantivas que comprometen la integridad, coherencia y efectividad del Sistema de Control Interno del sector público costarricense, al tiempo que debilita el modelo de fiscalización superior de la Hacienda Pública. Si bien esta Contraloría General reconoce la necesidad de atender desafíos particulares del régimen municipal, las reformas propuestas no abordan dichas limitaciones con el rigor técnico ni la consistencia jurídica requeridos.

Preocupa que las disposiciones incluidas en el proyecto carezcan de un diagnóstico técnico riguroso que sustente la necesidad y pertinencia de las reformas propuestas para el régimen municipal. Además, introducen disposiciones que distorsionan el marco jurídico vigente y resultan incompatibles con principios estructurales del SCI, como la independencia funcional, la obligatoriedad de contar con unidades de auditoría interna y la separación entre funciones de control y de gestión. Lejos de fortalecer las capacidades institucionales, estas medidas podrían generar afectaciones que trascienden el ámbito municipal y comprometen la solidez del SCI en el conjunto del sector público.

De particular gravedad resulta la reforma al artículo 52 del Código Municipal, en tanto elimina la obligatoriedad de contar con unidades de auditoría interna, lo que supone prescindir de la tercera línea de defensa dentro del Sistema de Control Interno. A ello se suma la incorporación de un régimen especial de denuncia e investigación exclusivo para el personal

DFOE-IAF-0110

8

27 de mayo, 2025

auditor, medida que, además de innecesaria, introduce diferenciaciones injustificadas que erosionan la unidad, coherencia y seguridad jurídica del SCI.

Por su parte, las reformas propuestas al artículo 34, así como a los artículos 36 y 37 de la LGCI, afectan seriamente el rol institucional de la auditoría interna. Permitir su participación en funciones de administración activa, dejar a discreción de la administración la implementación de sus recomendaciones, y atribuir efectos vinculantes a productos de carácter preventivo —como criterios, opiniones, advertencias u observaciones— compromete su objetividad, independencia y valor estratégico. Estas medidas, lejos de fortalecer la auditoría interna, debilita su credibilidad y distorsionan su papel como tercera línea de defensa dentro del Sistema de Control Interno.

En este contexto, esta Contraloría General enfatiza que cualquier intento de reforma debe partir de un análisis técnico específico de las necesidades del régimen municipal, con soluciones diferenciadas en su justificación, pero articuladas dentro de un marco jurídico común que preserve la unidad normativa y funcional del SCI. Resulta imperativo evitar que medidas concebidas para un sector puntual generen efectos adversos sobre el diseño y la solidez institucional del control público.

Por todo lo expuesto, se recomienda a las señoras y señores diputados reconsiderar las disposiciones contenidas en el texto dictaminado, dado que su aprobación representaría un retroceso para el Sistema de Control y Fiscalización Superior de la Hacienda Pública. Resulta indispensable que el proyecto sea sometido a una revisión integral, con la participación de las unidades de auditoría interna y del Departamento de Servicios Técnicos de la Asamblea Legislativa, de manera que cualquier ajuste normativo responda a criterios técnicos y jurídicos sólidos, y contribuya efectivamente al fortalecimiento del SCI, sin comprometer su diseño estructural ni su alineamiento con los principios y buenas prácticas reconocidos a nivel nacional e internacional.

Atentamente,

Jessica Víquez Alvarado
Gerente de Área

Salomé Murillo González
Asistente Técnica

Alexa González Chaves
Fiscalizadora

 **Firmado digitalmente**
Valide las firmas digitales

mmd

Ce: Marta Acosta Zúñiga, Contralora General de la República
Expediente: CGR-PLY-2025003157

G: 2025001579-4

P: 2025011932