

**Al contestar refiérase
al oficio N° 08607**

6 de julio, 2026
DFOE-IAF-0123

Señora
Lilliana Alfaro Castellón
Auditora Interna
PROGRAMA INTEGRAL DE MERCADEO AGROPECUARIO (PIMA)
recepcionauditoria@pima.go.cr

Estimada señora:

Asunto: Emisión de criterio sobre la aplicación de las reformas a los artículos 22 y 35 de la Ley General de Control Interno, introducidas por la Ley n.° 10881

Nos referimos al oficio n.° AI-124-2026, mediante el cual la Auditoría Interna del Programa Integral de Mercadeo Agropecuario solicita criterio de este Órgano Contralor respecto de la aplicación e implementación de las disposiciones contenidas en los artículos 22 y 35 de la Ley General de Control Interno, Ley n.° 8292, tras la reforma introducida por la Ley n.° 10881.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

En el texto de la consulta se solicita criterio sobre tres aspectos generales. En primer lugar, respecto del artículo 22 inciso f) reformado, se consulta sobre el alcance del concepto de criterios legales dentro de la formulación del Plan de Trabajo Anual, la existencia de metodología, lineamiento o directriz para documentar e incorporar dichos criterios dentro de la planificación basada en riesgos, así como los alcances, limitaciones y reservas aplicables a la disponibilidad pública del plan de trabajo cuando este contenga información sensible, estratégica o vinculada con eventuales investigaciones o asuntos de control.

En segundo lugar, en relación con el artículo 35 reformado, se consulta sobre las normas, lineamientos o disposiciones en las que se encuentra la definición conceptual y el alcance operativo de los servicios preventivos denominados asesoría, criterios, opiniones, advertencias y observaciones. Asimismo, se consulta si existe diferencia formal entre dichos servicios en cuanto a naturaleza jurídica, alcance técnico, formalidad documental, nivel de vinculatoriedad, destinatarios y mecanismos de seguimiento, así como el procedimiento recomendado para documentar su fundamentación técnica y jurídica sin comprometer la independencia y objetividad de la Auditoría Interna.

Finalmente, se consulta cuáles disposiciones, lineamientos o normativa vigente resultan aplicables para regular la comunicación oficial de resultados de informes de auditoría bajo el marco legal vigente.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General se encuentra regulado en el artículo 29 de la Ley Orgánica n.º 7428, 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 “Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República”, resolución n.º R-DC-197-2011, 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, esta Contraloría General no tiene por norma referirse a casos o situaciones concretas que deban ser resueltas por la Administración Pública respectiva en el ejercicio de sus competencias. Por ello, y sin perjuicio de los requisitos previstos en dicho Reglamento, el presente criterio se emite en términos generales, atendiendo la relevancia de la materia consultada para el ejercicio de la auditoría interna en el sector público, sin resolver situaciones particulares ni sustituir las valoraciones que correspondan a esa Auditoría Interna o a la Administración activa en el ámbito de sus competencias.

Dado que la presente consulta versa sobre la interpretación y aplicación de disposiciones incorporadas por la Ley n.º 10881, resulta pertinente señalar que la Contraloría General interpuso ante la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia una acción de inconstitucionalidad contra dicha ley, la cual se tramita bajo el expediente n.º 26-021686-0007-CO, al estimar que en su procedimiento de formación se incurrió en vicios de constitucionalidad y que algunas de las reformas incorporadas plantean, además, cuestionamientos relacionados con el modelo de control de la Hacienda Pública y el Sistema de Control Interno.

En consecuencia, el presente criterio se emite con fundamento en el texto legal actualmente vigente y tiene por objeto orientar, en términos generales, la interpretación de las disposiciones consultadas conforme al marco constitucional, legal y técnico aplicable. Una vez que la Sala Constitucional emita el pronunciamiento correspondiente en la referida acción de inconstitucionalidad, deberá estarse a lo resuelto por ese Tribunal.

III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

A partir de las consideraciones anteriores, las reformas introducidas por la Ley n.º 10881 deben ser integradas a los procesos ordinarios de planificación, ejecución, documentación, comunicación y seguimiento de la Auditoría Interna, sin que ello implique, por sí mismo, paralizar la función auditora, sustituir la normativa técnica vigente, crear automáticamente metodologías separadas o condicionar el ejercicio de las competencias de la Auditoría Interna a la emisión de nuevos instrumentos por parte de esta Contraloría General.

El artículo 22 inciso f) de la Ley General de Control Interno, en su versión reformada, dispone que los planes de trabajo de las auditorías internas deben incorporar los aspectos sujetos a control determinados con base en criterios técnicos y legales, así como el seguimiento y la evaluación de las recomendaciones derivadas de auditorías externas y estudios especializados externos contratados por la Administración. Asimismo, establece que la Auditoría Interna deberá verificar la implementación efectiva de dichas recomendaciones e incorporar sus resultados en los informes de seguimiento.

La aplicación del referido inciso debe realizarse en concordancia con la normativa técnica vigente emitida por esta Contraloría General en materia de auditoría interna, específicamente con las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público. En estas se contempla, para efectos de la planificación estratégica y anual, la consideración del universo auditable, los riesgos institucionales, los recursos disponibles, la comunicación del plan al jerarca, el control de su ejecución y el seguimiento de acciones sobre resultados. De modo que los elementos incorporados con la reforma deben integrarse en la planificación y documentación ya exigidas por la normativa del Órgano Contralor, sin que ello implique, por sí mismo, la sustitución integral de los instrumentos de planificación existentes ni la creación automática de una metodología separada para la formulación del Plan de Trabajo Anual.

En ese contexto, los criterios técnicos se relacionan con la aplicación del juicio profesional del auditor, la planificación basada en riesgos, la valoración del universo auditable, la priorización de asuntos sujetos a control, la disponibilidad de recursos, la materialidad, la oportunidad, la relevancia institucional del asunto, su contribución esperada al fortalecimiento del Sistema de Control Interno y la normativa técnica aplicable.

Los criterios legales, por su parte, se refieren al sustento normativo que permite justificar la incorporación de determinados asuntos al plan, tales como la competencia de la Auditoría Interna para abordar el tema, la normativa que regula el proceso o actividad sujeta a control, los deberes de control interno aplicables y las disposiciones legales o técnicas vinculadas con la materia auditable, así como las eventuales limitaciones de acceso, reserva o confidencialidad que deban considerarse desde la planificación.

La referencia a criterios legales no debe entenderse como la obligación de contar, en todos los casos, con un dictamen jurídico formal para cada tema incorporado al Plan de Trabajo Anual. Lo relevante es que el proceso de planificación documente de manera razonable, suficiente y trazable la pertinencia técnica, la viabilidad legal y la competencia de la Auditoría Interna respecto de los asuntos incluidos. En casos de especial complejidad jurídica, la Auditoría Interna podrá acudir a los mecanismos institucionales de asesoramiento disponibles, preservando su independencia funcional y de criterio, sin trasladar a la administración activa ni a la asesoría jurídica la definición del alcance, prioridad o contenido técnico del plan.

En cuanto a la existencia de una metodología, lineamiento o directriz específica para documentar los criterios legales dentro de la planificación anual basada en riesgos, debe indicarse que la normativa técnica vigente no impone un formato único ni una herramienta adicional obligatoria para tales efectos. En consecuencia, corresponde a cada Auditoría Interna incorporar esa trazabilidad dentro de sus instrumentos ordinarios de planificación.

La trazabilidad de dichos criterios puede documentarse, entre otros medios, mediante matrices de planificación, papeles de trabajo, análisis de universo auditable, fichas de temas auditables, valoraciones de riesgo, referencias normativas aplicables, justificaciones de inclusión o exclusión de temas y cualquier otro instrumento interno que permita demostrar la razonabilidad de la decisión adoptada.

Respecto a la disponibilidad pública del Plan de Trabajo Anual, el artículo 22 inciso f) reformado establece que dicho plan deberá estar disponible para consulta pública, en la forma y los términos que disponga esta Contraloría General. Dicha disponibilidad debe interpretarse de forma armónica con los principios de transparencia, rendición de cuentas, eficacia del control, independencia funcional y protección de información reservada o confidencial.

Lo anterior no implica la divulgación irrestricta de toda la información que integra la planificación de la Auditoría Interna. Cualquier exclusión, reserva o tratamiento confidencial deberá estar debidamente motivado y sustentado en un fundamento legal aplicable, no bastando una calificación genérica de sensibilidad, conveniencia o estrategia de auditoría.

En ese sentido, podrán reservarse o excluirse de la divulgación de los Planes de Trabajo de las Auditorías Internas aquellos elementos cuya divulgación se encuentre protegida o limitada por el ordenamiento jurídico, como información vinculada con denuncias o investigaciones en curso, datos personales, información confidencial o protegida por ley, detalles cuya revelación pueda comprometer procedimientos de auditoría, fuentes de información, posibles responsabilidades, vulnerabilidades institucionales u otros supuestos de reserva legalmente procedentes. Para tales efectos, la Auditoría Interna podrá utilizar una versión pública del plan, dejando constancia de los fundamentos legales utilizados para reservar o excluir información.

Por su parte, el artículo 35 reformado incorpora una referencia expresa a los servicios preventivos, comprendiendo la asesoría, los criterios, las opiniones, las advertencias y las observaciones. Estos servicios, dada su naturaleza preventiva y oportuna, pueden brindarse independientemente de su inclusión en el Plan de Trabajo Anual, siempre que versen sobre asuntos de competencia de la Auditoría Interna y se encuentren fundamentados y justificados en criterios técnicos y jurídicos pertinentes.

La normativa técnica vigente emitida por esta Contraloría General reconoce los servicios preventivos como parte de los servicios que presta la Auditoría Interna y establece principios generales para su ejercicio, tales como independencia funcional y de criterio, objetividad, competencia, debido cuidado profesional, documentación, comunicación y seguimiento, según la naturaleza del servicio.

En consecuencia, la sola denominación de un producto como asesoría, criterio, opinión, advertencia u observación no determina automáticamente su naturaleza jurídica o técnica. Su contenido y alcance deben determinarse a partir de los principios generales aplicables a los servicios preventivos, la naturaleza concreta del producto, el asunto tratado, el destinatario, el momento en que se emite, el fundamento técnico y jurídico utilizado y su relación con las competencias propias de la Auditoría Interna.

En la normativa técnica vigente no existe, a la fecha, un catálogo cerrado que asigne a cada una de esas denominaciones un régimen autónomo y diferenciado en cuanto a naturaleza jurídica, alcance técnico, formalidad documental, destinatarios, seguimiento o efectos. Por ello, la Auditoría Interna debe atender al contenido sustantivo del producto, su finalidad, oportunidad, destinatario, fundamento y alcance, más que a su denominación formal.

Así, la asesoría, los criterios, las opiniones, las advertencias y las observaciones deben entenderse como manifestaciones posibles de la función preventiva de la Auditoría Interna, cuya configuración concreta dependerá del asunto sometido a conocimiento, del riesgo advertido, de la oportunidad de intervención, del destinatario competente y de la necesidad de preservar la independencia y objetividad para actuaciones posteriores.

En cuanto al nivel de vinculatoriedad, este debe interpretarse de forma compatible con la independencia de la Auditoría Interna y con la prohibición de coadministrar. La eventual vinculatoriedad de un servicio preventivo no convierte a la Auditoría Interna en administración activa ni transforma sus criterios, opiniones, advertencias u observaciones en órdenes operativas. Supone, más bien, el deber de la Administración de atenderlos, valorarlos y, en caso de apartarse de ellos, motivar razonablemente su decisión conforme al marco legal y técnico aplicable.

La fundamentación técnica y jurídica exigida por el artículo 35 debe entenderse como el deber de documentar razonablemente el sustento del servicio preventivo emitido. Para tales

efectos, la Auditoría Interna deberá conservar respaldo suficiente que permita acreditar, al menos, el origen del servicio, el asunto tratado, su competencia para pronunciarse, los criterios técnicos y jurídicos considerados, el análisis efectuado, la comunicación emitida y las salvaguardas adoptadas para preservar su independencia y objetividad.

Lo anterior no implica que la Auditoría Interna deba contar con un dictamen jurídico formal externo para cada servicio preventivo. En asuntos de especial complejidad jurídica, podrá acudir a los mecanismos de asesoramiento disponibles, sin trasladar su juicio profesional ni condicionar indebidamente su independencia funcional y de criterio.

La participación de asesoría jurídica, cuando resulte necesaria, debe entenderse como un insumo de apoyo para la adecuada fundamentación del producto, no como un requisito general de validez ni como un mecanismo para trasladar a esa instancia la responsabilidad por el juicio profesional, la oportunidad, el alcance o el contenido técnico del servicio preventivo.

En todo caso, los servicios preventivos no deben desnaturalizar la función de auditoría interna ni convertirse en mecanismos de coadministración. Su finalidad es preventiva, oportuna y orientadora, dirigida a aportar elementos de juicio, advertir riesgos, comunicar situaciones relevantes o formular observaciones dentro del ámbito de competencia de la Auditoría Interna. No deben formularse como órdenes operativas, instrucciones de gestión, aprobación de actos administrativos, selección de alternativas de decisión o sustitución de responsabilidades propias de la administración activa.

Asimismo, para preservar la independencia y objetividad requeridas para el ejercicio posterior de las demás competencias de la Auditoría Interna, dichos servicios deben gestionarse de forma que no impliquen participación en decisiones propias de la administración activa ni comprometan la capacidad de auditar posteriormente la materia sobre la cual se emiten.

Para tales efectos, resulta conveniente que la Auditoría Interna documente las salvaguardas aplicadas, tales como la delimitación del alcance del servicio, la identificación del destinatario competente, la precisión de que corresponde a la administración activa adoptar las decisiones de gestión, la abstención de aprobar actos administrativos o seleccionar alternativas operativas, y la conservación de evidencia suficiente sobre el análisis realizado.

Respecto de la comunicación oficial de resultados, el artículo 35 reformado mantiene expresamente que esta se registrará por las directrices emitidas por la Contraloría General de la República. En consecuencia, la reforma no desplaza ni sustituye la normativa técnica vigente sobre comunicación de resultados, sino que debe aplicarse junto con ella.

Resultan aplicables las Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna en el Sector Público, las Normas Generales de Auditoría para el Sector Público y demás disposiciones emitidas por la Contraloría General que regulen, según corresponda, la planificación, ejecución,

documentación, comunicación de resultados, oficialización, seguimiento, evidencia, independencia, objetividad, debido cuidado profesional y calidad de los servicios de auditoría interna.

Bajo ese marco, cuando corresponda emitir informes de auditoría interna, la comunicación de resultados deberá realizarse conforme a la normativa técnica emitida por este Órgano Contralor y a las políticas y procedimientos internos de la Auditoría Interna, considerando la naturaleza de la materia comunicada y el destinatario competente.

Tratándose de servicios preventivos, la comunicación deberá guardar correspondencia con su naturaleza preventiva, oportuna y orientadora; mientras que, en el caso de informes de auditoría, deberá observar las reglas aplicables a la comunicación oficial de resultados, la suficiencia de evidencia, la identificación de destinatarios competentes, el seguimiento de acciones y, cuando corresponda, el tratamiento separado y reservado de asuntos vinculados con eventuales responsabilidades.

En consecuencia, la reforma introducida por la Ley n.º 10881 no elimina la necesidad de distinguir entre servicios preventivos, informes de auditoría, informes de seguimiento y eventuales productos relacionados con responsabilidades, ni autoriza a comunicar en un mismo producto materias que, por su naturaleza, destinatario, régimen de confidencialidad o efectos jurídicos, deban tramitarse separadamente.

Finalmente, le informamos que la Contraloría General 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 (<https://cgrweb.cgr.go.cr/apex/r/wsfirma/cgrlinea/home>).

Atentamente,

Jessica Víquez Alvarado
Gerente de Área

María Salomé Murillo González
Asistente Técnica

Alexa González Chaves
Fiscalizadora

 **Firmado digitalmente**
Valide las firmas digitales