

**Al contestar refiérase
al oficio n.º 16192**

09 de septiembre, 2025
DFOE-IAF-0235

Señora
Daniella Agüero Bermúdez
Jefa Área Legislativa VII
Asamblea Legislativa
dab@asamblea.go.cr

Estimada señora:

Asunto: Asesoría sobre el texto base del proyecto de ley denominado “*Reforma de la Ley General de Control Interno para el Fortalecimiento de las Auditorías Internas y Prevención de la Corrupción*”, expediente legislativo n.º 24.931.

Nos referimos a su oficio n.º AL-CPAJUR-0300-2025, mediante el cual solicita el criterio de la Contraloría General de la República sobre el proyecto de ley tramitado en el expediente legislativo n.º 24.931. En atención a dicha consulta, se emite la presente asesoría en el marco de las competencias constitucionales y legales de este Órgano Contralor.

I. Consideraciones generales sobre el propósito del proyecto

La exposición de motivos señala que el objetivo de la iniciativa es fortalecer la función de auditoría interna en los entes y órganos del sector público, con el fin de garantizar recursos suficientes y un marco de responsabilidades más robusto. Ello responde a las limitaciones actuales de algunas unidades, particularmente en el ámbito municipal, donde se han identificado debilidades en capacidad instalada y en la dotación de recursos. El proyecto introduce reformas a los artículos 20, 27, 30 y 39 de la Ley General de Control Interno (LGCI), n.º 8292, con los siguientes propósitos principales:

- Eliminar exenciones a la obligación de contar con auditoría interna.
- Asignación de un mínimo presupuestario equivalente al 3% del total anual de cada institución a favor de las unidades de auditoría interna.
- Ajustes en la jornada
- Reformar las causales de responsabilidad administrativa.

II. Análisis al texto del proyecto de ley

Una vez analizado el texto base se exponen las siguientes observaciones:

Obligatoriedad plena de contar con auditoría interna en el sector público

La propuesta legislativa de eliminar el supuesto de exención a la obligatoriedad de que todas las instituciones del sector público cuenten con una unidad de auditoría interna responde al objetivo de fortalecer el control interno y la rendición de cuentas. La Contraloría General respalda este propósito, en tanto cada entidad debe disponer de un mecanismo eficaz de control que salvaguarde los recursos públicos y coadyuve al cumplimiento de sus fines institucionales. La obligatoriedad de contar con auditoría interna constituye un medio para cerrar brechas en la cobertura del sistema de control interno y garantizar condiciones mínimas de aseguramiento independiente.

Para que la reforma se traduzca en un fortalecimiento real y sostenible, resulta conveniente que se reconozca la diversidad institucional del sector público y la necesidad de una implementación progresiva y ordenada. Del análisis efectuado por esta Contraloría General sobre 48 instituciones que no cuentan con auditoría interna o reciben servicios de auditorías internas de otras instituciones, según lo establecido en las leyes respectivas, se desprenden diferencias en capacidad instalada de acuerdo con su presupuesto y cantidad de personal, que sugieren un tratamiento diferenciado.

Los presupuestos iniciales de 2025 de estas entidades muestran una amplia dispersión (datos adjuntos)¹, con valores que oscilan entre ₡67 millones y ₡25.000 millones². Cerca de 13 instituciones concentran presupuestos superiores a ₡1.760 millones, mientras que 12 operan con presupuestos inferiores a ₡309 millones. A partir de esta evidencia, se recomienda diseñar la implementación con criterios de proporcionalidad y gradualidad —plazos más breves para las entidades de mayor escala y plazos diferenciados para las de menor escala—, de modo que la obligación se alinee con la realidad presupuestaria y se promueva la instalación de auditorías internas con capacidad operativa real e independencia.

En ese sentido, como insumo técnico, los datos disponibles permiten identificar escenarios de referencia que podrían orientar la definición legislativa de un régimen de aplicación escalonado. Así, por ejemplo, podría considerarse que las entidades con presupuestos más altos asuman la implementación en plazos más cortos, mientras que las instituciones con presupuestos intermedios podrían contar con márgenes más amplios. A su vez, los entes de menor escala presupuestaria se beneficiarían de esquemas alternativos proporcionales —como servicios compartidos de auditoría interna, unidades interinstitucionales o sistemas reforzados de control interno—, siempre bajo la aprobación

¹ Ver documento adjunto

² Corresponde a la Superintendencia de Telecomunicaciones que de acuerdo con Art 70 Ley 7593 recibe los servicios de la Auditoría Interna de la Autoridad Regulatoria de Servicios Públicos (ARESEP).

DFOE-IAF-0235

3

09 de septiembre, 2025

de la Contraloría General. En todos los casos, si las condiciones presupuestarias o de riesgo de estas entidades varían con el tiempo, correspondería valorar su transición hacia la creación de una auditoría interna propia.

El control interno es un medio para consolidar la gestión pública y garantizar el uso eficiente de los recursos estatales. Por ello, la existencia de la auditoría interna debe traducirse en unidades que cumplan, desde su creación, con los estándares establecidos en la LGCI y en las normas técnicas emitidas por esta Contraloría General, asegurando independencia, suficiencia de recursos y capacidad real para generar valor.

En síntesis, la Contraloría General recomienda que la reforma incorpore gradualidad en su aplicación, defina parámetros de proporcionalidad sustentados en evidencia y habilite mecanismos alternativos sujetos a aprobación. De esta manera, la ampliación de la cobertura de las auditorías internas se consolidará como un avance real en el fortalecimiento del control interno y de la rendición de cuentas, contribuyendo al mismo tiempo a la eficiencia institucional.

Fortalecimiento de la asignación presupuestaria a las auditorías internas

La Contraloría General comparte el objetivo de la reforma de fortalecer la autonomía y capacidad de gestión de las auditorías internas, en coherencia con los fines de la LGCI. En esa línea, conviene precisar aspectos técnicos y normativos que permitan que los cambios propuestos sean claros, sostenibles y eficaces.

La disposición de que cada institución destine al menos un tres por ciento (3%) de su presupuesto anual total a la auditoría interna requiere respaldo técnico y financiero que justifique ese porcentaje. Un mandato rígido de gasto debe sustentarse en evidencia objetiva y diferenciada, pues un porcentaje uniforme puede provocar sobre financiamiento en instituciones pequeñas, montos desproporcionados en entidades de gran tamaño —por ejemplo, en la CCSS, un 3% del presupuesto 2025 equivale a ¢191 mil millones— o insuficiencia en entes con mayor complejidad operativa.

Los datos disponibles muestran esta disparidad: en el ámbito municipal, el promedio destinado a auditoría interna es 1,37%; así por ejemplo, mientras en Sarapiquí representa 0,47%, en Tibás alcanza 3,46%. Un análisis de 59 instituciones descentralizadas con programas administrativos refleja que 57 ya superan el 3%, y en las dos restantes el desfase es considerable. Esta heterogeneidad confirma que un porcentaje fijo no capta la realidad institucional y que, para lograr una asignación efectiva, los montos deben responder a parámetros técnicos: universo auditable, magnitud y complejidad de operaciones, naturaleza y escala del gasto, volumen de contratación administrativa, plan anual o plurianual de trabajo y comportamiento histórico de recursos y su ejecución.

Los estándares internacionales refuerzan este enfoque: el presupuesto de la auditoría interna debe ser suficiente para ejecutar el plan de auditoría (IIA³) y proporcional a la magnitud y complejidad de la entidad (INTOSAI⁴). Ninguno de estos marcos recomienda porcentajes universales.

Con base en la revisión de presupuestos de las auditorías internas de municipalidades (datos compartidos)⁵, se observa que: (i) 31 auditorías internas municipales reflejan gastos no salariales por debajo del 10% de su presupuesto, (ii) 46 unidades se encuentran en el rango 10%–30%; y (iii) solo 6 unidades superan el 30%, lo que sugiere la necesidad de flexibilidad. Estos resultados respaldan la pertinencia de un piso operativo en no salariales y de una banda referencial que oriente, sin rigidizar.

A efectos de evitar asignaciones simbólicas y favorecer decisiones fundadas, la asignación presupuestaria de la auditoría interna podría orientarse por parámetros técnicos estructurados en dos componentes; los cuales se presentan como insumo para orientar el diseño normativo y la discusión presupuestaria, manteniendo flexibilidad para su adaptación con base en la evidencia disponible y el contexto institucional:

- a) **Remuneraciones y contribuciones sociales.** Incluiría todos los rubros salariales y cargas patronales del personal de auditoría interna (sueldos, complementos, cargas sociales, aguinaldo, vacaciones, sustituciones e interinazgos, provisiones y demás extremos laborales). Con miras a asegurar una suficiencia mínima, podría considerarse como base la dotación de personal definida por la Contraloría General en su normativa técnica vigente⁶.
- b) **Demás partidas presupuestarias (no salariales).** Podría incluir el monto necesario para ejecutar el plan de trabajo (pago de servicios; materiales y suministros; bienes duraderos y costos de movilidad y viáticos; herramientas y licencias de software; suscripciones y bases de datos; capacitación y certificaciones; peritajes y asesorías técnicas; y laboratorios de control de calidad acreditados). Como referencia, este componente podría ubicarse en una banda de 15%–30% del presupuesto de la auditoría interna; dicha banda no constituirá piso ni techo automáticos y podría ajustarse mediante motivación técnica según el alcance y la complejidad del plan aprobado. A título de salvaguarda técnica, podría valorarse que este componente no sea inferior al 10% del presupuesto anual de la auditoría interna.

En todos los casos, los servicios externos se entenderían complementarios (sin sustituir funciones indelegables); su eventual contratación debería estar vinculada al plan

³ IPPF Standards Norma 8.2.

⁴ Punto 8.2 INTOSAI GOV 9140 – Independencia de la Auditoría Interna en el Sector Público.

⁵ Ver documento adjunto

⁶ Apartado 7.3.3. Lineamientos sobre Gestiones que involucran a la Auditoría Interna Presentados ante la CGR

DFOE-IAF-0235

5

09 de septiembre, 2025

de trabajo, sujeta a la normativa de contratación pública aplicable y a reglas de integridad y gestión de conflictos de interés.

En síntesis, la Contraloría General respalda el propósito de fortalecer a las auditorías internas y se recomienda un esquema de financiamiento basado en un porcentaje fijo y uniforme. En su lugar, se sugiere un marco técnico de referencia para la asignación presupuestaria. Este diseño contribuiría al fortalecimiento de la independencia funcional, la suficiencia operativa y el uso eficiente de los fondos públicos, alineado con estándares internacionales y con la diversidad del sector público.

Obligatoriedad de jornada completa en las auditorías internas

La Contraloría General respalda la reforma que elimina la exención automática para municipalidades con presupuestos ordinarios inferiores a ₡200 millones y propone que la ley establezca, de forma expresa, que la auditoría interna opere en jornada completa, sin admitir modalidades de medio tiempo bajo ninguna denominación.

Conforme a la LGCI (arts. 21 y 22), la auditoría interna es una función independiente, objetiva y asesora cuyas competencias exigen continuidad y presencia permanente; por ello, el medio tiempo resulta incompatible. La normativa técnica de esta Contraloría prevé una dotación mínima (jefatura, un profesional y un asistente) y exige que la jefatura sea de jornada completa para asegurar independencia y ejecución del plan de trabajo; la experiencia institucional confirma que el medio tiempo debilita la independencia y la cobertura.

En consecuencia, se apoya que la reforma disponga la jornada completa obligatoria para los cargos de auditor y subauditor internos y para la prestación del servicio de auditoría interna, sin excepciones, como medida necesaria para profesionalizar la función, garantizar continuidad e independencia y fortalecer la efectividad del control interno.

Reforma al régimen de responsabilidades de la LGCI

La propuesta de reforma al artículo 39 introduce cambios relevantes en el régimen de responsabilidades de la LGCI: incorpora la “buena fe”, el interés público y los derechos fundamentales como eximentes de responsabilidad; establece que la falta de presupuesto comprobada por la CGR puede servir de justificante; y califica como falta grave las omisiones al deber de control interno.

En relación con la “buena fe” como eximente, la Contraloría General advierte que esta inclusión no fortalece el deber de probidad, sino que lo debilita. En el ordenamiento vigente, toda actuación de las personas servidoras públicas se presume ajustada a la buena fe, por lo que no requiere reconocimiento expreso en la ley. Incorporarla como eximente podría abrir espacios de impunidad al permitir que conductas u omisiones que lesionan el sistema de control interno se justifiquen con un alegato genérico. Además, la redacción propuesta invierte la carga de la prueba (“salvo que se compruebe”),

DFOE-IAF-0235

6

09 de septiembre, 2025

contraviniendo los principios del derecho sancionador, que obligan a la Administración a acreditar la conducta reprochada y no a la persona encausada a probar su inocencia. El uso de criterios distintos a los previstos en la Ley General de la Administración Pública, n° 6227 (dolo o culpa grave), genera, además, riesgos de incoherencia normativa con repercusiones en las esferas civil y penal.

Respecto a la “comprobación de falta de presupuesto por parte de la CGR”, la redacción del proyecto es ambigua. Puede interpretarse como exoneración general de todas las obligaciones del artículo 39 e incluso como una habilitación para justificar reducciones de jornada bajo el artículo 30. No se delimita si la responsabilidad aplicaría únicamente a la no asignación de recursos (art. 27), a la reducción de jornada (art. 30) o a todas las obligaciones de control interno. Además, esta referencia contradice la jurisprudencia constitucional, que ha reiterado que la falta de recursos no justifica el incumplimiento de deberes legales ni exime de garantizar derechos fundamentales. Su incorporación introduciría un alto grado de inseguridad jurídica en el régimen de responsabilidades.⁷

III. Conclusión

La Contraloría General respalda el objetivo del proyecto de fortalecer la función de auditoría interna y, a partir del análisis realizado, sugiere un insumo técnico para el diseño normativo.

En materia de obligatoriedad de auditoría interna (art. 20), se sugiere tratar la implementación con gradualidad y proporcionalidad según tamaño, presupuesto y personal, priorizando a las entidades de mayor escala y complejidad, y, para las de menor escala, valorando esquemas organizativos que garanticen cobertura efectiva e independencia, con la posibilidad de evolucionar a una unidad propia cuando cambien sus condiciones. En cuanto a la asignación de recursos (art. 27), se recomienda una estructura basada en dos componentes: (i) remuneraciones y contribuciones sociales, que cubran al menos la dotación mínima definida en la normativa técnica de la CGR; y (ii) demás partidas no salariales suficientes para ejecutar el plan de trabajo.

En el régimen de responsabilidades (art. 39), la incorporación de los conceptos de “buena fe” y la “falta de presupuesto” como eximentes generales generan ambigüedad y el riesgo de debilitar el deber de probidad y la seguridad jurídica; por lo que no se recomienda su incorporación en procura de preservar la coherencia con los principios del derecho sancionador.

Estas orientaciones se presentan como insumo técnico para la decisión legislativa y se sostienen en evidencia disponible adjunta.

⁷ Véase los votos 6993-95, 1256-96, 2166-96, 726-98 y 2968-97, entre otros.

DFOE-IAF-0235

7

09 de septiembre, 2025

Atentamente,

Jessica Víquez Alvarado
Gerente de Área

Alexa González Chaves
Fiscalizadora

CGR | Firmado
digitalmente
Valide las firmas digitales

SMG/KCM/lvs

NI: 18162-2025

G:2025001579-5

Ce: Despacho Contralor, CGR
Gerente de División

Adjunto: Adjunto Proyecto de ley 24.931 Reforma LGCI para forta. UAI PDF