

Al contestar refiérase
al oficio n.º **02443**

02 de marzo, 2026
DFOE-CIU-0101

Licenciado
Mainor Segura Bejarano
Auditor Interno
**JUNTA DE ADMINISTRACIÓN PORTUARIA Y DE DESARROLLO
ECONÓMICO DE LA VERTIENTE ATLÁNTICA (JAPDEVA)**

Estimado señor:

Asunto: Emisión de criterio solicitado sobre las modificaciones de los planes de trabajo anuales de la Unidad de Auditoría Interna

Nos referimos al oficio No. AI-002-2026 de 05 de enero de 2026 mediante el cual solicita criterio sobre las modificaciones al Plan Anual de Trabajo (PAT) y si éstas deben ser sometidas a la aprobación o improbación del Jerarca.

La postura del auditor interno indica que de conformidad con el artículo 22 inciso f) de la Ley General de Control Interno y la norma 2.2.3 de las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, la Auditoría Interna de JAPDEVA sostiene que la preparación y modificación de su plan de trabajo es una competencia propia del Auditor Interno. Bajo este marco legal, el Auditor tiene el deber de comunicar oportunamente dichos planes al Jerarca para su conocimiento y valoración de observaciones, pero la normativa técnica aclara que esta remisión no tiene como objetivo otorgar una aprobación o "visto bueno" por parte de la administración activa.

Por lo tanto, se considera que la decisión del Consejo de Administración de JAPDEVA de rechazar las modificaciones al plan de trabajo 2025 no se ajusta al bloque de legalidad, ya que no existe disposición normativa que faculte al Jerarca para aprobar o desaprobado lo planificado. La Auditoría actúa bajo el principio de legalidad al presentar las justificaciones pertinentes, entendiendo que el Jerarca debe ser informado para garantizar la responsabilidad institucional sobre el sistema de control interno, pero sin subordinar la autonomía técnica de la Auditoría a una aprobación administrativa.

DFOE-CIU-0101

2

02 de marzo, 2026

I. CONSIDERACIONES DE ADMISIBILIDAD

La Contraloría General de la República ejerce su potestad consultiva cuando la temática planteada se vincula directamente con el ordenamiento y los componentes de fiscalización superior de la Hacienda Pública. Según el artículo 29 de su Ley Orgánica (No. 7428) y el Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República, estos criterios jurídicos fungen como insumos técnicos que orientan la gestión, sin que ello sustituya la responsabilidad exclusiva del consultante en la valoración y toma de decisiones dentro de sus esferas de competencia.

Al respecto, el artículo 8 del citado reglamento exige que las consultas se planteen en términos generales, evitando someter al órgano contralor a la resolución de casos concretos o situaciones jurídicas particulares. Este requisito garantiza que el proceso consultivo no invada las competencias de la administración activa ni asuma riesgos por pronunciarse sobre supuestos fácticos que no se conocen en plenitud, lo cual podría derivar en conclusiones erradas.

En el presente caso, en virtud de que la gestión describe una situación específica entre el auditor y su jerarca, de conformidad con lo que establecen los artículos 9 y 10 del Reglamento de Consultas, este órgano contralor, procede a admitir la consulta con un abordaje que se centrará exclusivamente en la temática técnica del plan de trabajo de una auditoría interna, su presentación ante el jerarca y los límites de éste en su puesta en conocimiento.

Es imperativo reiterar que el análisis se realiza de forma general y orientativa, sin que supla, restrinja ni condicione la responsabilidad del consultante o de los órganos institucionales en la ejecución de sus competencias particulares, las cuales deben ajustarse estrictamente al principio de juridicidad derivado del artículo 11 de la Constitución Política y de la Ley General de la Administración Pública.

II. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

I. Competencia de la Auditoría en Planificación

La planificación de las labores de la auditoría interna no es una facultad compartida ni delegable en la administración activa, sino una competencia funcional y técnica exclusiva del auditor interno. Al respecto, el artículo 22, inciso f), de la Ley General de Control Interno (LGCI)¹, establece:

"Artículo 22.- Competencias. Compete a la auditoría interna, primordialmente lo siguiente: (...)

¹ Ley N.º 8292.

DFOE-CIU-0101

3

02 de marzo, 2026

f) Preparar los planes de trabajo, por lo menos de conformidad con los lineamientos que establece la Contraloría General de la República".

En línea con lo anterior, las normas 2.2, 2.2.1, 2.2.2 y 2.2.3 de las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público (NEAISP²), 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)

Estas disposiciones normativas establecen la competencia de planificación a cargo del auditor, otorgándole la responsabilidad sobre la determinación de los estudios por realizar cubriendo los ámbitos estratégico y operativo y considerando su universo de auditoría. Al respecto, la Contraloría General de la República (CGR) ha reiterado que 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 interno³. Por tanto, la selección del universo auditable y la priorización de los recursos responden a criterios técnicos de riesgo definidos por la auditoría interna y no a directrices jerárquicas, sin perjuicio de que el auditor valore, en el marco de su función asesora, las

² Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, R-DC-119-2009.

³ Oficio DFOE-LOC-0864 (09820) de 22 de mayo de 2025.

DFOE-CIU-0101

4

02 de marzo, 2026

observaciones o solicitudes que formule el jerarca, correspondiéndole en todo caso decidir, con independencia funcional y de criterio, sobre su eventual incorporación al plan de trabajo.

II. Naturaleza de la Comunicación del plan de trabajo anual de la auditoría interna y sus modificaciones

Existe una distinción jurídica fundamental entre la obligación de "comunicar" y la potestad de "aprobar". La Norma 2.2.3 de las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público (Resolución N° R-DC-119-2009), regula la interacción con el jerarca bajo el apartado "Comunicación del plan de trabajo anual y sus modificaciones", señalando:

"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. Asimismo, se deben valorar las observaciones y solicitudes que, sobre los contenidos de ese plan, plantee esa autoridad en su condición de responsable principal por el sistema de control interno institucional".

Para evitar cualquier interpretación que sugiera una subordinación administrativa en esta materia, la misma norma aclara de forma imperativa en su último párrafo:

"La remisión de esa información no tiene como objetivo otorgar una aprobación o visto bueno a lo planificado por la auditoría interna".

Esta disposición técnica es coherente con el principio de que la auditoría no es un órgano ejecutor de las órdenes del jerarca, sino un órgano que ejerce una actividad de control independiente y objetiva. El propósito de la comunicación del plan de trabajo y sus modificaciones es informar al jerarca sobre la cobertura de fiscalización y permitirle plantear observaciones para valoración de la auditoría interna, pero nunca supeditar la validez del plan a un acto de aprobación o rechazo por parte del jerarca y menos aún de otros órganos internos o sujetos distintos al jerarca. Actuar de forma contraria, como lo ha señalado este órgano contralor en otras oportunidades (oficio DFOE-LOC-0864), implicaría comprometer la independencia funcional y de criterio de la auditoría interna.

III. La independencia funcional y de criterio

La independencia funcional y de criterio está estipulada en el artículo 25 de la Ley General de Control Interno que garantiza que la Auditoría Interna esté libre de injerencias en la ejecución de sus labores. Si el Jerarca tuviera la potestad de improbar el plan o una modificación al plan, se anularía dicha independencia.

DFOE-CIU-0101

5

02 de marzo, 2026

Las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público (NEAISP)⁴, 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. La Contraloría General 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.”

Sobre este particular, el oficio DFOE-LOC-1868 (20791) de 12 de diciembre de 2024 indica que:

"Como parte de las condiciones fundamentales para el ejercicio de la auditoría interna, se estipula legal, técnica y doctrinariamente la independencia funcional y de criterio, (...) 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. / (...) /Muy lejos está inferir que el jerarca de la institución tenga la potestad de dar órdenes, instrucciones y circulares sobre el modo de ejercicio de las funciones por parte del auditor. Esta sola potestad de un superior respecto del inferior, sería suficiente para anular la posibilidad de que el auditor actuara con total independencia funcional y de criterio en el ejercicio de sus competencias".⁵

⁴ Resolución n.º R-DC-119-2009 de 16 de diciembre de 2009

⁵ Ver en ese sentido los oficios Nos. 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.

DFOE-CIU-0101

6

02 de marzo, 2026

En ese sentido desarrolla la Procuraduría General de la República⁶, como órgano consultivo:

“(...) el auditor debe ejercer sus funciones en forma independiente y objetiva, sin interferencias externas. El criterio con que se ejerce la función debe responder a principios técnicos y no estar determinado por la relación con la administración activa. Se otorga independencia como una garantía del cumplimiento de la función. Por consiguiente, en el caso de la auditoría, la independencia funcional está relacionada con la competencia de que este órgano es titular. / (...) / Recordemos que, para el resguardo de su independencia, las labores del auditor deben estar sometidas a criterios técnicos y no verse condicionadas por su relación con la administración activa.”

En consecuencia, el Auditor ejercerá sus funciones con total independencia técnica, orientando su trabajo hacia el cumplimiento de sus responsabilidades normativas. Esta autonomía le permite aportar valor al Jerarca a través de criterios objetivos y especializados, más allá de una relación de subordinación.

IV. Interacción entre el Auditor y el Jerarca

El auditor interno posee autonomía conforme a la normativa que regula su actividad, así como fomenta una interacción técnica coordinada con el jerarca, en aras del fortalecimiento del Sistema de Control Interno institucional y en ese sentido, dicho jerarca, como responsable máximo de ese sistema, tiene la posibilidad de poner en consideración de la auditoría interna observaciones al plan de trabajo de la auditoría, plantear para su valoración ajustes al plan o solicitar estudios basándose en riesgos que sean de su conocimiento. No obstante, este proceso se rige por algunas reglas técnicas, tales como:

El auditor interno debe valorar las observaciones y solicitudes que oportunamente le sean planteadas por el jerarca.

La inclusión o exclusión de un estudio en el plan de trabajo de la auditoría interna es una decisión que recae exclusivamente en el auditor, basada en criterios profesionales y de disponibilidad de recursos.

En caso de que el titular de la auditoría valore negativamente la inclusión de una solicitud del jerarca, debe dejar justificadas técnicamente las razones por las cuales no resulta procedente⁷.

⁶ Oficio C-370-2020 de 17 de setiembre de 2020.

⁷ Oficio DFOE-LOC-0864 (09820) de 22 de mayo de 2025.

DFOE-CIU-0101

7

02 de marzo, 2026

V. Conclusiones

El Plan Anual de Trabajo de la auditoría interna y sus modificaciones constituyen instrumentos de planificación cuya formulación y actualización son competencia exclusiva del auditor interno. Su remisión al jerarca tiene como finalidad ponerlos en su conocimiento y propiciar la debida coordinación institucional, particularmente en lo relativo a la asignación de recursos, pero no está sujeta a aprobación, improbación ni visto bueno por parte de la administración activa.

En consecuencia, el jerarca no ostenta potestad para aprobar o improbar el Plan Anual de Trabajo ni sus modificaciones, por cuanto ello resultaría incompatible con la independencia funcional y de criterio que caracteriza a la auditoría interna dentro del sistema de control interno institucional.

Una vez comunicado el plan anual de trabajo o sus modificaciones, corresponde al auditor interno ejecutarlo conforme a su programación técnica, valorando —cuando proceda— las observaciones o solicitudes que formule el jerarca, sin que tales planteamientos tengan carácter vinculante.

La interacción entre el jerarca y la auditoría interna debe orientarse a fortalecer el sistema de control interno y la adecuada utilización de los recursos institucionales, preservando en todo momento la objetividad y autonomía técnica de la función de auditoría.

Atentamente,

Marcela Aragón Sandoval
Gerente de Área

Yorleny Rojas Ortega
Asistente Técnica

Paula Hernández Cordero
Fiscalizadora

 **Firmado
digitalmente**
Valide las firmas digitales

/vas

Ni: 138, 1530

G: 2026000616-1