

Al contestar refiérase
al oficio n.º **12395**

11 de julio, 2025
DFOE-LOC-1236

Licenciado
Omar Antonio Villalobos Hernández
Auditor Interno
ovillalobos@municipalidad.go.cr
MUNICIPALIDAD DE OROTINA

Estimado señor:

Asunto: Emisión de criterio solicitado por el Auditor Interno de la Municipalidad de Orotina, sobre los conceptos de jerarca y asistente incorporados con la reforma a la resolución n.º R-DC-083-2018: *Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la Contraloría General de la República*

Se atiende el oficio n.º MO-CM-AI-071-2025 de 02 de junio de 2025, recibido mediante un correo electrónico en la Contraloría General de la República (CGR), relativo a los conceptos de jerarca y asistente incorporados en las reformas a la resolución n.º R-DC-083-2018: *Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la Contraloría General de la República*.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

En el texto de la gestión, se solicita el criterio por parte del Órgano Contralor, de la siguiente manera:

(...) 1. La resolución R-DC-00040-2025 emitida por la Contraloría General de la República el dos de mayo de dos mil veinticinco reforma varios apartados de la resolución R-DC-083-2018, denominada "Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la Contraloría General de la República", siendo que esta reforma en diferentes puntos hacen referencia al jerarca, se genera una confusión por cuanto en algunos puntos podrían estar refiriéndose al Concejo Municipal y en otros al Alcalde Municipal, razón por la cual se les solicita aclarar si esto es así o por el contrario en todos los casos debe interpretarse que el jerarca es el Concejo Municipal. / De considerarse que en

DFOE-LOC-1236

2

11 de julio, 2025

algunos puntos de la reforma se podría estar hablando de un jerarca diferente, mucho les agradeceré puntualizar en cuales se refieren al Concejo Municipal y en cuales al Alcalde Municipal.

(...) 2.La misma reforma a la resolución R-DC-083-2018, denominada "Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la Contraloría General de la República", en el punto 7.33 refiere a los Recursos Humanos de la auditoría interna a un asistente, pero no especifica si es un asistente administrativo o a un asistente que desarrolle funciones de auditoría propiamente dichas, por lo cual y a efectos de que las auditorías internas gestionen la dotación de este recurso limando toda posibilidad de interpretación por parte de la administración, se considera importante que se aclare el tipo de asistente al que refiere la norma (...).

Adicionalmente, el gestionante, indica que su criterio es:

(...) Esta Auditoría es de la posición de que efectivamente en diferentes puntos se habla de un jerarca diferente, según se detalla de seguido: / a. Puntos 2.1.2, 2.2.1, 2.2.3, 2.3.1, 6.10 refieren a asuntos relacionados con requisitos mínimos del cargo del auditor, designaciones temporales, nombramientos interinos del auditor, proceso de concurso público y atención de dudas sobre resoluciones administrativas, por lo cual es claro que el jerarca al cual se refiere este punto es al Concejo Municipal. / b. La regulación 7.1.2 en el punto b. refiere al jerarca como responsable de asignar los recursos, sobre su deber de evaluar la solicitud y definir la dotación y si es menor su deber de justificarlo, pero además indica que el jerarca ...debe garantizar que las instancias institucionales encargadas gestionen y den seguimiento a la asignación oportuna de los recursos aprobados..., lo cual pareciera que es una función que por las atribuciones conferidas tanto al Concejo Municipal como al Alcalde Municipal en el Código Municipal no es factible que cumpla el Concejo Municipal sino el Alcalde Municipal, por lo cual nace la confusión y en la búsqueda de evitar que ambos jercas aprovechen esa confusión para evadir sus responsabilidades, considero debería puntualizarse quien es quien (sic.) en forma específica.

(...) Esta Auditoría es de la posición de que la norma refiere a un asistente que cumpla funciones de auditoría y no administrativas como bien podría ser el apoyo secretarial (...).

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES.

El ejercicio de la potestad consultiva de la CGR se encuentra regulado, en el artículo 29 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de República (LOCGR)¹, en el cual se establece que el Órgano Contralor ejerce la potestad consultiva en el ámbito de sus competencias, de manera

¹ Ley n.º 7428 del 4 de setiembre de 1994 y sus reformas.

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 *Reglamento de Consultas*, 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 de Consultas*, la CGR 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, para que junto con los elementos fácticos y jurídicos respectivos, permitan orientar la toma de decisiones de los gestores públicos directamente responsables de la buena marcha de los asuntos que les competen.

III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

a. Dependencia orgánica de la Unidad de Auditoría Interna Municipal

El numeral 24 de la Ley General de Control Interno (LGCI)², señala que (...) *El auditor y el subauditor internos de los entes y órganos sujetos a esta Ley dependerán orgánicamente del máximo jerarca, quien los nombrará y establecerá las regulaciones de tipo administrativo que les serán aplicables a dichos funcionarios.* Y el artículo 31 de la LGCI, establece sobre el nombramiento y conclusión de la relación de servicio: *El jerarca nombrará por tiempo indefinido al auditor y al subauditor internos. (...) La conclusión de la relación de servicio, por justa causa, del auditor y el subauditor internos, deberá ser conforme al artículo 15 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.*

En línea con lo anterior, el artículo 15 de la LOCGR, indica que (...) *El auditor y el subauditor de los entes u órganos de la Hacienda Pública son inamovibles. Sólo podrán ser suspendidos o destituidos de su cargo por justa causa y por decisión emanada del jerarca respectivo, previa formación de expediente, con oportunidad suficiente de audiencia y defensa en su favor, así como dictamen previo favorable de la Contraloría General de la República (...).* Y el numeral 62 de la LOCGR, expone que (...) *Las auditorías internas ejercerán sus funciones con independencia funcional y de criterio, respecto del jerarca y de los demás órganos de administración activa. El auditor y el subauditor serán nombrados, a partir de la vigencia de esta*

² Ley n.º 8292 de 31 de julio de 2002 y sus reformas.

DFOE-LOC-1236

4

11 de julio, 2025

Ley, por tiempo indefinido y dependerán orgánicamente del jerarca unipersonal o colegiado, cuando éste exista.

El artículo 13 inciso f) del Código Municipal (CM)³, establece que el Concejo Municipal tiene la potestad para nombrar y remover al auditor. Asimismo, el numeral 52 del CM menciona que el auditor interno sólo podrá ser suspendido o destituido de su cargo por justa causa, mediante acuerdo tomado por una votación de dos tercios del total de regidores del Concejo, previa formación de expediente, con suficiente oportunidad de audiencia y defensa en su favor.

Entonces, debe tomarse como referencia lo señalado por la CGR, en los oficios como el n.º [02545 \(DFOE-LOC-0277\)](#) de 05 de marzo de 2024, entre otros reiterativos⁴; los cuales refieren a que el auditor y subauditor internos dependen orgánicamente del máximo jerarca de la institución, que en el caso de las municipalidades sería al Concejo Municipal, ante quien la unidad de auditoría interna municipal, deberá rendir cuentas y a quien le compete solicitarle explicaciones o justificaciones cuando así lo estime necesario⁵.

Ahora bien, esto no quiere decir que se desconozca la estructura del régimen municipal existente, pues se desarrolla desde la Constitución Política, en donde se indica expresamente en el artículo 169, que (...) *La administración de los intereses y servicios locales en cada cantón, estará a cargo del Gobierno Municipal, formado de un cuerpo deliberante, integrado por regidores municipales de elección popular, y de un funcionario ejecutivo que designará la ley (...)*. Esto significa, que la jerarquía de las municipalidades está integrada por un Concejo Municipal como cuerpo colegiado deliberante y de una Alcaldía en su rol de órgano ejecutivo, sometidos a los principios de coordinación y colaboración como gobierno territorial, ya que su grado de mando es en términos de igualdad. Este tipo de jerarquía está definida como una diarquía⁶ donde la cúspide de la estructura orgánica municipal está distribuida en dos órganos en igualdad de condiciones, con ámbitos competenciales determinados y atribuciones delimitadas en los artículos 13 y 17 respectivamente, del CM.

Por lo que, considerando la dinámica del Concejo Municipal como órgano colegiado, este podría eventualmente delegar en el Alcalde del respectivo gobierno local, dada la condición de administrador general y jefe de las dependencias municipales, ciertas funciones que no afecten negativamente la función de la auditoría interna, tendientes a facilitar el manejo de aspectos administrativos, como por ejemplo, las vacaciones por periodos cortos del auditor, registro de marcas, o permisos ante situaciones emergentes. Pero en ningún caso debe olvidarse, que el

³ Ley n.º 7794 de 30 de abril de 1998 y sus reformas.

⁴ Ver los oficios n.ºs [02532 \(DFOE-DL-0219\)](#) de 22 de febrero, [02991 \(DFOE-DL-0244\)](#) de 1º de marzo, [13579 \(DFOE-DL-1097\)](#) de 20 de octubre y [15267 \(DFOE-DL-1255\)](#) de 18 de noviembre de 2016, todos de 2016, [14223 \(DFOE-ST-0096\)](#) de 03 de octubre de 2018 y [15215 \(DFOE-LOC-1784\)](#) de 15 de setiembre de 2022, todos emitidos por la CGR.

⁵ En el mismo sentido, véase también el Dictamen n.º. C-320-2014, de 06 de octubre de 2014, emitido por la Procuraduría General de la República.

⁶ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, voto n.º [776-C-S1-2008](#). Tribunal Contencioso Administrativo, y Resolución n.º [00508-2014](#) de 22 de octubre de 2014.

Concejo Municipal, es el órgano encargado de la aprobación interna del presupuesto municipal, de conformidad con el proyecto que el Alcalde someta a su análisis, y ante cualquier eventualidad es entonces el Concejo, quien debe velar porque se proyecten los recursos necesarios para la Unidad de Auditoría, velando así por la función de control que esta realiza.

b. Composición mínima de recursos de auditoría (Lineamiento 7.3.3)

El Órgano Contralor considerando los resultados obtenidos en auditorías efectuadas sobre la organización y funcionamiento de las auditorías internas del sector público y con el fin de asegurar el cumplimiento de las competencias y los servicios que prestan las unidades de auditoría interna, reformó los *Lineamientos sobre gestiones que involucran a la Auditoría Interna presentadas ante la CGR (Lineamientos)*⁷.

Se introdujo específicamente un cambio, respecto de los Recursos Humanos de la Auditoría Interna, en el punto 7.3.3 de los *Lineamientos*, que ahora indica:

(...) La auditoría interna debe contar con un equipo mínimo conformado por el auditor interno, un profesional y un asistente, que permita llevar a cabo las funciones de auditoría en todas las áreas de su competencia con la debida oportunidad, cobertura, disponibilidad y continuidad. / El jerarca institucional, junto con el personal encargado de proveer estos recursos, deben garantizar que la auditoría interna disponga de los recursos humanos suficientes para desempeñar su función de manera continua y sostenible. / Las vacantes que surjan deben cubrirse conforme a los requerimientos legales aplicables. Cualquier reducción de plazas en la auditoría interna requerirá la autorización previa del titular de la auditoría interna, cuyo criterio legal y técnico debe ser considerado por el jerarca, conforme a lo estipulado en el artículo 28 de la Ley N° 8292 (...).

Esta reforma, pretendió establecer una composición mínima para las unidades de auditoría interna con una estructura básica, que busca asegurar la cobertura, disponibilidad y continuidad necesarias para ejercer la función de auditoría en todas las áreas institucionales.

La reforma está fundamentada en el artículo 27 de la LGCI, y el Principio 2 y la Norma 8.2, de las [Normas Globales de Auditoría Interna \(NOGAI\)](#), emitidas por el Instituto de Auditores Internos (IIA), que respectivamente, advierte sobre el riesgo de comprometer la objetividad profesional y la independencia cuando la carga de trabajo no es proporcional al personal disponible; y dispone que el Auditor Interno debe evaluar la suficiencia de recursos para cumplir el mandato y alcanzar los objetivos del plan anual. Si se identifican carencias, debe informar al

⁷ Resolución n.º R-DC-83-2018 de las 8:00 horas de 09 de julio de 2018, reformada por la resolución R-DC-00055-2023, de las 10:25 horas de 30 de junio de 2023, por la resolución n.º R-DC-00102-2023 de 27 de octubre de 2023, y por la resolución n.º R-DC-00040-2025 de 30 de mayo de 2025 disponibles en: <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/auditoria/auditoria-interna/lineamientos-auditoria-interna-05-2025.pdf>

Concejo y proponer estrategias de solución, para que tanto el Concejo como órgano colegiado, y la Alcaldía, cada uno dentro de sus competencias y funciones asignadas, suplan en la medida de lo posible, esas carencias. La insuficiencia de recursos humanos no solo afecta la ejecución operativa, sino también la objetividad e independencia profesional, como lo señala el Principio 2 de las NOGAI, que advierte sobre el riesgo de sesgos derivados de la carga excesiva de trabajo o la auto revisión, prácticas comunes en auditorías con dotación limitada.

Esta estructura se ve muy bien reflejada en el régimen municipal, pero además, en algunos informes emitidos por la CGR⁸, se evidencia la necesidad de que las auditorías internas cuenten con los recursos humanos mínimos necesarios para asegurar la continuidad, cobertura, oportunidad y calidad del servicio. En particular, disposiciones como las del Informe n.º DFOE-LOC-IAD-00015-2024⁹, solicitan al jerarca institucional analizar, resolver y dar seguimiento a las solicitudes de recursos formuladas por la Auditoría Interna, a partir de un estudio técnico de necesidades. Este estudio debe contemplar factores como el universo auditable, el análisis de riesgos, el ciclo de auditoría, el volumen de actividades y los recursos requeridos, lo cual apunta a que una estructura unipersonal resulta claramente insuficiente para cumplir con los principios técnicos y operativos esperados.

Por ello, el *Lineamiento* reformado, establece que las unidades de auditoría interna deben contar al menos con tres funcionarios —incluyendo al auditor interno— como condición mínima para asegurar la continuidad del servicio, la segregación de funciones y la cobertura adecuada del universo auditable. Sin embargo, este cambio, no impone una estructura rígida ni uniforme para todas las auditorías, sino que define un umbral técnico mínimo, compatible con la realidad presupuestaria y operativa de las instituciones; reconoce que, incluso en instituciones de menor tamaño o con recursos limitados, es posible y necesario fortalecer la auditoría interna, como lo demuestran casos exitosos ya identificados por la CGR; y promueve una visión de crecimiento progresivo y sostenido de las auditorías más rezagadas, según el principio de mejora continua del sistema de control interno.

c. Atención de la consulta formulada

Conforme a lo indicado anteriormente, la referencia al jerarca, dentro de los *Lineamientos*, para el régimen municipal, siempre se va a tratar del Concejo Municipal, como jerarca responsable del auditor interno. Si hay funciones ejecutivas que por su naturaleza misma, el Concejo Municipal podría autorizar a que esa tarea en específico, la realice un órgano administrativo¹⁰, por ejemplo en el Alcalde dada la condición de administrador general y jefe de las dependencias municipales o el encargado de potencial humano; sin embargo, la decisión que se adopte corresponde al Concejo Municipal como jerarca del auditor interno y debe quedar plasmada cuando menos en un acuerdo de ese Órgano Colegiado o bien, dentro de las

⁸ Ver informes n.ºs [DFOE-LOC-IAD-00008-2024](#) y [DFOE-LOC-IAD-00009-2024](#), ambos emitidos por la CGR el de 27 de junio de 2024.

⁹ Ver Informe n.º [DFOE-LOC-IAD-00015-2024](#) emitido por la CGR el 11 de julio de 2024.

¹⁰ Ver el oficio n.º [16147 \(DFOE-DL-1346\)](#) de 07 de diciembre de 2016.

regulaciones internas de la municipalidad, que sea aplicable a los puestos de auditor y subauditor interno¹¹.

La reforma introducida, a los *Lineamientos* en el punto 7.3.3, en cuanto refiere a los recursos humanos de la auditoría interna, lo que pretenden es que se dé una valoración adecuada de la dotación de recursos, que no comprometan la continuidad del servicio y la ejecución efectiva de las competencias asignadas en la realización de procesos básicos como revisión de calidad, planificación participativa o análisis de riesgos multidisciplinar; que se favorezca la sustitución técnica del auditor ante ausencias justificadas como incapacidades, vacaciones, y/o licencias); y la implementación de controles cruzados, indispensables para prevenir sesgos, errores y conflictos de interés. Por lo tanto, la valoración del puesto de asistente debe realizarse de acuerdo a lo desarrollado supra, para que la contratación, sea una medida correctiva para evitar la precarización de la función de auditoría interna y resguardar su independencia.

IV. CONCLUSIONES

1. Para los efectos de los *Lineamientos sobre gestiones que involucran a la auditoría interna presentadas ante la CGR*, el "jerarca" en el régimen municipal siempre se refiere al Concejo Municipal, ya que este es el máximo jerarca del auditor interno. Sin embargo, existen funciones ejecutivas de carácter administrativo que le corresponden al Alcalde, y en ningún caso, estas acciones pueden afectar negativamente la función de la auditoría interna.
2. La reforma al punto 7.3.3 de los *Lineamientos* establece que las unidades de auditoría interna deben contar con un equipo mínimo conformado por el auditor interno, un profesional y un asistente. Esta medida busca asegurar la continuidad del servicio, la segregación de funciones y la cobertura adecuada del universo auditable.
3. La valoración del puesto de asistente debe realizarse entendiendo que su contratación es una medida correctiva esencial para evitar la precarización de la función de la auditoría interna y salvaguardar su independencia, ya que es un puesto que permitiría asegurar la continuidad del servicio, la adecuada segregación de funciones en las tareas de auditoría, y la efectiva ejecución de las competencias asignadas a la unidad de auditoría interna.

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. Le motivamos a hacer uso de este medio, el cual constituye el

¹¹ Por ejemplo, como lo indican los mismos *Lineamientos* en el punto 7.2.10, al indicar que el jerarca debe analizar la solicitud de recursos que le plantea la Auditoría Interna, considerando (...) *el estudio técnico que la sustenta, así como el marco normativo, el presupuesto institucional y cualquier otro factor que se estime relevante* (...).

DFOE-LOC-1236

8

11 de julio, 2025

medio oficial de presentación de correspondencia ante la Contraloría General de la República, sustituyendo al correo electrónico. Este medio se encuentra en el siguiente link:
<https://www.cgr.go.cr/05-tramites/pres-docs-cgr.html>

Atentamente,

Dra. Fabiola A. Rodríguez Marín
Gerente de Área a.i

Licda. María del Milagro Rosales Valladares
Fiscalizadora

CGR | Firmado
digitalmente
Valide las firmas digitales

FARM/KCHM/MFMS/sbt

Ce: Área para la Innovación y aprendizaje en la Fiscalización
Expediente

Ni: 11749 (2025)

G: 2025002592 - 1